

Corso online

Le novità 2024 in materia di entrate locali

Indirizzi operativi

Venerdì 2 febbraio 2024, ore 10.00-12.00

Docente

Giuseppe Debenedetto

Esperto ed autore di pubblicazioni in materia di tributi locali.

Direttore del servizio internet www.ufficiotributi.it

Legge di bilancio 2024

Guida all'applicazione negli Enti locali
della Legge 30 dicembre 2023, n. 213

Con mappe delle novità contenute in:

- Legge di bilancio 2024 (L. 213/2023)
- Decreto proroghe (D.L. 132/2023)
- Decreto anticipi (D.L. 145/2023)
- Decreto milleproroghe (D.L. 215/2023)
- Primo modulo riforma IRPEF (D.Lgs. 216/2023)

La Legge di bilancio 2024 unitamente agli ultimi provvedimenti di fine anno, regolerà la gestione degli Enti Locali per l'anno 2024.

Le norme di maggior interesse per gli Enti Locali contenute nei provvedimenti sopra citati riguardano il ritorno alla spending review e il Fondo di solidarietà comunale.

Sul lato dei tributi, è stato prorogato al 2025 l'obbligo di approvare il prospetto delle aliquote IMU ed è stata introdotta una norma di interpretazione autentica sull'esenzione degli immobili destinati a finalità sociali e culturali.

Per ciò che riguarda l'addizionale comunale IRPEF, i Comuni potranno, entro il 15 aprile, uniformarsi ai nuovi scaglioni IRPEF oppure scegliere di mantenere, per il solo anno 2024, gli stessi scaglioni vigenti per il 2023.

In materia di personale, la Legge di bilancio non presenta norme che pongono limiti alle assunzioni.

Sul lato delle politiche in materia previdenziale, la Legge di bilancio proroga, anche per il 2024, la pensione anticipata flessibile per coloro che hanno raggiunto la cosiddetta quota 103.

Il manuale si apre con le mappe delle novità che consentono un rapido inquadramento delle norme intervenute e che, grazie al puntuale rinvio ai paragrafi di commento, rendono più agevole la consultazione.

È suddiviso in cinque capitoli:

- disposizioni su bilancio, contabilità, pareggio del bilancio e gestione;
- disposizioni in materia di tributi locali;
- disposizioni in materia di personale;
- disposizioni in materia fiscale;
- disposizioni varie.

Il ricco corredo di postille a margine offre al lettore un comodo strumento per orientarsi nel testo.

Per informazioni

SERVIZIO CLIENTI MAGGIOLI

Tel. 0541 628242

www.maggiolieditore.it

Programma

Delega fiscale	<ul style="list-style-type: none">• Lo stato di attuazione della Legge n. 111/2023 e i riflessi sulle entrate locali• I Decreti attuativi adottati e ancora da adottare
Statuto dei diritti del contribuente	<ul style="list-style-type: none">• L'obbligo del contraddittorio preventivo• Il nuovo regime di invalidità degli atti• La motivazione• L'autotutela
Contenzioso tributario	<ul style="list-style-type: none">• Il Decreto attuativo della delega fiscale, con particolare riferimento ai riflessi sulla gestione delle entrate locali• L'eliminazione del reclamo-mediazione
IMU	<ul style="list-style-type: none">• L'interpretazione autentica per l'utilizzo degli immobili degli ENC• La sanatoria delle delibere pubblicate tardivamente (anche per la TARI) sul portale del MEF• Rinvio al 2025 dell'obbligo di inserire nelle delibere la «griglia» delle aliquote
TARI	<ul style="list-style-type: none">• La revisione obbligatoria delle tariffe per il biennio 2024/25• Le criticità nella gestione delle componenti aggiuntive di cui alla Delibera ARERA n. 386/2023
Imposta di soggiorno	<ul style="list-style-type: none">• La possibilità di aumentare l'imposta nel 2025• L'inclusione del servizio rifiuti tra i servizi finanziabili con il gettito dell'imposta• Gli sviluppi giurisprudenziali sul nuovo ruolo delle strutture ricettive• La dichiarazione ministeriale e le comunicazioni comunali
Canone unico	<ul style="list-style-type: none">• Gli sviluppi giurisprudenziali sulla componente pubblicitaria (in caso di impianti installati sulle strade provinciali) e sulle antenne telefoniche
Accertamento e riscossione coattiva	<ul style="list-style-type: none">• Proroga dei termini, interessi legali, costi delle procedure, ecc.• La cooperazione applicativa ed informatica per il potenziamento della riscossione coattiva

La delega fiscale



Lo stato di attuazione della L. n. 111/2023

Con **D.M. 04/08/2023** è stato costituito un Comitato tecnico e n. 13 Commissioni di esperti (distinte per materia)

Decreti Legislativi attuativi emessi e pubblicati in G.U.

1. Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale (**D.Lgs. n. 209/2023**, in G.U. del 28/12/2023, in vigore dal 29/12/2023)
2. Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi (**D.Lgs. n. 216/2023**, in G.U. 30/12/2023, in vigore dal 31/12/2023)
3. Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente (**D.Lgs. n. 219/2023**, in G.U. del 03/01/2024, in vigore dal 18/01/2024)
4. Disposizioni in materia di contenzioso tributario (**D.Lgs. n. 220/2023**, in G.U. del 03/01/2024, in vigore dal 04/01/2024)
5. Disposizioni in materia di adempimento collaborativo (**D.Lgs. n. 221/2023**, in G.U. del 03/01/2024, in vigore dal 18/01/2024)
6. Razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari (**D.Lgs. n. 1/2024**, in G.U. del 12/01/2024, in vigore dal 13/01/2024)

Di questi Decreti, quelli che hanno diretto impatto sulle entrate comunali sono la riforma dell'IRPEF, la **riforma dello Statuto dei diritti del contribuente** e la **revisione del contenzioso tributario**.

Lo stato di attuazione della L. n. 111/2023

Altri Decreti in fase di approvazione/pubblicazione

- Disposizioni in materia di riordino del settore dei giochi, a partire da quelli a distanza (esame preliminare in Consiglio dei Ministri del 18/12/2023)
- Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale (esame definitivo in Consiglio dei Ministri del 25/01/2024) → prossima pubblicazione in G.U.

Altri Decreti in fase di predisposizione

1. Attuazione secondo modulo riforma IRPEF
2. Imposta sui redditi delle società
3. Imposta sul valore aggiunto
4. Materia doganale
5. Fiscalità regionale e locale
6. Riscossione → arrivo in CdM previsto per metà febbraio 2023
7. Sanzioni → arrivo in CdM previsto per metà febbraio 2023

Quadro normativo non ancora del tutto delineato: peraltro **manca** all'appello proprio il **Decreto di riforma della fiscalità locale (→)**



Delega fiscale: entrate locali - IMU

Previsioni di modifiche alla disciplina dell'IMU

- La bozza di D.Lgs. del 20/09/2023, non ancora passata dal Consiglio dei Ministri (in via preliminare), prevede diverse modifiche alla disciplina dell'IMU
- La modifica più rilevante in materia di IMU è l'obbligo di presentazione della dichiarazione esclusivamente in via telematica, e questo sicuramente rappresenta una semplificazione per Comuni e contribuenti. La riscrittura della norma appare però troppo rigida, in quanto andrebbe chiarito che permane la possibilità per i Comuni di prevedere obblighi di comunicazioni con riferimento alle agevolazioni autonomamente deliberate.
- E' previsto un intervento di microchirurgia legislativa, riguardante le modalità di accatastamento degli allestimenti mobili delle strutture ricettive, similmente a quanto previsto in passato con gli imbullonati, ma in questo caso sarà previsto un contributo compensativo a favore dei Comuni.
- Vengono abrogati i commi 769 e 770 della L. n. 160/2019 (riguardanti le dichiarazioni delle persone fisiche e degli ENC), compresa quindi la disposizione che subordina l'applicazione dei benefici alla presentazione della dichiarazione (alloggi sociali, immobili personale militare, fabbricati merce)
- Infine, si interviene sull'esenzione dei terreni agricoli montani, dopo il caos creato negli anni 2013-2015, con i Decreti Legge n. 66/2014 e n. 4/2015, prevedendo la possibilità di modificare l'elenco dei Comuni montani/collinari da parte del MEF, subordinatamente allo stanziamento delle risorse necessarie per ristorare i Comuni delle relative minori entrate.

Delega fiscale: entrate locali - TARI

Previsioni di modifiche alla disciplina TARI

- La bozza di D.Lgs. del 20/09/2023, non ancora passata dal Consiglio dei Ministri (in via preliminare), prevede la riscrittura completa dell'art. 238 del D.Lgs. n. 152/2006 (TIA 2).
- Si prende atto che la norma disciplina un prelievo soppresso già dal 2013, con l'introduzione della TARES, e nonostante questo con il D.Lgs. n. 116/2020 era stato modificato il comma 10 (poi rimodificato nel 2022), prevedendo la possibilità per le imprese di conferire i rifiuti urbani simili al di fuori del servizio pubblico, previa dimostrazione del loro avvio al recupero, per un periodo non inferiore a due anni, ottenendo così lo sconto (totale o parziale, a secondo delle varie interpretazioni) della parte variabile della tariffa.
- La bozza abroga il comma 10, quindi niente possibilità di fuoriuscita, con la conseguenza che dovrà essere anche rivista la disciplina ARERA che dettagliava gli obblighi di rendicontazione. Tuttavia, lo stesso effetto le imprese possono ottenerlo dall'applicazione del comma 649 della Legge n. 147, che già prevede la possibilità di ottenere una riduzione della parte variabile proporzionale alla quantità dei rifiuti che il produttore dimostra di aver avviato al "riciclo" (mentre il comma 10 fa riferimento al «recupero»).
- Vengono inoltre modificati i commi che facevano ancora riferimento ai rifiuti speciali assimilati agli urbani, categoria non più esistente dopo le modifiche al TUA introdotte dal D.Lgs. n. 116/2020, senza tuttavia intervenire sul comma 649, che quindi riporta ancora il riferimento agli assimilati.
- Altra modifica riguarda lo slittamento del termine di adozione del PEF al 31 luglio. La normativa (art. 3, co. 5-quinquies, del D.L. n. 228/2021) prevede che i piani finanziari del servizio di gestione dei rifiuti, le tariffe ed i regolamenti della TARI e della tariffa corrispettiva possono essere approvati entro il 30 aprile. Poi, la norma precisa anche che se il termine di approvazione dei bilanci comunali è differito a data successiva, allora è differita anche la data del 30 aprile. Il nuovo termine, quindi, è fissato al 31 luglio, o data successiva se il termine per l'approvazione dei bilanci è prorogato oltre tale data.

Delega fiscale: imposta di soggiorno

Previsioni di modifiche alla disciplina dell'imposta di soggiorno

- La bozza di D.Lgs. del 20/09/2023, non ancora passata dal Consiglio dei Ministri (in via preliminare) interviene sull'obbligo dichiarativo, prevedendo un'unica dichiarazione, ovvero quella prevista dalla norma statale, risolvendo il contrasto tra MEF ed IFEL/ANCI a favore del primo. Tuttavia, la disposizione proposta non è dettata in deroga all'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, e questo potrebbe legittimare ancora l'obbligo di presentare le comunicazioni prescritte dal regolamento comunale. Ovviamente si tratta di contrasto che va risolto in modo condiviso, magari accorciando i termini di presentazione della dichiarazione.
- Altra modifica riguarda il sistema sanzionatorio, che non brilla per chiarezza. Oggi è prevista per l'omessa od infedele dichiarazione la sanzione amministrativa pecuniaria del pagamento di una somma dal 100 al 200% dell'importo "dovuto". La bozza prevede una sanzione fissa del 70%, ma non risolve i problemi applicativi di una disposizione (introdotta dall'art. 180, co. 3, del D.L. n. 34/2020) scritta male, in quanto determina l'applicazione di una sanzione sproporzionata rispetto alla violazione. Infatti, le scadenze dei versamenti da parte delle strutture ricettive sono stabilite dai regolamenti comunali, e sono sempre nell'anno; di norma sono previsti versamenti trimestrali. Questo implica che quando si presenta la dichiarazione, come detto il 30 giugno dell'anno successivo, non c'è nulla da versare, ma la norma prevede comunque una sanzione rapportata all'importo dovuto. L'applicazione letterale della norma porterebbe quindi ad una sanzione pari all'importo già versato l'anno precedente, od anche, vedendo molti regolamenti comunali, al doppio di quello versato. È evidente che vi è una sproporzione palese, superabile con la previsione di una sanzione minima (di 50 euro), prevista in tutti gli altri tributi comunali, applicabile in tutti i casi in cui la violazione si traduce in una sorta di errore formale.
- Le stesse modifiche sono poi riproposte per le locazioni brevi, di cui all'art. 4 del D.L. n. 50/2017, ma anche in questo caso rimangono gli stessi problemi.
- Nulla è invece previsto per l'imposta di sbarco, disciplinata dall'art. 4, co. 3-bis, del D.Lgs. n. 23/2011, che è alternativa all'imposta di soggiorno. Per questo tributo nulla è cambiato rispetto all'obbligo dichiarativo, e soprattutto è rimasta la sanzione dal 100 al 200% dell'importo dovuto.

Delega fiscale: entrate locali - CUP

Previsioni di modifiche alla disciplina del CUP

- La bozza di D.Lgs. del 20/09/2023, non ancora passata dal Consiglio dei Ministri (in via preliminare) interviene anche sul CUP, precisando che gli enti devono determinare le tariffe con criteri di ragionevolezza e gradualità, tendendo conto della popolazione residente, dei flussi turistici, della ritraibilità economica e dell'impianto ambientale.
- Si modifica il presupposto dell'occupazione, precisando che non sono soggetti a canone i balconi, verande, bow-windows sovrastanti il suolo pubblico, esattamente com'era già previsto in TOSAP.
- Si recupera (finalmente) anche l'assoggettamento delle aree gravate da servitù di pubblico passaggio, già previsto dalla TOSAP, ma dimenticato dal CUP.
- Si precisa, opportunamente, visto il caos determinato da diverse pronunce di merito, che il canone per la diffusione dei messaggi pubblicitari è di esclusiva competenza comunale, anche se andrebbe chiarito ancora meglio che sulle strade provinciali possono coesistere due soggetti attivi, il Comune per la pubblicità e la Provincia per il suolo pubblico, e quindi in tale evenienza non opera l'assorbimento dell'occupazione nel canone di pubblicità previsto dal comma 820 della Legge n. 160/2019. (→)
- Si obbligano i Comuni con popolazione superiore a 10 mila abitanti ad approvare il Piano generale degli impianti pubblicitari, quando oggi l'obbligo è solo per i Comuni con popolazione superiore a 20 mila abitanti.
- Poi c'è la trasformazione in norma della Risoluzione Ministeriale 3/DF del 20 luglio 2023, che tra l'altro si è occupata delle modalità di assoggettamento dell'installazione di una pluralità di segnali turistici o di territorio o di frecce direzionali, su un unico supporto.
- Opportuna è, invece, la modifica recata dall'art. 30 in tema di canone mercatale, per il quale la normativa oggi prevede come unica modalità di incasso il PagoPa. Previsione di difficile attuazione per gli spuntisti del mercato. Per questi, è eliminato l'obbligo di utilizzo esclusivo del PagoPa.

Riforma fiscale

(Statuto dei diritti del contribuente)



Principi generali

D.Lgs. n. 219 del 30/12/2023: in vigore dal 18/01/2024

- Le disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente «**costituiscono *principi generali dell'ordinamento tributario, criteri di interpretazione della legislazione tributaria e si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario***» (art. 1, co. 1).
- «**Le Regioni e gli Enti Locali, nell'ambito delle rispettive competenze, regolano le materie disciplinate dalla presente legge nel rispetto del sistema costituzionale e delle garanzie del cittadino nei riguardi dell'azione amministrativa, così come definite dai principi stabiliti dalla presente legge**» (art. 1, co. 3).
- «**Le Amministrazioni statali osservano le disposizioni della presente legge concernenti la garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affidamento, il divieto del bis in idem, il principio di proporzionalità e l'autotutela. Le medesime disposizioni valgono come principi per le regioni e per gli enti locali che provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti nel rispetto delle relative autonomie (omissis)**» (art. 1, co. 3-bis).
- «**Le Regioni e gli Enti Locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni di cui al comma 3-bis, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela**» (art. 1, co. 3-ter).

Principi generali

D.Lgs. n. 219 del 30/12/2023: in vigore dal 18/01/2024

- L'art. 1 della Legge n. 212/2000 (come modificata dal D.Lgs. n. 219/2023) precisa:
 - che le disposizioni in essa contenute riguardano tutto l'ordinamento tributario, compresi i **tributi locali**
 - che alcune disposizioni (contraddittorio, accesso documentazione, tutela affidamento, divieto *bis idem*, proporzionalità e autotutela) valgono come **principi per gli Enti Locali**, che devono provvedere ad adeguare i loro ordinamenti (comma 3-bis)
 - in ogni caso, nel disciplinare i procedimenti amministrativi, **gli Enti Locali non possono prevedere garanzie inferiori** a quelle assicurate dalle disposizioni suddette (comma 3-bis).
- Non è previsto alcun termine per l'adeguamento (è stato espunto il comma 4 che prevedeva il termine di 6 mesi) né con quali modalità (unico regolamento?).
- In ogni caso si ritiene che le modifiche non siano soggette al rispetto del termine previsto per l'adozione del bilancio (15 marzo 2023), trattandosi di recepimento di norme di natura essenzialmente procedurali.
- Nelle more dell'adeguamento si ritengono comunque applicabili i principi generali dello Statuto.



Contraddittorio preventivo

Situazione fino al 17/01/2024

- Corte di Cassazione, SS.UU., n. 19667 e n. 19668/2014: obbligo di attivare il contraddittorio prima di emettere qualsiasi pretesa a carico del contribuente
- Corte di Cassazione, ordinanza n. 527/2015 rimette nuovamente la questione alle SS.UU.
- Corte di Cassazione, SS.UU., n. 24823/2015 distingue i tributi armonizzati (IVA) da quelli non armonizzati (IRPEF, tributi locali, ecc.), sancendo il diritto al contraddittorio preventivo solo per i primi in applicazione del diritto comunitario, ma con l'onere per il contribuente di indicare le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato.
- Questione di legittimità costituzionale dichiarata inammissibile (Corte Cost., n. 187, n. 188, n. 189/2017 e n. 8/2020).
- **Inapplicabilità del contraddittorio ai tributi locali** (Corte di Cassazione n. 26579/2018, n. 29376/2020, n. 2348/2021, n. 26886/2021, n. 14357/2022 e n. 27022/2023).
- Necessario l'intervento del legislatore: con la **sentenza n. 47 del 21.03.2023** la **Corte Costituzionale** ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, co. 7, della Legge n. 212/2000 (sollevata dalla CTR Toscana), ma al tempo stesso lancia un monito ritenendo necessario un tempestivo intervento del legislatore finalizzato a **garantire l'estensione del contraddittorio endoprocedimentale** in materia tributaria, colmando le attuali lacune emerse nella disciplina dei procedimenti partecipativi del contribuente.



Contraddittorio preventivo

Riforma fiscale (Legge n. 111/2023): l'art. 4, lett. f), prevede la generale l'applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità; inoltre l'art. 17, lett. b), prevede l'applicazione generalizzata del principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dei casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato.

Schema di D.Lgs. CdM del 23/10/2023 (Statuto contribuente)

- Impone agli Enti impositori di inviare ai contribuenti uno schema dell'accertamento assegnando un termine non inferiore a 60 giorni per consentire eventuali controdeduzioni o per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'accertamento non può essere adottato prima dei 60 giorni (90 giorni in caso di proroga) e l'eventuale termine di decadenza in scadenza in tale periodo fa slittare tale termine di altri 120 giorni.
- Tuttavia il Decreto attuativo non delinea con precisione l'ambito applicativo del contraddittorio, ma rinvia a un decreto ministeriale l'individuazione dei casi esclusi, rientranti nei concetti di *“atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni”*.
- Si tratterà quindi di capire come verranno tradotti questi concetti, considerato peraltro che nel campo dei tributi locali le questioni estimative sono veramente pochissime (aree edificabili, superfici produttive di rifiuti speciali).



Contraddittorio preventivo

D.Lgs. n. 219 del 30/12/2023 (in vigore dal 18 gennaio 2024)

- Rispetto alla versione licenziata in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 23 ottobre 2023, con il D.Lgs n. 219/2023 viene eliminata la possibilità di prorogare il termine di 60 giorni a 90 giorni, si stabilisce che la comunicazione al contribuente dello schema dell'atto avvenga con modalità idonee a garantirne la conoscibilità e si introduce l'obbligo di motivazione rafforzata con riferimento agli atti emessi all'esito del contraddittorio.
- Sono comunque esclusi dal contraddittorio “gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni”, individuati con apposito decreto ministeriale, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.
- Non è del tutto chiaro se il D.M. riguarderà solo le entrate erariali, essendo il contraddittorio inserito tra i principi ai quali gli Enti Locali dovranno adeguare i rispettivi ordinamenti (come previsto dal nuovo art. 1, co. 3-bis, della Legge n. 212/2000), o se il D.M. individuerà le fattispecie escluse dal contraddittorio anche per **gli Enti territoriali** che, in ogni caso, “*non possono stabilire garanzie inferiori*” (comma 3-ter) e quindi dovrebbero allinearsi alle indicazioni ministeriali.
- Ad oggi però il D.M. non è stato ancora adottato per cui non è chiaro come comportarsi per gli accertamenti emessi dal 18 gennaio 2024.



Contraddittorio preventivo

D.Lgs. n. 219 del 30/12/2023 (in vigore dal 18 gennaio 2024)

- Intanto va evidenziato che le fattispecie escluse, a ben vedere, coprono gran parte degli accertamenti emessi dai Comuni, quasi tutti automatizzati o sostanzialmente automatizzati, considerato che nel campo dei tributi locali le questioni estimative sono veramente poche, come pure le questioni riguardanti la spettanza di agevolazioni.
- Andrebbero quindi individuate, per i Comuni, due macro-tipologie di casi soggetti all'obbligo del contraddittorio: 1) questioni estimative (si pensi alle rettifiche del valore IMU delle aree edificabili oppure agli accertamenti TARI relativi alle aree di produzione di rifiuti speciali); 2) diniego di agevolazioni richieste (si pensi all'esonero dall'IMU per gli enti non commerciali).
- Per il resto è da escludere l'instaurazione del contraddittorio con il contribuente che non ha versato il tributo o che lo ha versato parzialmente o in ritardo, ovvero per le omesse e infedeli dichiarazioni ad eccezione dei limitati casi prima indicati.
- Pertanto, in assenza del D.M. che delimita la portata applicativa del contraddittorio, questo non può essere applicato a tutti i casi ma al più dovrebbe essere limitato a quelli rientranti nelle due macro-tipologie richiamate.
- Coordinamento con accertamento con adesione (D.Lgs. in materia di procedimento accertativo). (→)



Contraddittorio preventivo

Accertamento con adesione

- Lo schema di **D.Lgs. in materia di procedimento accertativo** (approvato in via definitiva dal CdM il 25/01/2024, in attesa di pubblicazione in *G.U.*) introduce una disciplina di coordinamento tra il contraddittorio preventivo e l'accertamento con adesione.
- In caso di avvisi di accertamento esclusi dall'applicazione del contraddittorio preventivo, il contribuente ha la possibilità di proporre istanza di accertamento con adesione entro il termine di presentazione del ricorso.
- In caso di avvisi di accertamento cui si applica il contraddittorio preventivo, il contribuente (che non ha proposto osservazioni) ha la possibilità di proporre istanza di accertamento con adesione entro 30 giorni dalla comunicazione dello schema del provvedimento.
- In caso di avvisi di accertamento cui si applica il contraddittorio preventivo, il contribuente (che ha proposto osservazioni) ha la possibilità di proporre istanza di accertamento con adesione entro 15 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento.
- L'Ufficio, nel relativo contraddittorio, non è tenuto a prendere in considerazione elementi di fatto diversi da quelli dedotti con le eventuali osservazioni.
- **ATTENZIONE:** attendere versione ufficiale D.Lgs. sull'accertamento.



Contraddittorio preventivo

Schema di atto

- *«Per consentire il contraddittorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo **schema di atto** di cui al comma 1, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo.»*
- La norma non definisce i contenuti dello «schema di atto», ma considerando le finalità del contraddittorio (principio di effettività) e l'obbligo di motivazione rafforzata dell'atto definitivo, si ritiene di indicare i seguenti elementi:
 - periodi d'imposta suscettibili di accertamento
 - maggior importo dovuto, sanzioni ed interessi
 - ragioni che hanno dato luogo alla determinazione del maggior importo
 - termine, non inferiore a 60 gg., per la presentazione di eventuali controdeduzioni
 - eventuale giorno e luogo della comparizione per fare accesso agli atti del fascicolo ed, eventualmente, estrarre copia
- Lo schema va «comunicato» al contribuente, ma si ritiene necessaria una vera e propria notifica, considerato peraltro che il termine indicato nella comunicazione per la presentazione di eventuali controdeduzioni determina una dilazione dei termini decadenziali di notifica dell'atto di accertamento.



Contraddittorio preventivo

Proroga termini decadenziali

•«L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto **termine di decadenza** decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è **posticipato** al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.»

•La norma prevede che se la scadenza del termine di 60 giorni è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

•Ad esempio, se la comunicazione con lo schema dell'atto viene inviata il 5 settembre 2024 e il termine per il contraddittorio scade il 04/11/2024 per un'annualità in decadenza il 31/12/2024, il nuovo termine di decadenza slitta al 120° giorno dal 04/11/2024 (cioè il 04/03/2025).



Nuovo regime di invalidità degli atti

Il **D.Lgs. n. 219 del 30/12/2023** (in vigore dal 18 gennaio 2024) definisce i vizi degli atti impositivi (annullabilità, nullità, irregolarità, inesistenza).

- **Annullabilità:** prevista per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti. Si tratta di una formulazione piuttosto ampia. I motivi di annullabilità sono dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio e non sono rilevabili d'ufficio.
- **Nullità:** in caso di atti viziati per difetto assoluto di attribuzione, adottati in violazione o elusione di giudicato, ovvero se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente da disposizioni entrate in vigore successivamente al D.Lgs. n. 219/2023. I vizi di nullità sono rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio (senza limiti di tempo), fermo restando la prescrizione.
- **Irregolarità:** la mancata indicazione delle informazioni di cui all'art. 7, co. 2 (ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni, il responsabile del procedimento, l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela, le modalità e il termine per proporre ricorso) non costituisce vizio di annullabilità.



Motivazione

- Si tratta di una questione frequentemente (per non dire quasi sempre) eccepita nei ricorsi avverso gli avvisi di accertamento.
- Già prima del D.Lgs. n. 219/2023 vi era la necessità di motivare adeguatamente gli avvisi di accertamento (si veda la Legge n. 130/2022 di riforma del contenzioso).

Attuale giurisprudenza

- Con la **pronuncia n. 5695 del 23/02/2023** la Cassazione ha affermato che, in tema di TARSU, nel caso in cui la rettifica venga operata sulla base di una variazione di superficie o di tariffa o di categoria, deve ritenersi sufficiente l'indicazione della maggiore superficie accertata o della diversa tariffa o categoria ritenuta applicabile, elementi che risultano idonei a rendere intellegibili i presupposti di fatto e di diritto della pretesa tributaria.
- Con la **decisione n. 29141 del 19/10/2023** la Cassazione ribadisce il proprio orientamento secondo cui l'obbligo motivazionale dell'avviso di accertamento IMU deve ritenersi adempiuto tutte le volte in cui il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali.
- **Riforma fiscale:** art. 4 della L. n. 111/2023 prevede di «*rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa*»
- **Schema D.Lgs. CdM del 23/10/2023** (Statuto contribuente): l'atto, a pena di annullabilità, deve indicare specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione; questi non possono essere modificati successivamente se non attraverso l'adozione di un ulteriore provvedimento.



Motivazione

D.Lgs. n. 219 del 30/12/2023 (in vigore dal 18 gennaio 2024)

Art. 7 (Chiarezza e motivazione degli atti)

1. Gli atti dell'Amministrazione finanziaria, *autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria*, sono motivati, *a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione*. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, *che non è già stato portato a conoscenza dell'interessato lo stesso è allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indica espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati*.

1-bis. *I fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze.*

1-ter. *Gli atti della riscossione che costituiscono il primo atto con il quale è comunicata una pretesa per tributi, interessi, sanzioni o accessori, indicano, per gli interessi, la tipologia, la norma tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l'imposta in relazione alla quale sono stati calcolati, la data di decorrenza e i tassi applicati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione.*

1-quater. *Le disposizioni del comma 1-ter si applicano altresì agli atti della riscossione emessi nei confronti dei coobbligati solidali, paritetici e dipendenti, fermo l'obbligo di autonoma notificazione della cartella di pagamento nei loro confronti.*

- L'art. 7 non è incluso tra le norme che assurgono a rango di principi generali che impongono un adeguamento degli atti normativi comunali. In ogni caso le disposizioni dello Statuto costituiscono principi generali e si applicano a tutti i soggetti del rapporto.

Motivazione

D.Lgs. n. 219 del 30/12/2023 (in vigore dal 18 gennaio 2024)

- Il comma 1 dell'art. 7 viene lievemente riformulato; in particolare viene integrato con l'espresso riferimento ai «mezzi di prova», elemento cardine del fondamento dell'atto (recependo così la delega contenuta nella L. n. 111/2023).
- Inoltre, diventa parte necessaria della motivazione l'espressa spiegazione dei motivi secondo cui l'Ente che emana l'atto ritiene accertati i fatti di cui all'atto richiamato o ne condivide le valutazioni.
- Si prevede, altresì, che il fondamento dell'atto e della pretesa non può essere stravolto, rispetto al fondamento indicato in motivazione (divieto di *mutatio libelli*) (comma 1-bis).
- Poi c'è una parte della disposizione (commi 1-ter e 1-quater) che si occupa del rapporto tra atti impositivi e atti della riscossione sotto il profilo della motivazione, in particolare relativamente agli interessi da riscossione (che vanno analiticamente precisati in ordine alla norma di riferimento, ai criteri di determinazione, ecc.).
- Viene soppresso il comma 3 del testo previgente, riguardante l'obbligo di indicazione sul titolo esecutivo del riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento (ovvero, in mancanza, della motivazione della pretesa tributaria), risultando superato dalla completa disciplina introdotta in punto di obbligo di motivazione.

Autotutela

- **Situazione fino al 17/01/2024:** autotutela discrezionale – non sussiste alcun obbligo di riscontrare l'istanza di autotutela
- **Corte Costituzionale, sentenza n. 181 del 13/07/2017:** il contribuente che presenta ricorso in autotutela non ha diritto a ottenere una risposta da parte della P.A.; non esiste un dovere dell'Amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela e, mancando tale dovere, il silenzio su di essa non equivale ad inadempimento, né, d'altro canto, il silenzio stesso può essere considerato un diniego, in assenza di una norma specifica che così lo qualifichi giuridicamente, con la conseguenza che il silenzio dell'amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela non è contestabile davanti ad alcun giudice.
- Con la **riforma fiscale:** l'art. 4 della Legge n. 111/2023 prevede di potenziare l'esercizio del potere di autotutela
- **Schema D.Lgs. CdM del 23/10/2023 (Statuto contribuente):**
- Introduce l'**autotutela obbligatoria**: ipotesi di errore di persona, di calcolo, sull'individuazione del tributo, errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile
- Resta invece l'**autotutela facoltativa**: ipotesi di illegittimità o infondatezza dell'atto o dell'imposizione.



Autotutela

- **Situazione dal 18/01/2024:** cambia radicalmente il quadro normativo e giurisprudenziale (basato sul carattere discrezionale del poter di annullamento e sulla non impugnabilità del diniego).
- **Autotutela obbligatoria** (art. 10-quater): l'Amministrazione finanziaria provvede in tutto o in parte all'annullamento degli atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione senza che il contribuente proponga l'apposita istanza, *"anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi"*.
- La procedura è attivata soltanto nei *"casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione"* che sono riferiti a:
 - errore di persona;
 - errore di calcolo;
 - errore sull'individuazione del tributo;
 - errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria;
 - errore sul presupposto dell'imposta;
 - mancata considerazione di pagamenti di imposte regolarmente eseguiti;
 - mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini previsti a pena di decadenza.
- Tuttavia, l'autotutela obbligatoria non scatta se è intervenuta la sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria *"nonché in caso di atti definitivi dopo che è decorso un anno dalla definitività dell'atto per mancata impugnazione"*.



Autotutela

Situazione dal 18/01/2024

- **Autotutela facoltativa** (art. 10-quinquies): fuori dei casi indicati all'art. 10-quater, l'annullamento per autotutela è ammesso, in tutto o in parte, di atti di imposizione ovvero per la rinuncia all'imposizione, senza necessità di richiesta di parte e anche in pendenza di giudizio e in presenza di atti definitivi ma soltanto "in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione".
- La norma non precisa le fattispecie ammesse per cui il contribuente può proporre l'istanza anche per altri casi (ad es., la doppia imposizione) ma è sempre necessaria la sua azione di impulso. La facoltatività sussiste anche quando l'amministrazione finanziaria, senza che il contribuente si attivi e anche se la sentenza è passata in giudicato, riconosca l'illegittimità o l'infondatezza dell'atto impositivo o della pretesa impositiva.
- **La responsabilità del funzionario:** relativamente alle valutazioni di fatto nei casi di autotutela la responsabilità erariale di cui all'art. 1, co. 1, della L. n. 20/1994, è limitata all'ipotesi di dolo.
- L'ufficio ha il potere ma non il dovere giuridico di ritirare l'atto viziato. E' certo che il contribuente, a sua volta, non ha un diritto soggettivo finalizzato all'esercizio di tale potere da parte dell'Ente impositore, ma questo non ha un potere discrezionale di decidere a suo piacimento per procedere o meno alla correzione dei propri errori.



Interpello

- **Situazione attuale:** art. 11 L. 212/2000, modificato dal D.Lgs. n. 156/2015, prevede 4 tipologie (ordinario, probatorio, antiabuso e disapplicativo) ma solo 2 applicabili ai tributi locali (ordinario e antiabuso: cfr. IFEL, nota 14/04/2016)
- **Riforma fiscale:** l'art. 4 prevede di razionalizzare la disciplina dell'interpello

Schema D.Lgs. CdM del 23/10/2023 (Statuto contribuente):

- **si fissa come principio quello di promuovere la riduzione del ricorso all'istituto dell'interpello** incrementando l'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale, creando una casistica delle fattispecie di abuso tenendo conto delle proposte pervenute attraverso pubbliche consultazioni;
- i provvedimenti interpretativi di cui sopra sono elaborati anche a seguito di interlocuzioni con ordini professionali, con enti di categoria e con altri soggetti;
- **si indica come principio di delega quello di rafforzare i divieti di presentazione degli interpelli, che saranno ammessi solo per questioni che non trovano soluzione nei documenti interpretativi emanati;**
- si fissa come principio applicabile alle persone fisiche e ai contribuenti di minori dimensioni, la limitazione dell'interpello ai casi nei quali non sia possibile ottenere risposte scritte mediante servizi di interlocuzione rapida;
- **si subordina la presentazione di interpelli al versamento di un contributo.** Il gettito derivante dai versamenti in esame è espressamente destinato al finanziamento della specializzazione e della formazione professionale continua del personale delle Agenzie fiscali.

Interpello

D.Lgs.. n. 219 del 30/12/2023 (in vigore dal 18 gennaio 2024)

- Il nuovo art. 11 della Legge n. 212/2000 prevede diverse tipologie di interpello (interpretativo, qualificatorio, antiabuso, disapplicativo, ecc.) ed impone al richiedente la corresponsione di un contributo la cui misura - da graduare in funzione della tipologia del contribuente, del valore della rilevanza e della particolare complessità della questione - è demandata ad un provvedimento del Ministero dell'Economia e delle Finanze.
- Il termine di risposta alle istanze di interpello è fissato in 90 giorni, ferma la facoltà dell'amministrazione finanziaria di chiedere documentazione integrativa. E' disposta la sospensione dei termini di risposta nel periodo compreso tra il 1° e il 31 agosto di ogni anno.
- Restano, invece, confermate alcune previsioni della disciplina dell'interpello contemplata dall'art. 11 dello statuto, quali: la disciplina del silenzio assenso, la facoltà di rettifica delle risposta con effetti solo per il futuro, la definizione (in negativo) della sussistenza delle condizioni di obiettiva incertezza, l'irrilevanza della presentazione dell'interpello ai fini delle scadenze previste dalle norme tributarie e della decorrenza dei termini di decadenza o dei termini di prescrizione. Viene altresì prevista espressamente la non impugnabilità della risposta all'interpello.
- Non è chiaro, tuttavia, se le modifiche alla disciplina dell'interpello, introdotte dal D.Lgs. n. 219/2023, sono applicabili anche agli Enti Locali, considerato che tale istituto non rientra tra le disposizioni di principio ai quali gli Enti Locali devono adeguare i rispetti ordinamenti (art. 1, co. 3-bis, L. n. 212/2000).



Altro

D.Lgs. n. 219 del 30/12/2023 (in vigore dal 18 gennaio 2024)

- **Vizi delle notificazioni:** è inesistente la notificazione degli atti impositivi priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti (al di fuori di questi casi la notifica è nulla, sanabile).
- **Divieto di *bis in idem* nel procedimento tributario:** è possibile esercitare l'azione accertativa una sola volta per ogni periodo d'imposta (stop agli accertamenti parziali / integrativi) – la disposizione non appare tuttavia adattabile ai tributi comunali, in virtù della disciplina speciale dettata dall'art. 1, co. 161, della Legge n. 296/2006 (cfr. Cassazione n. 27262/2023).
- **Divieto divulgazione dati dei contribuenti:** non è consentito divulgare, nell'esercizio dell'azione amministrativa, i dati dei contribuenti acquisiti anche attraverso l'interoperabilità con altre banche dati.
- **Principio proporzionalità procedimento tributario:** l'azione amministrativa non deve essere eccedente rispetto ai fini perseguiti e non deve limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario.
- **Prassi, circolari, consulenza giuridica e consultazione semplificata:** ci sono diverse disposizioni dedicate alla prassi fiscale, finalizzate a ridurre al minimo il ricorso all'interpello.
- **Garante nazionale del contribuente:** è previsto un unico Garante nazionale del contribuente, eliminando quindi i garanti regionali.

Riforma fiscale

(Contenzioso tributario)



Riforma giustizia tributaria (L. n. 130/2022)

Legge n. 130 del 31 agosto 2022, avente ad oggetto “*Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari*”, in vigore dal 16 settembre 2022.

- Istituzione delle nuove Corti tributarie: le attuali commissioni tributarie provinciali e regionali si trasformano in **corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado**.
- Dal 1° gennaio 2023 **giudice monocratico per le cause fino a 3.000 euro**.
- Introduzione della **definizione agevolata per i giudizi pendenti davanti la Cassazione** (per i tributi locali la decisione è demandata ai singoli Enti territoriali).
- **Ammissione della prova testimoniale** (modifica dell'art. 47, co. 4, D.Lgs. n. 546/1992): la modifica ha effetto a partire dai ricorsi notificati dall'entrata in vigore della legge (cioè dal 16/09/2022).
- Integrato l'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 con un nuovo comma 5-bis il quale precisa che “*L'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato*”, quindi **l'onere della prova sarà sempre a carico dell'ente impositore** e non del contribuente. (adeguata MOTIVAZIONE) – La disposizione ha natura procedimentale e quindi è applicabile anche per la prima volta nel giudizio di appello, anche se il giudizio di primo grado è stato incardinato prima dell'entrata in vigore della Legge n. 130/2022 (CT Lombardia, sez. II, n. 2706 del 12/09/2023).
- Anche dopo la Legge n. 130/2022 grava sul contribuente la prova contraria in caso di presunzioni legali (**Cassazione n. 2746 del 30/01/2024**).
- Il **processo telematico** viene meglio disciplinato con la riformulazione dell'art. 16, co. 4, del D.L. n. 119/2018 riguardante la partecipazione a distanza alle udienze in camera di consiglio e in pubblica udienza (giudizi instaurati, in 1° e in 2° grado, per i ricorsi notificati a partire dal 01/09/2023).

Riforma giustizia tributaria (L. n. 130/2022)

- Viene **favorita la conciliazione** e la parte che la rifiuta potrà essere chiamata al pagamento delle spese di giudizio con una maggiorazione del 50%. Introdotta un'apposita disposizione (art. 48-bis, co. 1, del D.Lgs. n. 546/1992) relativa alla conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria.
- Rivista la procedura di **reclamo-mediazione**, attraverso l'integrazione dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 con il comma 9-bis, il quale stabilisce che in caso di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione formulata, la soccombenza di una delle parti, in accoglimento delle ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione, comporta, per la parte soccombente, la condanna al pagamento delle relative spese di giudizio. Tale condanna può rilevare ai fini dell'eventuale responsabilità amministrativa del funzionario che ha immotivatamente rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione. (→)
- Prevista l'**abbreviazione dei termini** per la decisione in merito all'eventuale **istanza sospensiva** dell'atto impugnato (modifica art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992).
- Attenzione al **testo** degli avvisi di accertamento e delle ingiunzioni fiscali, occorre sostituire «Commissione tributaria» con «Corte di giustizia tributaria»



Contenzioso tributario (D.Lgs. n. 220/2023)

Eliminazione del reclamo-mediazione dal 04/01/2024

- Il D.Lgs. n. 220 del 30/12/2023 ha modificato la disciplina del contenzioso tributario (in attuazione della delega fiscale) e, tra le diverse novità, ha disposto l'abrogazione dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 *“a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente Decreto”* (art. 2 del D.Lgs. n. 220/2023), cioè dal 4 gennaio 2024.
- Sono sorti alcuni dubbi sulla decorrenza dell'abrogazione del reclamo-mediazione considerato che le norme sull'entrata in vigore e sulla decorrenza degli effetti del D.Lgs. n. 220/2023 sono contenute nell'art. 4, mentre la disposizione che dispone l'abrogazione del reclamo-mediazione è contenuta nell'art. 2.
- In particolare l'art. 4 del D.Lgs. n. 220 stabilisce che le disposizioni in esso contenute si applicano ai giudizi instaurati con ricorsi notificati dopo il 1° settembre 2024, ad eccezione di alcune disposizioni, tra le quali però non c'è quella che dispone l'abrogazione del reclamo-mediazione, contenuta nell'art. 2 del D.Lgs. n. 220/2023.
- Con un Comunicato del 22/01/2024 il MEF ha chiarito che l'abrogazione dell'istituto del reclamo-mediazione opera per i ricorsi tributari notificati agli enti impositori e ai soggetti della riscossione a partire dal 4 gennaio 2024. In sostanza il MEF ritiene applicabile la disposizione “speciale” contenuta nell'art. 2.
- Ne consegue che, per il principio del *“tempus regit actum”*, tutti i ricorsi notificati dal 4 gennaio 2024 non devono essere più preceduti dal reclamo-mediazione a prescindere dalla data di notifica dell'atto impositivo impugnato.
- Occorre quindi eliminare dagli avvisi di accertamento il riferimento alla procedura del reclamo-mediazione di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992.
- I ricorsi notificati prima del 4 gennaio 2024 (cioè fino al 3 gennaio 2024) rimangono invece soggetti a reclamo-mediazione e seguiranno le regole precedenti.



Contenzioso tributario (D.Lgs. n. 220/2023)

Altre disposizioni

- **Nuovi atti che possono essere impugnati** (dal 04/01/2024): l'elenco degli atti impugnabili, contenuto dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, è stato integrato con la lettera g-bis) recante il «rifiuto espresso o tacito dell'istanza di autotutela» (obbligatoria) e con la lettera g-ter) avente ad oggetto «il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela» (facoltativa).
- **Conciliazione** (dal 04/01/2024): l'art. 48-ter estende l'applicazione dell'istituto della conciliazione al giudizio per Cassazione.
- **Spese di lite** (dal 04/01/2024): viene disposta la compensazione non solo nel caso di soccombenza reciproca o quando sussistono motivi gravi ed eccezionali, da indicare espressamente, ma anche nell'ipotesi in cui la parte vittoriosa sia riuscita a far valere le proprie ragioni grazie a documenti decisivi prodotti nel corso del giudizio. Inoltre si dispone che nella liquidazione delle spese si deve tenere conto dei principi di sinteticità e chiarezza degli atti di parte.
- **Comunicazioni e notificazioni telematiche** (dal 01/09/2024): viene imposto l'uso della PEC per l'invio di comunicazioni, ecc.
- **Forma degli atti** (dal 01/09/2024): è obbligatoria la firma digitale di tutti gli atti e provvedimenti degli uffici giudiziari, a pena di nullità degli stessi.
- **Prova testimoniale** (dal 01/09/2024): è possibile avvalersi della testimonianza con firma digitale.
- **Procura alle liti** (dal 01/09/2024): possibilità di apporre la firma digitale all'incarico conferito al difensore.



Riforma fiscale

Modifiche agli accertamenti



D.Lgs. n. 219/2023 e n. 220/2023: modifiche atti

Qualche suggerimento

Contraddittorio preventivo

- In caso di atto escluso dal contraddittorio, occorre inserire nel testo dell'atto che si tratta di atto automatizzato o di pronta liquidazione non soggetto al contraddittorio ai sensi dell'art. 6-bis, co. 2, Legge n. 212/2000.
- In caso di contraddittorio occorre riportare nell'atto il riferimento dell'invito al contraddittorio (*nota prot. __ del __*) e gli elementi emersi in tale fase, motivando adeguatamente il provvedimento finale.

Motivazione

- Gli atti devono indicare i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione.
- Con riferimento agli interessi per la riscossione, occorre indicare la tipologia, la norma tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l'imposto in relazione alla quale sono stati calcolati, la data di decorrenza e i tassi applicati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione.

Autotutela

- Indicare nell'atto che l'istituto di cui all'art. 10-quater (autotutela obbligatoria) non è applicabile se è già decorso 1 anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.

Reclamo-mediazione

- Occorre eliminare il riferimento alla procedura di reclamo-mediazione di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992.



IMU



IMU: l'interpretazione autentica per gli immobili degli ENC

Legge di bilancio 2024 (L. n. 213 del 30/12/2023)

71. L'articolo 1, co. 759, lettera g), della Legge 27 dicembre 2019, n. 160, nonché le norme da questo richiamate o sostituite si interpretano, per gli effetti di cui all'art. 1, co. 2, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, nel senso che:

a) gli immobili **si intendono posseduti** anche nel caso in cui sono concessi in comodato a un soggetto di cui all'art. 73, co. 1, lettera c), del Testo Unico delle imposte sui redditi, di cui al DPR 22 dicembre 1986, n. 917, funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente, a condizione che il comodatario svolga nell'immobile esclusivamente le attività previste dall'art. 7, co. 1, lettera i), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, con modalità non commerciali;

b) gli immobili **si intendono utilizzati** quando sono strumentali alle destinazioni di cui all'art. 7, co. 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504 del 1992, anche in assenza di esercizio attuale delle attività stesse, purché essa non determini la cessazione definitiva della strumentalità.

- **Si tratta di disposizioni di natura interpretativa** (aventi quindi efficacia retroattiva).



IMU: l'interpretazione autentica per gli immobili degli ENC

Legge di bilancio 2024 (L. n. 213 del 30/12/2023): art. 1, comma 71

- Il legislatore interviene su due questioni spesso oggetto di contenzioso, ovvero sull'utilizzo "diretto" e "concreto" degli immobili posseduti dagli enti non commerciali, rientranti nella previsione agevolativa.
- Con la sentenza n. 20516/2016 la Cassazione ha affermato che l'esonero dall'Ici per gli enti religiosi è applicabile anche se l'immobile non è utilizzato se non cambia destinazione. La Cassazione chiarisce che non ogni mancato utilizzo è capace di escludere il diritto al trattamento agevolato, ma solo quello che sia indizio di un mutamento della destinazione o della cessazione della strumentalità del bene.
- I più recenti approdi giurisprudenziali della Cassazione sull'utilizzo «effettivo» e «concreto» degli immobili hanno confermato che l'effettività e la concretezza dell'attività devono investire non tanto l'utilizzo bensì la «destinazione» impressa all'immobile dal soggetto che lo «utilizza». Ciò che rileva, dunque, è la circostanza che l'immobile sia effettivamente ed attualmente «destinato» allo svolgimento di una delle attività esenti (Cassazione n. 27242/2022).
- La norma interpretativa introdotta dalla Legge di bilancio 2024 sembra pertanto ricognitiva della giurisprudenza di legittimità.



IMU: l'interpretazione autentica per gli immobili degli ENC

Legge di bilancio 2024 (L. n. 213 del 30/12/2023): art. 1, comma 71

- La questione è invece più complessa relativamente all'utilizzo "diretto", perché la Cassazione ha costantemente affermato che l'esonero per gli ENC spetta solo se possessore coincide con utilizzatore, riconoscendo l'esonero in caso di comodato solo in limitatissime ipotesi e cioè nel caso di immobile utilizzato da un altro Ente non commerciale "al primo strumentalmente collegato ed appartenente alla stessa struttura del concedente" (tra le pronunce più recenti, Cassazione n. 34772/2022, n. 4935/2023 e n. 27761/2023). Deve cioè esistere tra i due Enti un rapporto di stretta strumentalità, che autorizza a ritenere una "compenetrazione" tra gli stessi e a configurarli come realizzatori di una medesima "architettura strutturale" (Cassazione n. 25508/2015, n. 8073/2019, n. 1539/2021, n. 4935/2023).
- E' stata quindi riconosciuta l'esenzione in favore dell'Università che concede in comodato i propri immobili all'ente regionale per il diritto allo studio, trattandosi di rapporto di stretta strumentalità e non di semplice collaborazione tra i due Enti (Cassazione n. 27761/2023).



IMU: l'interpretazione autentica per gli immobili degli ENC

Legge di bilancio 2024 (L. n. 213 del 30/12/2023): art. 1, comma 71

- La norma interpretativa introdotta dalla Legge di bilancio 2024 non appare tuttavia ricognitiva della giurisprudenza di legittimità perché introduce il concetto piuttosto vago di collegamento “funzionale” (!?), in alternativa peraltro al collegamento “strumentale” sul quale si è più volte espressa la Cassazione. Sarebbe quindi sufficiente invocare il solo collegamento “funzionale” tra i due enti per usufruire dell'esonero dall'IMU. Conclusione però in contrasto al diritto vivente formatosi sulla questione, con evidenti profili di incostituzionalità della norma interpretativa.
- Non solo. Il legislatore sembra ignorare completamente la disposizione contenuta nel comma 777 della stessa Legge n. 160/2019, che introduce dal 2020 la facoltà per i Comuni di esonerare gli immobili concessi in comodato ad Enti non commerciali.
- La disciplina della nuova IMU rimette quindi ai Comuni la decisione se estendere l'esonero degli immobili concessi in comodato agli ENC.
- Non si comprende allora la *ratio* di una norma interpretativa che, se applicata estensivamente, apre la strada alle richieste di rimborso degli ultimi cinque anni, con risorse a carico dei Comuni e senza alcun contributo compensativo.



IMU: l'interpretazione autentica per gli immobili degli ENC

- Resta comunque sempre a carico dell'ente non commerciale l'onere di dimostrare il rispetto dei requisiti previsti dal D.M. n. 200/2012 per escludere la natura commerciale dell'attività, nonché l'obbligo dichiarativo previsto a pena di decadenza dall'agevolazione.
- **Requisiti D.M. n. 200/2012 – onere a carico ENC:** sussistono i requisiti per il riconoscimento, in astratto, dell'esonero dall'IMU (utilizzo non commerciale degli immobili, natura non commerciale dell'ESU, stretta connessione strumentale tra ESU e l'Università), ma occorre, in concreto, che sussistano i requisiti previsti dal D.M. n. 200/2012 circa la natura non commerciale dell'attività, con particolare riferimento al compenso simbolico (cfr. Cassazione n. 27761/2023).
- **Obbligo dichiarativo a pena di decadenza:** con le recenti pronunce n. 32742 del 07.11.2022, n. 37385 del 21.12.2022 e n. 36926 del 16.12.2022 la Cassazione afferma che l'esonero dall'IMU previsto per gli Enti non commerciali (ENC) è applicabile solo se l'ENC ha presentato l'apposita dichiarazione. Si tratta di un orientamento che si consolida sempre più e che impone agli Enti non commerciali di presentare l'apposita dichiarazione se vogliono usufruire dell'esonero dall'IMU.



Sanatoria delle delibere pubblicate tardivamente sul portale del MEF

Legge di bilancio 2024

72. Limitatamente all'anno 2023, le delibere regolamentari e di approvazione delle aliquote e delle tariffe sono tempestive, in deroga all'art. 13, co. 15-ter, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, e all'art. 1, commi 762 e 767, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160, se inserite nel portale del federalismo fiscale entro il 30 novembre 2023. Il termine per la pubblicazione delle delibere inserite ai sensi del periodo precedente, ai fini dell'acquisizione della loro efficacia, è fissato al 15 gennaio 2024.

73. L'eventuale differenza positiva tra l'imposta municipale propria (IMU), calcolata sulla base degli atti pubblicati in virtù di quanto stabilito al comma 72, e quella versata, ai sensi dell'art. 1, co. 762, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160, entro il 18 dicembre 2023, è dovuta senza applicazione di sanzioni e interessi entro il 29 febbraio 2024. Nel caso in cui emerga una differenza negativa, il rimborso è dovuto secondo le regole ordinarie.

- Viene così risolto in *extremis* un problema che riguarda circa 300 Comuni, tra IMU e TARI.

Sanatoria delle delibere pubblicate tardivamente sul portale del MEF

Legge di bilancio 2024

- La sanatoria prevista dal comma 72 riguarda anche le delibere TARI.

MEF, Comunicato 12/01/2024

- In virtù di quanto previsto dall'art. 1, co. 72, della Legge n. 213 del 2023 (Legge di bilancio 2024), per il solo anno 2023, le delibere di approvazione delle aliquote dell'IMU e delle tariffe della TARI nonché dei regolamenti di disciplina dei medesimi tributi, sono tempestive se trasmesse al MEF, per il tramite del Portale del federalismo fiscale, entro il termine del 30 novembre 2023. Si precisa che tali atti risultano già pubblicati sul sito internet www.finanze.gov.it e sono contrassegnati mediante l'apposizione di una specifica nota che ne evidenzia l'efficacia per l'anno 2023. Al contempo, viene dato rilievo, mediante apposita nota, dell'inefficacia degli atti inviati al MEF successivamente al predetto termine del 30 novembre 2023.



Eventuale conguaglio IMU 2023

Legge di bilancio 2024

73. L'eventuale differenza positiva tra l'imposta municipale propria (IMU), calcolata sulla base degli atti pubblicati in virtù di quanto stabilito al comma 72, e quella versata, ai sensi dell'art. 1, co. 762, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160, entro il 18 dicembre 2023, è dovuta senza applicazione di sanzioni e interessi entro il 29 febbraio 2024. Nel caso in cui emerga una differenza negativa, il rimborso è dovuto secondo le regole ordinarie.

MEF, Comunicato 12/01/2024

- Con esclusivo riferimento all'IMU, il successivo comma 73 dell'art. 1 della Legge n. 213 del 2023 prevede che, nel caso in cui emerga una differenza positiva tra l'imposta calcolata sulla base degli atti da considerarsi tempestivi ai sensi del comma 72 e di quella versata entro il 18 dicembre 2023, il contribuente dovrà effettuare l'eventuale conguaglio entro il termine del 29 febbraio 2024, senza applicazione di sanzioni e interessi. La norma precisa, infine, che nel caso in cui emerga una differenza negativa, il rimborso è dovuto secondo le regole ordinarie.



Sanatoria delibere ed eventuale conguaglio IMU 2023

Risposta 10/01/2024 ad interrogazione

- L'adempimento previsto per i Comuni che hanno inviato al MEF le delibere IMU in ritardo, previsto dalla Legge di bilancio 2024, non è un nuovo adempimento tributario posto a carico del contribuente, ma un mero conguaglio di un adempimento già previsto in via ordinaria nell'ordinamento tributario, e precisamente il saldo dell'IMU fissato il 18 dicembre 2023, per cui non si ravvisano elementi tali da ritenere violato il principio dello Statuto dei diritti del contribuente.
- Al riguardo il Sottosegretario alle Finanze sottolinea che il menzionato meccanismo di conguaglio, riproposto dalla Legge di bilancio per 2024, non rappresenta una situazione inedita foriera di incertezza, dal momento che il sistema in parola è già stato utilizzato proprio per l'IMU anche in altre occasioni (D.L. n. 133/2013, cd. mini IMU e D.L. n. 125/2020).
- Nella circostanza viene evidenziato che le delibere in questione riguardano un esiguo numero di Comuni, pari ad appena 205 per la sola IMU. In ultimo, si precisa che non sarebbe stato comunque possibile prevedere un termine più ampio per il versamento dell'eventuale conguaglio, in ragione delle preminenti esigenze unionali che impongono il rispetto dei saldi di finanza pubblica.



Termini invio delibere al MEF

Legge di bilancio 2024

74. A decorrere dall'anno 2024, nel caso in cui i termini del 14 ottobre e del 28 ottobre di cui all'art. 13, co. 15-ter, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, e all'art. 1, commi 762 e 767, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160, scadano nei giorni di sabato o di domenica, gli stessi sono prorogati al primo giorno lavorativo successivo.

- Il comma 74 contiene una norma di coordinamento, valevole **a regime**, nelle ipotesi in cui alcuni termini scadano nei giorni di sabato o di domenica. La norma precisa che, a decorrere dall'anno 2024, nel caso in cui i termini del 14 ottobre o del 28 ottobre (stabiliti per la pubblicazione sul portale federalismo delle delibere e regolamenti concernenti i tributi comunali) scadano nei giorni di sabato o di domenica, gli stessi sono prorogati al primo giorno lavorativo successivo.



IMU: prospetto delle aliquote (rinvio al 2025)



Prospetto delle aliquote

- Com'è noto la Legge n. 160/2019, istitutiva della nuova IMU, ha inteso limitare l'eccessiva diversificazione delle aliquote consentendo ai Comuni di agire entro le fattispecie tassativamente tipizzate in un futuro Decreto delle Finanze, che introduce un apposito applicativo (la cd. griglia o prospetto delle aliquote) così da facilitarne la lettura e la comprensione da parte dei contribuenti.
- Infatti il comma 757 della Legge n. 160/2019 impone di allegare alla delibera un prospetto delle aliquote, che i Comuni devono elaborare dal portale del federalismo fiscale, a decorrere dal 2021. Si tratta di un obbligo rilevante perché senza prospetto la delibera non produce effetti.
- Invero, il citato comma 757 precisa che, “in ogni caso”, cioè anche se il Comune non intende diversificare le aliquote rispetto a quelle di base, *“la delibera di approvazione delle aliquote deve essere redatta accedendo all'applicazione disponibile nel Portale del federalismo fiscale che consente, previa selezione delle fattispecie di interesse del Comune tra quelle individuate con il Decreto di cui al comma 756, di elaborare il prospetto delle aliquote che forma parte integrante della delibera stessa. La delibera approvata senza il prospetto non è idonea a produrre gli effetti di cui ai commi da 761 a 771.”*
- Nelle more dell'adozione dell'apposito Decreto, il MEF ha chiarito che la nuova disposizione produrrà gli effetti ivi previsti solo a decorrere dal momento in cui il modello verrà reso disponibile (Risoluzione n. 1/DF del 18 febbraio 2020).



Prospetto delle aliquote

Modifica alla disciplina sulla «griglia» delle aliquote

- L'art. 1, co. 837, della L. n. 197/2022 modifica il comma 756 della Legge n. 160/2019, affidando a un Decreto del MEF, sentita la Conferenza Stato-città e Autonomie locali, la possibilità di modificare o integrare le fattispecie per cui i Comuni possono diversificare le aliquote IMU.
- Inoltre la disposizione modifica il comma 767 della Legge n. 160/2019 intervenendo sugli adempimenti relativi ad aliquote e regolamenti IMU da parte dei Comuni.
- In particolare, si chiarisce che, a decorrere dal primo anno di applicazione obbligatoria del prospetto delle aliquote (da inserire nel Portale del federalismo fiscale entro specifici termini di legge, al fine di trovare applicazione nell'anno di riferimento), in mancanza di una delibera approvata e pubblicata nei termini di legge, si applicano le **aliquote di base** IMU in luogo di quelle **vigenti nell'anno precedente**.



Prospetto delle aliquote

Partenza prevista per il 2024.....

- Con **Decreto del 7 luglio 2023** il MEF ha individuato le fattispecie IMU in base alle quali i Comuni possono diversificare le aliquote (la c.d. “griglia” o prospetto delle aliquote): abitazione principale di categoria catastale A/1, A/8 e A/9, fabbricati rurali ad uso strumentale, fabbricati appartenenti al gruppo catastale D, terreni agricoli, aree fabbricabili, fabbricati diversi dall'abitazione principale e dai fabbricati appartenenti al gruppo catastale D. Si consente comunque ai Comuni di introdurre ulteriori differenziazioni esclusivamente con riferimento alle condizioni individuate nell'allegato al D.M., nel rispetto sempre di criteri generali di ragionevolezza, adeguatezza, proporzionalità e non discriminazione.
- La partenza della “griglia” delle aliquote è prevista per il 2024 (come espressamente stabilito dall'art. 7 del D.M.) attraverso l'apposita applicazione informatica sul cui utilizzo saranno fornite indicazioni operative con apposito Comunicato del 21.09.2023 (→).
- I Comuni potranno quindi diversificare le aliquote dell'IMU solo utilizzando la predetta applicazione informatica, anche se il Comune non intende diversificare le aliquote, per cui la delibera approvata senza il prospetto (elaborato attraverso l'applicazione informatica) non produce alcun effetto.
- Il “prospetto” deve essere inserito sul portale del federalismo fiscale entro il termine perentorio del 14 ottobre. In difetto ovvero in caso di eventuale ritardo si applicheranno le aliquote base e non quelle dell'anno precedente, in virtù della modifica introdotta dal comma 837 della Legge n. 197/2022. Le aliquote di base continuano ad applicarsi sino a quando il Comune non approvi una delibera secondo le prescritte modalità e solo successivamente sarà applicabile la regola che, in difetto di “prospetto”, saranno applicabili le aliquote dell'anno precedente.
- Il D.M. prevede inoltre che, in caso di discordanza tra il Prospetto e le disposizioni contenute nel regolamento di disciplina dell'imposta, prevale quanto stabilito nel Prospetto.
- Infine, al solo fine di consentire ai Comuni di testare l'applicazione informatica, la stessa viene resa disponibile nel corso dell'anno 2023 in vista dell'obbligatorietà a decorrere dall'anno di imposta 2024.

Prospetto delle aliquote

Predisposta l'applicazione informatica per il prospetto delle aliquote IMU

- Con un Comunicato del 21/09/2023 il Dip.to delle Finanze ha reso noto di aver attivato, nel Portale del federalismo fiscale, l'applicazione informatica "Gestione IMU" attraverso la quale i Comuni possono individuare le fattispecie in base alle quali diversificare le aliquote dell'IMU nonché elaborare e trasmettere il relativo Prospetto. Nella circostanza sono state anche pubblicate le "Linee guida per l'elaborazione e la trasmissione del Prospetto delle aliquote dell'IMU".
- In ordine alla tempistica dell'attivazione delle funzionalità della predetta applicazione informatica, il MEF evidenzia che:
 - fino al mese di ottobre 2023, i Comuni potranno, ai fini dello svolgimento della fase sperimentale, solo testare la funzionalità dell'applicazione informatica volta a simulare l'elaborazione del Prospetto;
 - **a decorrere dal mese di novembre 2023, i Comuni potranno elaborare il Prospetto per l'anno di imposta 2024;**
 - a decorrere dal mese di gennaio 2024, sarà messa a disposizione dei Comuni anche la funzionalità di trasmissione del Prospetto al MEF, per l'anno di imposta 2024, ai fini della successiva pubblicazione da parte di quest'ultimo sul sito internet www.finanze.gov.it.
- L'obbligo di utilizzare l'applicazione informatica per l'approvazione del Prospetto, come previsto dall'art. 7, comma 1, del decreto in questione, decorre dall'anno di imposta 2024, per cui i prospetti inseriti durante la fase sperimentale non avranno alcuna valenza.
- Il MEF ricorda, infine, che, per il primo anno di applicazione obbligatoria del Prospetto, in mancanza di una delibera approvata secondo le modalità previste dal comma 757 del medesimo art. 1 e pubblicata nel termine di cui al successivo comma 767, si applicano le aliquote di base di cui ai commi da 748 a 755 del citato art. 1 della Legge n. n. 160 del 2019. Le aliquote di base continueranno ad applicarsi sino a quando il Comune non approvi una delibera secondo le modalità appena descritte.

Rinvio al 2025 del prospetto delle aliquote

- A partire dal mese di ottobre 2023 diversi Comuni hanno potuto testare la funzionalità della predetta applicazione informatica, rilevando diverse criticità particolarmente impattanti sia per i contribuenti sia per gli effetti sul gettito IMU per i Comuni (mancano, ad esempio, alcune fattispecie essenziali: locali occupati e agevolazioni da calamità non coperte da emergenze nazionali).
- Il legislatore è dovuto pertanto intervenire (con la **Legge n. 170 del 27/11/2023**, di conversione del D.L. n. 132 del 29/09/2023: art. 6-ter, co. 1) differendo al 2025 la decorrenza dell'obbligo di utilizzare il Prospetto delle aliquote IMU in considerazione sia delle criticità riscontrate a seguito della fase di sperimentazione e sia dell'esigenza di tener conto di alcune rilevanti fattispecie attualmente non considerate dal predetto prospetto.
- Pertanto, l'obbligo di redigere la delibera di approvazione delle aliquote dell'IMU tramite l'elaborazione del Prospetto, utilizzando l'applicazione informatica messa a disposizione sul portale del MEF, decorre dall'anno di imposta 2025.
- **Comunicato MEF 30/11/2023**: per il 2024 restano in vigore le norme ordinarie e i Comuni dovranno continuare a trasmettere la delibera secondo le modalità attualmente in uso.



IMU

Altre disposizioni della Legge di bilancio 2024

- **IMU regione Friuli Venezia Giulia:** il comma 528 dispone di applicare, a partire dal periodo d'imposta 2023, anche all'imposta locale immobiliare autonoma (ILIA) della Regione Friuli Venezia Giulia, istituita dalla L.R. n. 17/2022, le disposizioni inerenti l'IMU di cui all'art. 8, co. 1, del D.Lgs. n. 23/2011 (federalismo fiscale municipale).
- **Esenzione IMU Comune di Umbertide:** il comma 560 prevede l'esonero dell'IMU per i fabbricati ad uso abitativo ubicati nel territorio del Comune di Umbertide, colpito dagli eventi sismici del 9 marzo 2023. L'esenzione si applica a condizione che i fabbricati ad uso abitativo siano risultati distrutti oppure oggetto di ordinanze sindacali di sgombero in quanto inagibili totalmente o parzialmente. La medesima esenzione si applica per l'anno 2024 ovvero fino alla definitiva ricostruzione o agibilità dei fabbricati stessi, qualora tale ricostruzione o agibilità intervenga prima del 31 dicembre 2024. Si demanda ad un Decreto del Ministro dell'Interno, di concerto con il MEF, sentita la conferenza Stato-Città e Autonomie locali, da emanarsi entro il 30 aprile 2024, la definizione per i criteri per il ristoro del minor gettito connesso all'esenzione, comunque nel limite massimo di 110.000 euro per l'anno 2024.
- **Sisma 2012-2016 (?):** da registrare la mancaza, nella Legge di bilancio 2024 e nel *Milleproroghe*, del differimento al 31/12/2024 dell'esonero IMU per gli immobili inagibili da sisma Italia Centrale 2016 ed Emilia 2012.



IMU: altre novità

- **Elenco dei Comuni montani e collinari modificabile dal MEF:** con la sentenza n. 3021 del 10/10/2023 il TAR Sicilia, Palermo, ha affermato che il MEF può modificare l'elenco dei Comuni montani/collinari contenuti nella Circolare n. 9/1993 senza attendere un intervento del legislatore, chiarendo così la portata del rinvio alla Circolare n. 9/1993 contenuto nella disciplina IMU. Con Circolare n. 1/DF del 3/1/2024 il MEF ha inserito il Comune di Campofelice di Fitalia (PA) nell'elenco allegato alla Circolare n. 9 del 1993 dei Comuni i cui terreni sono interamente esenti dall'IMU
- **Risoluzione n. 4/DF del 16/11/2023:** il Dipartimento delle Finanze ha fornito chiarimenti in merito all'applicabilità dell'IMU, affermando che: 1) i **fabbricati “collabenti”** (diroccati) non sono assoggettabili all'imposta anche dopo l'entrata in vigore della Legge n. 160/2019; 2) il regime agevolato previsto per i **fabbricati rurali strumentali** è oggettivo e non consente di richiedere ulteriori requisiti; 3) l'esenzione dall'IMU scatta anche in caso di **conduzione associata di terreni**.
- In ordine alla prima questione, il MEF sostiene che i **fabbricati collabenti** sono e restano “fabbricati” e non possono essere qualificati diversamente, per cui non è possibile assoggettarli ad IMU come aree edificabili. Si tratta di una posizione non condivisibile, in particolare perché non tiene conto delle modifiche apportate dalla Legge n. 160/2019 in vigore dal 2020 (nuova IMU), che introduce una nuova definizione di fabbricato inteso come unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano “*con attribuzione di rendita catastale*” (art. 1, co. 741, Legge n. 160/2019): inciso che finisce per neutralizzare l'orientamento di Cassazione sugli immobili collabenti (F2), perché si tratta di immobili privi di rendita catastale e quindi non più rientranti nella definizione di “fabbricati”. Pertanto, l'IMU andrebbe calcolata prendendo come riferimento il valore dell'area edificabile sottostante, se lo strumento urbanistico ne prevede un recupero edilizio.



IMU: altre novità

(→) Risoluzione n. 4/DF del 16/11/2023

- Per quanto riguarda, invece, la seconda questione, il MEF ritiene priva di fondamento la pretesa dei Comuni circa la sussistenza della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale in capo al soggetto passivo IMU o all'utilizzatore dell'immobile ai fini dell'applicazione dell'agevolazione riservata ai **fabbricati rurali strumentali**. Alla stessa stregua va considerata anche la pretesa del Comune di non ritenere il comodato titolo idoneo a dimostrare la sussistenza del requisito di ruralità, atteso che, per il riconoscimento della ruralità del fabbricato, è dirimente la sola risultanza catastale. La posizione del MEF è condivisibile ed in linea all'orientamento giurisprudenziale di legittimità in ordine alla natura strumentale dei fabbricati rurali solo se accatastati in cat. D/10 o con apposita annotazione catastale (cfr. la recente decisione n. 12840 dell'11/05/2023 della Cassazione).
- Infine, il MEF esamina la problematica della **conduzione associata di terreni**, con riferimento al contratto di rete agricolo e al contratto di compartecipazione agraria per le coltivazioni stagionali. In entrambe le fattispecie l'imprenditore agricolo coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale, possessore dei terreni, conduce per un determinato numero di anni (contratto di rete) o per alcuni mesi all'anno (contratto di compartecipazione agraria) i propri terreni, solitamente, con un altro imprenditore agricolo. Ebbene, il MEF chiarisce che, se vengono rispettati tutti i requisiti che caratterizzano tali contratti di tipo associativo, non può venire meno il requisito oggettivo della conduzione che legittima l'applicazione del regime di favore di cui al comma 758 dell'art. 1 della Legge n. 160 del 2019.



IMU: altre novità

Immobili occupanti abusivamente esenti anche in assenza di Decreto attuativo

- Con **Comunicato del 12/12/2023** il **MEF** ha chiarito che la nuova fattispecie di esonero dall'IMU prevista per gli immobili occupati abusivamente è applicabile dal 2023 anche se non è stato ancora adottato l'apposito Decreto Ministeriale.
- La Legge n. 197/2022 ha previsto l'esonero dall'IMU per i casi in cui l'immobile sia occupato abusivamente, qualora sia stata presentata denuncia o iniziata azione in sede giurisdizionale penale. Il soggetto passivo deve comunicare al Comune, secondo modalità telematiche da stabilire con Decreto del MEF, da emanarsi entro 60 giorni dall'entrata in vigore della disposizione, il possesso dei requisiti che danno diritto all'esenzione. Analoga comunicazione deve essere trasmessa nel momento in cui cessa il diritto all'esenzione.
- Applicando alla lettera tale previsione, si potrebbe giungere alla conclusione che la comunicazione ivi prescritta sia specifica ed autonoma rispetto alla dichiarazione e che la trasmissione della comunicazione è condizione per poter iniziare a fruire dell'esenzione. Tuttavia, il D.M. che avrebbe dovuto approvare il suddetto modulo non è stato emanato, per cui è sorto il dubbio sulla immediata applicabilità dell'esonero.
- Con Comunicato del 12/12/2023 il MEF chiarisce che l'esenzione spetta anche se non è stato ancora adottato il Decreto di attuazione, che riguarda solo il modello dichiarativo. Il Ministero fa inoltre presente che i contribuenti che fruiscono dell'esenzione dovranno poi presentare la dichiarazione IMU, esclusivamente in via telematica, entro il 30 giugno 2024.
- Sul punto si ritiene che, trattandosi di elementi non conoscibili dai Comuni, la dichiarazione sarà obbligatoria e avrà una efficacia costitutiva dell'agevolazione. Con la conseguenza che, in caso di mancata presentazione della denuncia l'esonero non potrà essere riconosciuto e il Comune sarà legittimato a recuperare il tributo non versato, con la maggiorazione della sanzione del 30% e degli interessi di legge.



IMU: recenti sviluppi giurisprudenziali

Il concessionario di area demaniale paga l'imposta anche per il fabbricato

- Con la decisione n. 10577 del 19/04/2023 la Cassazione ha affermato che la soggettività passiva IMU prevista per il concessionario di aree demaniali è applicabile anche ai fabbricati realizzati su aree demaniali. La Cassazione chiarisce un aspetto rilevante in ordine alla soggettività passiva del concessionario di area demaniale, ritenendo sostanzialmente che il concetto di «area» demaniale sia da intendersi in senso ampio, riferito cioè alle tre categorie di beni immobili tipizzati nella normativa di riferimento: fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli.

Detrazione di 200 euro per ex IACP incompatibile con esonero per alloggi sociali

- Con la decisione n. 22954 del 27/07/2023 la Cassazione ha affermato che la detrazione dall'IMU di 200 euro prevista per gli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP o dagli Enti di edilizia residenziale pubblica è incompatibile con l'esenzione prevista per i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali.
- E' auspicabile che questa pronuncia della Cassazione possa contribuire a chiarire definitivamente che, in presenza di un'espressa previsione legislativa per gli ex IACP (detrazione di 200 euro: disposizione da ritenersi speciale), non sia possibile applicare la fattispecie di esonero prevista per gli alloggi sociali.
- Si porrebbe così fine al contrasto giurisprudenziale in atto ed in particolare a quell'orientamento giurisprudenziale di merito che sposta la questione sull'onere probatorio (a carico dell'Ente regionale subentrato allo IACP, il quale dovrebbe provare la sussistenza dei requisiti previsti dal D.M. 2008 per gli alloggi sociali), che in qualche caso viene inspiegabilmente posto a carico dell'Ente impositore (che dovrebbe provare l'assenza dei requisiti previsti dal D.M. 2008).



IMU: recenti sviluppi giurisprudenziali

Permane con la nuova IMU la dichiarazione per i fabbricati “merce” a pena di decadenza

- Con la decisione n. 28806 del 17/10/2023 la Cassazione ha affermato che la Legge n. 160/2019, che ha introdotto la nuova IMU, non ha abrogato la disposizione che prevedeva la presentazione della dichiarazione “a pena di decadenza” per alcune fattispecie (fabbricati merce, alloggi sociali, abitazioni dei militari, ecc.).
- La Cassazione fa presente di aver recentemente chiarito, con l'ordinanza n. 5191/2022, che la Legge n. 160/2019 non ha abrogato l'art. 2, co. 5-bis, del D.L. n. 102/2013, per cui l'esonero IMU per i fabbricati-merce presuppone la presentazione della dichiarazione.

IMU militari: esonero subordinato alla presentazione della dichiarazione

- Con la decisione n. 28931 del 18/10/2023 la Cassazione ha affermato che l'esonero dall'IMU previsto per il personale delle forze armate e di polizia è dovuto a condizione che il contribuente presenti l'apposita dichiarazione, a pena di decadenza, entro il termine ordinario di presentazione della stessa, per cui un'eventuale presentazione tardiva della dichiarazione non è idonea a rimuovere retroattivamente la preclusione al godimento del beneficio fiscale (salva la valenza per gli anni successivi).
- Il contribuente ritiene che l'istituzione della IUC con la Legge n. 147/2013 avrebbe comportato l'esclusione dell'obbligo dichiarativo a pena di decadenza per usufruire delle agevolazioni di imposta. La Cassazione non condivide tale conclusione, alla luce della chiara disposizione della citata Legge n. 147/2013 secondo cui: *"L'istituzione della IUC lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'IMU"* (comma 703). Ne consegue che l'obbligo della dichiarazione per beneficiare dell'esenzione prevista dall'art. 2, commi 5 e 5-bis, del D.L. n. 102/2013, deve considerarsi in vigore per l'anno di riferimento 2014.



TARI



TARI: recenti novità

Istituzione dell'ARERA – Attività regolatoria

- 1) Aggiornamento metodo tariffario (Delibere n. 443/2019, n. 363/2021, n. 389/2023)
 - 2) Trasparenza (Delibera n. 444/2019)
 - 3) Definizione qualità dei servizi (Delibera n. 15/2022)
- In particolare dobbiamo fare i conti con il **nuovo metodo tariffario (MTR-2), relativamente al biennio 2024-25** (Delibera n. 389/2023)
 - Abbiamo alcuni **adempimenti correlati alla qualità del servizio** (Del. 15/2022)
 - Abbiamo diversi **dubbi sulla gestione delle componenti perequative** (Delibera n. 386/2023)
 - Bisogna **rivedere i contratti con i gestori del servizio rifiuti** (Delibera n. 385/2024)
 - Il 2024 è pertanto caratterizzato da rilevanti cambiamenti in ambito di gestione dei rifiuti: dall'aggiornamento delle regole per l'adeguamento dei Piani Finanziari alla ridefinizione dei contratti di servizio sulla base dello schema-tipo emanato dall'ARERA, passando per l'introduzione dei meccanismi perequativi, confermando così uno **scenario in continuo movimento**
 - Inoltre, l'entrata in vigore del **D.Lgs. 116/2020** ha reso più complicato lo scenario in materia di TARI, dovuto al disallineamento della normativa fiscale rispetto al Codice ambientale.



Il nuovo metodo tariffario (MTR-2)



Nuovo MTR-2

Nuovo metodo tariffario rifiuti (MTR-2) per il secondo periodo regolatorio 2022-2025

- Con Deliberazione n. 363 del 03/08/2021 l'ARERA ha approvato il nuovo metodo tariffario TARI in vigore dal 2022 (MTR-2). → **PRIMO BIENNIO 2022-2023**
- Il primo elemento qualificante del nuovo metodo è la sua **valenza pluriennale**. Il Piano finanziario che sarà predisposto non riguarderà, come prima, solo l'annualità di riferimento, ma abbraccerà l'intero secondo periodo regolatorio 2022-2025, indicando sin da subito l'evoluzione dei costi del servizio del quadriennio. Ciò rappresenta senz'altro un importante contributo alla stabilità del sistema ed alla programmazione del servizio e, per quanto attiene alla TARI, del relativo impatto tariffario. Le proiezioni pluriennali saranno soggette ad un aggiornamento a cadenza biennale, nonché, se necessario, anche infra periodale. Va precisato che, ogni caso, le tariffe della TARI che saranno definite in seguito all'adozione del PEF saranno solo quelle dell'anno 2022 (Delibera n. 363/2021, punto 7.5).
- Il PEF pluriennale dovrà riportare il costo efficiente 2022, sulla base dei dati dell'anno 2020 consuntivi, e quello efficiente degli anni 2023, 2024 e 2025, facendo riferimento, per i costi di esercizio, ai dati del bilancio 2021 o del preconsuntivo del medesimo, ovvero, in mancanza, all'ultimo bilancio disponibile. Per le spese di investimento dell'anno 2023 si dovranno prendere i dati finali o preconsuntivo 2021 ovvero dell'ultimo bilancio disponibile, mentre per gli anni 2024 e 2025 si aggiorneranno i dati assumendo come completati gli interventi di investimento programmati rispettivamente nel 2022 e nel 2023. In sede di aggiornamento del documento si provvederà a riallineare le previsioni con le risultanze delle fonti contabili obbligatorie del 2° anno precedente.
- Inoltre il secondo periodo di regolazione include **variabili di calcolo** che tengono conto dei più recenti elementi normativi europei e nazionali, che hanno modificato la classificazione dei rifiuti (il D.Lgs. n. 116/2020) e gli obiettivi ambientali nel corso di questi anni, il tutto in conformità al principio “chi inquina paga”.



Nuovo MTR-2

Nuove componenti di costi previsionale (CQ e CO116) e congruagli

- La principale innovazione è rappresentata dal passaggio da un PEF annuale a uno pluriennale, che copre la durata del secondo periodo regolatorio MTR2 - La pianificazione economico finanziaria pluriennale.
- Il PEF dovrà avere una durata pluriennale (2022-2025), al fine di garantire l'equilibrio economico-finanziario della gestione e di valorizzare la programmazione di carattere economico-finanziario (definizione del fabbisogno di investimenti e pianificazione degli interventi secondo quanto disposto dalla pianificazione ai vari livelli).

Aggiornamento a cadenza biennale delle predisposizioni tariffarie

- Un'eventuale revisione infra-periodo della predisposizione tariffaria, qualora ritenuto necessario dall'Ente territorialmente competente (ETC), che potrà essere presentata in qualsiasi momento del periodo regolatorio al verificarsi di circostanze straordinarie e tali da pregiudicare gli obiettivi indicati nel Piano.

Avvicendamento di gestori

- Nel MTR2 ARERA ha preso atto che il gestore (o i gestori) in diversi contesti hanno durate brevi di affidamento. Il cambio del gestore o dei gestori avviene con una certa frequenza e determina una discontinuità che non consente la piena applicazione del MTR; è pertanto stata introdotto (art. 20) il Valore Residuo di Subentro (VRS) che viene corrisposto dal gestore entrante al gestore uscente ed è composto dalla somma del valore residuo dei cespiti e dai costi operativi non ancora recuperati. Inoltre l'Autorità conferma, per gli anni 2022-25 con determina 2/2021, lo stesso meccanismo già adottato con Determina n. 2/2020 - anni 2020-21 - rispetto ai casi di avvicendamento tra gestori.



PEF: la revisione biennale 2024-2025

Secondo biennio 2024-25: Delibera n. 389/2023

- Se per il 2023 l'eventuale revisione del PEF aveva natura straordinaria, per il 2024 tutti i Comuni sono tenuti ad intervenire sul PEF, così come anche per il 2025.
- **L'inflazione programmata** passa dall'1,7% (applicata fin dal 2018) al 2,7% per il 2024-2025.
- Il **limite di crescita** che occorre considerare è quindi pari al 9,6%, rispetto all'8,6% del 2022-2023 (6,6% per il primo periodo regolatori 2018-2021).
- Il valore massimo ammesso è pari al 9,6%, cosicché, nel caso in cui il Comune dovesse registrare un incremento maggiore, viene data la possibilità di rimodulare i costi eccedenti, previa valutazione e validazione da parte dell'Ente territorialmente competente come già stabilito, al comma 4.5 del MTR-2, alle annualità successive al vigente periodo regolatorio, ossia nelle annualità successive al 2025.
- **ARERA: tool di calcolo per aggiornamento tariffe rifiuti.** L'ARERA ha pubblicato un comunicato del 10 ottobre 2023, con cui rende disponibile una versione *preview* del file *TOOL* MTR-2 agg. 2024-2025 per fornire un'occasione di verifica della modulistica che dovrà essere elaborata dagli Enti territorialmente competenti ai fini della predisposizione tariffaria prevista all'art. 8 della Deliberazione n. 363/2021/R/rif.; in un'ottica di semplificazione e di minimizzazione degli oneri amministrativi, viene presentata una versione, in fase di test, degli schemi di raccolta dei dati tariffari da trasmettere all'Autorità e di un tool di calcolo per la determinazione delle entrate tariffarie di riferimento ai fini dell'aggiornamento biennale 2024-2025 delle proposte tariffarie.
- **ARERA: MTR-2 e costi d'uso del capitale.** L'ARERA ha pubblicato la Delibera n. 487 del 24 ottobre 2023, avente ad oggetto la valorizzazione dei parametri alla base del calcolo dei costi d'uso del capitale, in attuazione della Deliberazione dell'Autorità n. 389/2023 di aggiornamento biennale (2024-2025) del Metodo Tariffario Rifiuti (MTR-2).

**La Delibera ARERA n. 15/2022
sulla qualità contrattuale
e gli adempimenti dei Comuni**



TARI: nuovi obblighi dal 2023

ARERA, Deliberazione 18/01/2022, n. 15

- Dal 2023 vengono introdotte diverse prescrizioni per gli Uffici Tributi, tra cui la **dichiarazione TARI da presentare entro 90 giorni dall'inizio** dell'occupazione, l'attivazione di un numero verde gratuito, garantire almeno una modalità di pagamento gratuita, rateizzare l'importo bollettato se supera del 30% il valore medio del biennio precedente ed effettuare i rimborsi entro 120 giorni.
- Si tratta del Testo Unico per la regolazione della qualità del servizio rifiuti, con il quale l'ARERA ritiene di poter regolare anche aspetti finora disciplinati dai Comuni nell'esercizio della potestà regolamentare sulle proprie entrate.
- In realtà molte delle prescrizioni imposte dall'ARERA contrastano con la normativa statale sulla TARI, per cui si pone ora il problema di capire qual'è la normativa di riferimento.
- In particolare, viene stabilito il **termine di 120 giorni per effettuare i rimborsi**, in contrasto al comma 164 della Legge n. 296/2006, che prevede tuttora il termine di 180 giorni dalla presentazione della richiesta. Inoltre, in merito alla previsione di almeno una modalità di pagamento gratuita dell'importo dovuto a titolo di TARI, l'ARERA non considera che la maggior parte degli Enti prevede l'utilizzo dei modelli di pagamento unificato F24 (solo nominalmente gratuiti per i contribuenti) o degli avvisi PagoPA (con commissioni di pagamento in regime di sostanziale libera concorrenza), ignorando che l'art. 2-bis del D.L. n. 193/2016 non prevede alcuna gratuità nei versamenti delle entrate tributarie dei Comuni.
- **Obblighi non previsti da alcuna norma** = I Comuni dovranno disporre di un numero verde totalmente gratuito a cui l'utente può rivolgersi per richiedere assistenza. Il tempo di attesa per il servizio telefonico dovrà essere mediamente di 240 secondi e si dovranno rendicontare annualmente tutti i contatti, reclami, rettifiche e rimborsi.
- In definitiva la regolazione sulla qualità del servizio finisce per stravolgere procedure e rapporti con la normativa vigente, ponendo un serio problema sui poteri dell'ARERA.

Le modifiche regolamentari TARI

Riepilogo

UND cessazione dal servizio: prescrizione da recepire (art. 3 Delibera ARERA n. 15/2022)

Dichiarazione inizio/variazione/cessazione: prescrizione ARERA da disattendere (art. 6 TQRIF)

Effetti dichiarazione variazione: la prescrizione può essere recepita dal Comune (art. 11.3 TQRIF)

Versamento – invio documento riscossione: prescrizione ARERA da allineare con disposizioni regolamentari (art. 26.1 TQRIF)

Ulteriore rateizzazione: la prescrizione ARERA può essere recepita dal Comune (art. 27.1 TQRIF)

Rettifica degli importi addebitati: la prescrizione ARERA può essere recepita dal Comune (art. 28.1 TQRIF)

Rimborsi: prescrizione ARERA da disattendere (art. 28.3 TQRIF)

Interessi: prescrizione ARERA da disattendere (art. 27.6 TQRIF)



Sanzioni

A pag. 23 della delibera 15/2022 si evidenzia che *«allo scopo di tutelare gli utenti del servizio ed assicurare la compliance regolatoria, che l'applicazione del meccanismo sanzionatorio per l'eventuale mancato rispetto degli standard generali introdotti decorra dal 1° gennaio 2024 con riferimento alle prestazioni erogate a partire dal 1° gennaio 2023»*.

Nel **TQRIF** invece si fa riferimento alle sanzioni al punto **53.6**:

*«53.6 La **violazione dello standard generale di qualità per due anni consecutivi** costituisce presupposto per l'apertura di un procedimento sanzionatorio ai sensi dell'art. 2, co. 20, lettera c), della Legge n. 481/1995»* (da € 2.500 a € 154,9 milioni).

Si dovrebbe quindi ritenere che:

- 1) le sanzioni siano applicate per il mancato rispetto degli *standard* generali (indicati nella Tabella 1 all'art. 53);
- 2) sia necessario un periodo di mancato rispetto di 2 anni consecutivi per la loro applicazione, quindi non prima del 1° gennaio **2025** (e non dal 01/01/2024, come indicato in Delibera);
- 3) possano essere applicate dall'ARERA sanzioni per la violazione dei livelli minimi di qualità e degli obblighi diversi dagli *standard*.

Sostenibilità organizzativa ed economica del TQRIF

L'adeguamento al **TQRIF**, relativamente alla gestione del prelievo (TARI tributo o corrispettivo), potrebbe comportare i seguenti costi:

- investimento e gestione implementazione software gestione call center (**numero verde**)(→)
- potenziamento servizio di *call center*;
- sviluppo sito internet e sportello *online*;
- adeguamento personale per risposte ai reclami e segnalazioni di disservizio;
- costi di registrazione;
- costi di controllo.

E' necessario dotarsi di **sistemi hardware e software** in grado di gestire l'attività di sportello *online* e telefonico, ed altresì misurare la qualità del servizio reso sulla base dei parametri forniti.

Si ricorda che il nuovo **MTR-2** (Delibera n. 363/2021/R/rif del 03/08/2021) prevede la voce innovativa **CQ (costi qualità)**, che ha natura previsionale e ha la funzione di inserire nell'ambito della tariffa la copertura dei **maggiori oneri che la gestione deve sopportare per effetto dell'adeguamento ai nuovi standard e livelli minimi di qualità** introdotti dall'ARERA.

Inoltre la Delibera ARERA n. 15/2022 impone di **MODIFICARE IL REGOLAMENTO TARI** per recepire le novità previste dal TQRIF.



TQRIF: obblighi comunicazione ARERA, ETC.

TQRIF: adempimento agli obblighi di comunicazione all'Autorità e all'Ente territorialmente competente

ARERA, Comunicato 21 marzo 2023

- *Il TQRIF prevede che il gestore entro il 31 marzo di ogni anno, a partire dal 2024, comunichi all'Autorità e all'Ente territorialmente competente il numero totale di utenze al 31 dicembre dell'anno precedente, suddivise per tipologia (domestica e non domestica), nonché le informazioni e i dati inerenti alle prestazioni soggette ai livelli generali di qualità, come registrati ai sensi dell'articolo 56.*
- *Pertanto, si precisa che i dati e le informazioni relativi al 2023, dovranno essere inviati entro il 31 marzo 2024 all'Ente territorialmente competente e all'Autorità, secondo le modalità che verranno definite successivamente dalla medesima.*
- *Entro la stessa data, per le gestioni che ricadono nello Schema I, il gestore sarà tenuto a inviare una Relazione attestante il rispetto degli obblighi di servizio, di cui all'articolo 58.2 del TQRIF.*
- L'art. 58.1 prevede entro il 31 marzo di ogni anno di comunicare all'ARERA e all'ETC il numero delle utenze al 31/12 dell'anno precedente nonché altre informazioni e dati (in particolare si veda art. 58.6 sulle richieste di rettifica e art. 58.7 sui rimborsi) relativi all'anno precedente registrati ai sensi dell'art. 56 del TQRIF.
- **Prima scadenza → 31 marzo 2024 (invio informazioni secondo le modalità che saranno stabilite).**



**Le criticità nella gestione
delle componenti aggiuntive
di cui alla Delibera AREG n. 386/2023**



Componenti aggiuntive UR1 e UR2

Con la Delibera n. 386/2023 l'ARERA ha introdotto dal 2024 due componenti perequative, da indicare nelle bollette TARI, riguardanti:

- 1) i costi sostenuti a livello nazionale per la gestione dei rifiuti accidentalmente pescati (**UR1**, pari a 0,10 euro all'anno ad utenza);
- 2) i costi inerenti alle agevolazioni tariffarie a favore delle zone colpite da eventi eccezionali e calamitosi (**UR2**, pari a 1,50 euro all'anno ad utenza).

La Delibera stabilisce le modalità successive di riversamento delle quote alla Cassa per i servizi energetici e ambientali (CSEA):

- entro il 31 gennaio 2025 «*il gestore dell'attività di gestione tariffe e rapporto con gli utenti*» (l'ufficio tributi) dovrà comunicare a CSEA i dati e le informazioni rilevanti, nonché gli importi delle quote aggiuntive opportunamente validati dall'ETC;
- entro il 15 marzo 2025 l'ufficio tributi versa a CSEA gli importi comunicati, oppure riceve da CSEA entro il 15 maggio 2025 gli importi (se negativi);
- entro il 30 giugno 2025 l'ufficio tributi e l'autorità portuale, ciascuno per quanto di propria competenza, versano gli importi spettanti ai gestori e ai soggetti che gestiscono impianti portuali di raccolta che hanno presentato istanza di riconoscimento;
- a decorrere poi dall'anno 2025 ARERA provvederà ad aggiornare gli importi già determinati per il primo anno di applicazione, sulla base delle effettive necessità che risconterà annualmente nell'apposita relazione da redigere a cura di CSEA, che rivestirà un ruolo determinante dal momento che sarà chiamata a gestire il flusso informativo e monetario da e verso i soggetti che gestiscono la TARI.

Componenti aggiuntive UR1 e UR2

- Nulla dice invece la Delibera n. 386/2023 sulla fase antecedente relativa alla bollettazione TARI.
- La prima questione che si pone è se queste quote aggiuntive rientrano o meno nella **base di calcolo del tributo provinciale (TEFA)**, che com'è noto costituisce un'addizionale della TARI in misura compresa tra l'1 e il 5%. Si deve propendere per la soluzione negativa, considerato che le componenti perequative *“non rientrano nel computo delle entrate tariffarie di riferimento per il servizio”* (Delibera n. 386/2023). Anche la Legge n. 60/2002 (cd. “Salva Mare”), che costituisce la base normativa della prima componente perequativa (0,10 euro), dispone che questa *“si aggiunge alla tassa sui rifiuti”*, lasciando così intendere che si tratta di un elemento non facente parte del prelievo TARI o tariffa corrispettiva.
- La seconda questione riguarda la parametrizzazione delle componenti **“ad utenza”** e non ad utente/contribuente. Questo significa che, seguendo alla lettera il D.M. 20 aprile 2017 (richiamato dalla Delibera Arera n. 386/2023), in un'abitazione con due pertinenze il contribuente dovrebbe pagare 4,80 euro di quote aggiuntive, trattandosi di tre unità immobiliari. Bisognerebbe comunque fare attenzione ai *software* gestionali dei Comuni, che potrebbero causare delle difformità applicative. (→ *prosegue*)



Componenti aggiuntive UR1 e UR2

- (→) Tuttavia, da una lettura sistematica del D.M. 20/04/2017 (artt. 2, 3 e 5), emerge che l'utenza è il «*punto di conferimento*», per cui in caso di abitazione con pertinenze si è in presenza di **una sola utenza** (a prescindere dalle unità immobiliari accatastate). Stessa considerazione fa fatta per le UND, nel caso in cui vengano applicate più categorie tariffarie (uffici, mense, magazzino, ecc.), dovendo quindi applicare una sola componente UR1-2.
- Non è chiaro, inoltre, se l'**importo “per anno”** va frazionato in base al periodo di effettiva attivazione dell'utenza, che potrebbe variare in corso d'anno. Ad esempio, se l'utenza è attiva per soli sei mesi, questa dovrebbe corrispondere il 50% delle quote aggiuntive (ovvero euro 0,80). Senza considerare, poi, che la TARI viene riscossa annualmente in forma rateale in base ai regolamenti comunali, per cui le componenti aggiuntive andrebbero frazionate in misura identica nelle diverse rate. Tuttavia, relativamente alla modalità di riscossione, considerato che le componenti aggiuntive sono istituite dal 2024, le stesse andrebbero inserite nella **rata TARI dopo il 1° dicembre 2024** (seguendo la regola dell'art. 15-bis del D.L. n. 34/2019, anche se non si tratta di tributo).
- Non risulta comunque istituito alcun **codice tributo** per consentire il riversamento al CSEA direttamente dalla struttura di gestione degli F24, appesantendo così la macchina comunale con operazioni contabili di scomputo dalle bollette TARI.



Componenti aggiuntive UR1 e UR2

- Altra questione rilevante riguarda l'ammontare delle componenti da **riversare al CSEA**, se va considerato sul “dovuto” oppure sull'importo effettivamente “versato” dal contribuente. Appare scontata la seconda soluzione, ma l'ARERA sostiene che il riversamento va effettuato sul dovuto, per cui i Comuni dovrebbero accollarsi gli oneri delle morosità, stimate mediamente intorno al 30-40%. Conclusione francamente inaccettabile sul piano logico, prima che sul piano giuridico, considerato che si trasferisce il rischio della mancata riscossione in capo ai Comuni.
- **Ulteriori questioni:** arrotondamento? Sono soggette a sanzioni per tardivo o mancato versamento? In caso di utenze cessate tardivamente come vanno recuperate le quote già riversate (è possibile fare la compensazione)? Va applicata l'IVA?
- Resta comunque sullo fondo il problema della **componente UR2** (euro 1,50) che, diversamente dalla prima, **non trova supporto in alcuna base legislativa** e questo mette fortemente in discussione il potere dell'ARERA all'istituzione di un prelievo che, in forza dell'art. 23 della Costituzione, deve essere previsto per legge.



Componenti aggiuntive UR1 e UR2

Riepilogando

- 1) Le quote aggiuntive non rientrano nella base di calcolo del TEFA
- 2) Vanno applicate ad utente/contribuente, anche se detiene più unità immobiliari
- 3) Per le UND inserite in più categorie tariffarie le quote aggiuntive vanno computate una sola volta
- 4) L'importo «per anno» è frazionabile in base al periodo di effettiva attivazione dell'utenza
- 5) Le quote vanno inserite nella rata a saldo di dicembre 2024
- 6) Non c'è un codice tributo, per cui occorre effettuare operazioni di riversamento
- 7) L'ammontare complessivo da riversare al CSEA va quantificato sull'importo effettivamente pagato dagli utenti/contribuenti e non sul «dovuto» (come sostiene ARERA)



TARI:

novità giurisprudenziali



TARI: riduzione per avvio al recupero

TARI: modalità di applicazione delle riduzioni per avvio al recupero/riciclo

- Con la **decisione n. 12476 del 12/05/2021** la Cassazione è intervenuta sul comma 649 della Legge n. 147/2013, delimitandone la portata applicativa
- Con il comma 649 il legislatore ha imposto ai Comuni di disciplinare con proprio regolamento le riduzioni della quota variabile del tributo, proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati.
- I Comuni sono, di conseguenza, obbligati a prevedere tali riduzioni pena l'evidente contrasto tra il regolamento TARI e la Legge n. 147/2013, determinando l'illegittimità del regolamento nelle parti contrastanti con le norme imperative di legge.
- La Cassazione precisa che nel caso del comma 649 (avvio a recupero dei rifiuti) sussiste la possibilità di un esonero dalla privativa comunale che determina non già la riduzione della superficie tassabile ma il diritto ad una riduzione tariffaria determinata in concreto, a consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero.
- Nel caso specifico la CTR avrebbe dovuto accertare che l'intera superficie imponibile fosse stata destinata alla produzione di rifiuti speciali non assimilabili, mentre una destinazione solo in parte avrebbe determinato il diritto ad una corrispondente riduzione in proporzione alla superficie non tassabile.
- ADEGUAMENTO REGOLAMENTARE

TARI: riduzione per avvio al riciclo

TARI: riduzione proporzionale (senza alcun limite) per avvio a riciclo

- Con la **sentenza n. 5786 del 24/02/2023** la **Cassazione** ha affermato che è illegittima la disposizione del regolamento comunale TARI nella parte in cui fissa un limite massimo alla riduzione della parte variabile della tariffa in favore dei soggetti che avviano al riciclo i rifiuti speciali assimilati (oggi rifiuti urbani).
- Invero il comma 649 della Legge n. 147/2013, nel prevedere riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo non fa alcun cenno alla eventuale possibile introduzione di un limite a tale riduzione, che deve ritenersi esclusa, in quanto inevitabilmente altererebbe il criterio di proporzionalità, previsto dal legislatore statale e vincolante per gli Enti Locali.
- La Cassazione si sofferma poi sui presupposti della riduzione in esame, distinguendo preliminarmente l'avvio al recupero dall'avvio al riciclo, essendo la seconda una specifica operazione di recupero e, cioè, una species nel più ampio *genus* del recupero. Ebbene, la disposizione (comma 649), che originariamente faceva riferimento all'avvio al recupero dei rifiuti, nella versione novellata nel 2014 la riduzione è prevista in caso di avvio al riciclo dei rifiuti prodotti (il giudizio in esame riguarda l'annualità 2017). Sul punto la Cassazione nega la possibilità per il Comune di estendere la riduzione anche all'avvio al recupero, contrariamente a quanto affermato dal MITE con la Circolare del 12/04/2021 in ordine all'art. 238 del D.Lgs. n. 152/2006 (che non disciplina la TARI, ma la tariffa per la gestione dei rifiuti).
- In ogni caso il Comune può estendere la riduzione della quota variabile anche in caso di avvio al recupero dei rifiuti, ma in assenza di tale disposizione regolamentare il contribuente che effettua l'avvio al recupero (non al riciclo) non potrà pretendere l'applicazione della riduzione. (ADEGUAMENTO REGOLAMENTARE)

D.Lgs. n. 116/2020: giurisprudenza

TARI: esenti i magazzini di prodotti finiti e semilavorati

- Con le sentenze n. 6266/2023 e n. 8279/2023 il Consiglio di Stato ha affermato che non sono soggetti alla TARI i magazzini destinati ai prodotti finiti e semilavorati, oltre ai depositi di materie prime e merci destinate alla lavorazione industriale.
- Sono legittime le disposizioni regolamentari che escludono dalla tassazione le aree destinate ad attività di “lavorazione industriale”, ritenendo invece assoggettabile alla tassa solo le porzioni di locali e aree destinate alla produzione di rifiuti urbani. E' invece illegittima la parte della disposizione regolamentare che, in relazione ai magazzini, ne consente l'esonero dall'applicazione della TARI solo se la relativa superficie risulta “occupata da materie prime e/o merci merceologicamente rientranti nella categoria dei rifiuti speciali”, con espressa esclusione “dei magazzini destinati allo stoccaggio di prodotti finiti e di semilavorati”.
- Fermo restando che anche per i locali di magazzino devono trovare applicazione i presupposti dichiarativi e dimostrativi dell'esenzione, rimane il fatto che la sottrazione al regime d'esonero di quelli destinati a prodotti finiti e semilavorati, pur se rientranti nell'ambito delle lavorazioni industriali (con esenzione, invece, soltanto di quelli destinati alle materie prime e merci) e il consequenziale regime documentale suindicato, risultano illegittimi, finendo con l'attrarre a tassazione attività industriali che per legge vi sono sottratte.
- In tale prospettiva – conclude il Consiglio di Stato - il regolamento comunale e i relativi atti approvativi vanno dichiarati illegittimi e annullati in relazione alle specifiche previsioni suindicate.
- In linea alla sentenza del CdS si pongono il **TAR Sardegna** con la decisione n. 893 del 31/12/2021 (secondo cui sono esenti dalla TARI tutti i magazzini delle attività industriali, in quanto aree strettamente connesse al ciclo produttivo), il **TAR Veneto** con la decisione n. 1504 del 06/10/2022 (che ha annullato il regolamento comunale sulla TARI nella parte in cui assoggettava al tributo i magazzini funzionalmente collegati all'esercizio dell'attività produttiva e «destinati allo stoccaggio di prodotti finiti e di semilavorati») e il **TAR Catania** con la decisione n. 3176 del 6/12/2022 (secondo cui sono esenti dal tributo anche i magazzini e i depositi non impiegati nel processo produttivo svolto nelle aree di produzione o destinati alla commercializzazione o alla successiva trasformazione in altro processo produttivo).
- Permane comunque un orientamento giurisprudenziale che ritiene tassabili ai fini TARI i magazzini di stoccaggio di prodotti finiti e di semilavorati, come emerge dalla sentenza del **TAR Lombardia, Milano**, n. 1953 del 29/08/2022.
- Si tratta di una questione di rilievo, riguardante l'interpretazione del controverso comma 649 della Legge n. 147/2013, anche alla luce del consolidato orientamento giurisprudenziale formatosi sulla TARSU che ritiene i magazzini e depositi delle attività produttive tassabili ai fini TARI.

TARI: quota fissa per attività produttive

- La Cassazione, con diverse pronunce (n. 8089/2020, n. 7187/2021, n. 8222/2022, n. 4564/2023, n. 23137/2023, n. 25564/2023, n. 31649/2023 e n. 31677/2023), ha affermato che le aree produttive di rifiuti speciali e i magazzini a queste funzionalmente collegati sono **comunque tenuti a pagare la quota fissa della TARI** e possono essere esonerate dal pagamento della quota variabile solo se hanno assolto agli oneri d'informazione e probatori previsti dal comma 649 della Legge n. 147/2013.
- Si tratta a ben vedere di un orientamento che si pone in contrasto ai presupposti del tributo e alla disciplina dello stesso, che prevede chiaramente l'esclusione dal tributo relativamente alle superfici produttive di rifiuti speciali (e ai magazzini collegati funzionalmente), senza distinguere tra quota fissa e quota variabile, diversamente dalla disciplina sulla TIA1 (art. 49 D.Lgs. n. 22/1997) che non confutava tale posizione.
- Inoltre l'applicazione della quota fissa alle superfici produttive di rifiuti speciali finisce per alterare la natura giuridica del prelievo, che nei confronti dei magazzini e delle superfici produttive di rifiuti speciali la TARI assumerebbe i connotati tipici delle imposte, più che delle tasse.
- Va peraltro segnalato un disallineamento tra i vertici della giustizia amministrativa e ordinaria, considerato che il Consiglio di Stato ritiene che i magazzini funzionalmente collegati alle attività produttive siano totalmente esonerati dal pagamento della TARI (Consiglio di Stato n. 6266//2023 e n. 8279/2023), diversamente dalla Cassazione che invece ritiene applicabile la quota fissa del tributo.
- Inoltre, considerato il numero delle attività coinvolte, l'applicazione del principio giurisprudenziale potrebbe avere rilevanti effetti sulla determinazione delle tariffe TARI e sulla redistribuzione del prelievo.
- Emergono, pertanto, diverse perplessità che inducono ad affrontare la questione con la massima prudenza e che impongono un tempestivo intervento chiarificatore, anche al fine di evitare un consistente contenzioso con le imprese.

Imposta di soggiorno



La possibilità di aumentare l'imposta nel 2025

Legge di bilancio 2024

Comma 492. Nell'anno 2025, in occasione del Giubileo 2025, i Comuni capoluogo di provincia, le Unioni di Comuni nonché i Comuni di cui all'art. 4 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, possono incrementare con le modalità di cui al suddetto articolo l'ammontare dell'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, fino a 2 euro per notte di soggiorno. Il relativo gettito rimane nella disponibilità degli enti di cui al primo periodo per essere destinato a finanziare gli interventi connessi agli eventi del Giubileo 2025. Per Roma Capitale e il Comune di Venezia i contributi previsti dall'art. 14, co. 16, lettera e), del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122, e dall'art. 1, co. 1129, della Legge 30 dicembre 2018, n. 145, possono essere incrementati per un ammontare pari a quello di cui al primo periodo.

- La disposizione riguarda TUTTI gli Enti Locali che possono istituire l'imposta di soggiorno = $5 + 2 \rightarrow$ fino a 7 euro
- Roma Capitale (contributo di soggiorno) = $10 + 2 \rightarrow$ fino a 12 euro
- Venezia (contributo di sbarco) = $10 + 2 \rightarrow$ fino a 12 euro



L'inclusione del servizio rifiuti

Legge di bilancio 2024

Comma 493. All'art. 4, co. 1, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, le parole: «, nonché dei relativi servizi pubblici locali» sono sostituite dalle seguenti: «e dei relativi servizi pubblici locali, nonché i costi relativi al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti»

Prima della modifica

- Il gettito dell'imposta *«è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali.»*
- Corte dei Conti del Veneto, Delibera n. 71 del 09.04.2019: l'imposta di soggiorno non può essere utilizzata per coprire parzialmente i costi del servizio rifiuti, poiché la disciplina del tributo prevede un vincolo di destinazione dello stesso, con particolare riferimento al settore del turismo e ad interventi ad esso connessi.
- **Dal 2024:** Il gettito dell'imposta *«è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali e dei relativi servizi pubblici locali, **nonché i costi relativi al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti**».*
- (→ Servizio rifiuti per la parte ascrivibile al flusso turistico).

Gli sviluppi normativi e giurisprudenziali sul ruolo delle strutture ricettive

Novità normative degli ultimi tre anni

- Le novità intervenute negli ultimi tre anni sulla disciplina dell'imposta di soggiorno hanno inciso profondamente sull'applicazione del tributo, al netto dei ristori previsti per i Comuni al fine di compensare i minori introiti causati dalla pandemia da Covid-19.
- In particolare, i gestori delle strutture ricettive sono passati da un ruolo ausiliario, limitato allo svolgimento di compiti meramente strumentali all'esazione del tributo, ad un ruolo attivo di responsabili del versamento dell'imposta (D.L. n. 34/2020) anche per il periodo precedente al 19 maggio 2020, data di entrata in vigore del D.L. n. 34/2020, come disposto da una norma di interpretazione autentica (avente quindi efficacia retroattiva) introdotta dalla **Legge n. 215/2021**, di conversione del D.L. n. 146/2021.
- Resta comunque il dubbio sulla permanenza o meno della qualifica di **agente contabile** per le strutture ricettive, questione sulla quale dobbiamo registrare un contrasto tra le diverse sezioni regionali della Corte dei Conti e che andrebbe risolta quanto prima possibile al fine di eliminare i dubbi sugli adempimenti a carico di gestori e Comuni.



Norma interpretativa: D.L. n. 146/2021 (L. n. 215/2021)

Gestori responsabili del pagamento del tributo anche per il passato

- L'art. 5-quinquies del D.L. n. 146/2021 (L. n. 215/2021) contiene una norma di interpretazione autentica dell'art. 180, co. 3, del D.L. n. 34/2020, stabilendo che il gestore della struttura ricettiva deve qualificarsi responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno anche per il periodo precedente al 19 maggio 2020, data di entrata in vigore delle modifiche apportate dal D.L. n. 34/2020.
- La modifica è destinata ad avere rilevanti riflessi sia sul piano amministrativo che su quello penale, considerata l'efficacia retroattiva dell'intervento. **Sul piano penale** la modifica consentirebbe di neutralizzare la giurisprudenza di Cassazione che, nel prendere in esame le novità previste dal D.L. n. 34/2020, ha escluso la configurabilità del reato di peculato ma solo a decorrere dal 19 maggio 2020, in quanto oggi il gestore è debitore in proprio di somme nei confronti dell'Ente impositore (Cassazione Penale, sentenze n. 30227/2020, n. 36317/2020 e n. 41793/2021). Ne conseguirebbe una depenalizzazione dei reati anche per i casi verificatisi prima del 19/05/2020, nonostante la chiara portata innovativa del D.L. n. 34/2020, come più volte evidenziato dalla Cassazione (che esclude un intervento di interpretazione autentica).
- **Sul piano amministrativo** la modifica incide sul ruolo dei gestori delle strutture ricettive, senza sciogliere il nodo sulla qualifica di agente contabile (→). Non è chiaro peraltro come la norma interpretativa si concilia con l'applicazione retroattiva delle sanzioni tributarie, se cioè è legittimo procedere per gli anni pregressi al recupero delle somme non versate mediante accertamento esecutivo notificato al gestore di struttura e contestuale irrogazione della sanzione prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997.



Questione agenti contabili

Contrasto tra sezioni regionali della Corte dei conti

- Sulla permanenza del ruolo di agenti contabili per le strutture ricettive si registra un contrasto tra le sezioni regionali della Corte dei conti. La questione non è puramente teorica ma ha risvolti concreti rilevanti, perché si tratta di stabilire se i gestori delle strutture ricettive sono obbligati a presentare il conto giudiziale (modello 21) anche dopo il 19 maggio 2020.
- Si segnala, a sostegno dell'orientamento secondo cui i gestori delle strutture ricettive restano agenti contabili anche dopo le modifiche apportate alla disciplina dal D.L. n. 34/2020, la sentenza n. 325 del 14/10/2021 della Corte dei conti, sez. giurisdizionale per la regione Emilia Romagna, ma si tratta di una conclusione non condivisa da tutte le sezioni regionali.
- Per le **sezioni Toscana, Lombardia e Calabria**, il D.L. n. 34/2020 ha comportato la perdita della qualifica di agente contabile per i gestori, per cui la resa del conto giudiziale non è più obbligatoria.
- Non sono dello stesso parere invece le **sezioni Emilia-Romagna, Lazio, Veneto e Sicilia**. In particolare la sez. Emilia-Romagna con la sentenza n. 325/2021 ha esaminato la questione in maniera analitica evidenziando che l'albergatore non è soggetto passivo del tributo (che resta l'ospite della struttura) e risponde dell'adempimento in qualità di responsabile d'imposta solo nel momento in cui il soggetto non versa quanto dovuto. I giudici contabili emiliani affermano quindi che il gestore deve continuare a qualificarsi agente contabile, citando a supporto la giurisprudenza della Corte Costituzionale, della Cassazione e della Corte dei conti.
- Conclusione che però non convince del tutto perché proprio la Cassazione ha chiarito che dopo il D.L. n. 34/2020 deve escludersi il reato di peculato in caso di mancato riversamento dell'imposta di soggiorno da parte dell'albergatore. Ciò in quanto oggi il gestore è debitore in proprio nei confronti dell'Ente impositore, e non di somme appartenenti a quest'ultimo (Cassazione Penale, sentenze n. 30227/2020, n. 36317/2020 e n. 41793/2021). Peraltro la mancanza di maneggio di denaro pubblico costituisce la premessa di fatto per applicare la sanzione tributaria del 30% per omesso versamento dell'imposta, che non avrebbe ragione di esistere se il gestore fosse ancora considerato agente contabile.



Questione agenti contabili

Contrasto tra sezioni regionali della Corte dei conti

Inoltre, la sez. Emilia-Romagna cita a supporto delle proprie conclusioni diverse pronunce della sez. Toscana. Questa però ha solo affermato che il gestore continua ad essere giudicato dalla Corte dei conti, precisando comunque che dopo il D.L. n. 34/2020 non è più agente contabile (si vedano le recenti sentenze n. 457 del 09/12/2021 e n. 464 del 14/12/2021). Conclusione alla quale perviene anche la sez. Lombardia, che si discosta dalla sez. Toscana solo nella parte in cui sostiene il passaggio dalla giurisdizione contabile a quella tributaria (si veda la sentenza n. 289 del 22/10/2021). In definitiva la giurisprudenza della Corte dei conti esprime allo stato attuale **tre posizioni diverse**:

1) il gestore dell'albergo continua ad essere considerato agente contabile (Sicilia n. 432 del 02/09/2020; Veneto n. 50 del 24/03/2021; Lazio n. 568 del 07/07/2021; Emilia-Romagna n. 325 del 14/10/2021, n. 408 del 24/12/2021, n. 27 del 18/02/2022, n. 28 del 24/02/2022, n. 71 del 21/04/2022, n. 86-87 del 09/05/2022 e n. 93 del 12/05/2022);

2) il gestore non è più agente contabile ma continua ad essere giudicato dalla Corte dei conti (Toscana n. 95 del 12/03/2021, n. 162 del 20/04/2021, n. 199 del 06/05/2021, n. 457 del 09/12/2021, n. 464 del 14/12/2021, n. 86 del 19/04/2022, n. 222 del 05/08/2022 e n. 365 del 28/10/2022; Calabria n. 195 dell'11/06/2021);

3) il gestore non è più agente contabile e la giurisdizione non appartiene più alla Corte dei conti ma al giudice tributario (Lombardia n. 38 del 12/02/2021, n. 159 del 06/05/2021, n. 289 del 22/10/2021 e n. 6 del 17/01/2022; Puglia n. 529 del 29/07/2022; Lazio n. 180 del 29/03/2023 e n. 606 del 26/09/2023). (→)



Questione agenti contabili

Contrasto tra sezioni regionali della Corte dei conti

- (→) A supporto di quest'ultimo orientamento si segnala la **sentenza n. 606 del 26 settembre 2023** della sez. giurisdizionale della **Corte dei conti del Lazio**, la quale ritiene che l'attività svolta dai gestori di strutture ricettive per l'imposta di soggiorno, a seguito della qualificazione come responsabile di imposta e degli effetti retroattivi di tale nuova qualificazione introdotti con l'art. 5-quinquies del D.L. n. 146/2021, non possa essere più considerata come attività propria di un agente contabile e che, pertanto, non sussiste alcun obbligo di presentazione del conto giudiziale da parte dei predetti soggetti.
- Si tratta di una conclusione condivisibile e peraltro in linea alla recente giurisprudenza di Cassazione Penale emersa dopo le modifiche del D.L. n. 146/2021 (cfr. Cassazione, sez. VI Penale, n. 9213/2022, n. 12516/2022, n. 20018/2022, n. 35218/2022, n. 11346/2023 e n. 25370/2023).

Cosa devono fare i Comuni in caso di mancato riversamento?

- Ebbene, seguendo l'orientamento della Corte dei conti Lazio e della Lombardia (oltre che della Cassazione), **i Comuni dovrebbero emettere gli avvisi di accertamento** per il recupero dell'imposta e il contenzioso sarebbe esaminato dalle corti di giustizia tributaria (si veda **TAR Lazio n. 18866 del 13/12/2023**). Seguendo invece l'opposto orientamento i Comuni **dovrebbero segnalare alla Corte dei Conti il mancato riversamento** e attendere l'esito del giudizio di responsabilità amministrativa per recuperare l'imposta. In disparte il dubbio relativo agli obblighi di resa del conto giudiziale (mod. 21) da parte dei gestori delle strutture ricettive, se ritenuti ancora agenti contabili.
- Si tratta evidentemente di questioni che hanno rilevanti riflessi dal punto di vista operativo e che andrebbero risolte quanto prima in sede legislativa.
- In attesa di un intervento chiarificatore è consigliabile comunque continuare a trattare le strutture ricettive come agenti contabili, anche al fine di non incorrere in eventuali responsabilità.

Dichiarazione Ministeriale e comunicazioni comunali

- Con **Decreto del 29 aprile 2022** (in *G.U.* del 12/05/2022) è stato approvato il modello di dichiarazione, che va presentata esclusivamente in via telematica, seguendo le istruzioni e le specifiche tecniche allegate al medesimo decreto. Tuttavia solo il 13 giugno 2022 è divenuta operativa la procedura di trasmissione della dichiarazione, rendendo disponibile da tale data la versione 3/2022 delle specifiche tecniche relative alla dichiarazione nonché la versione 1.1.0 del corrispondente modulo di controllo, adeguata alla specifica tecnica 3/2022. Da qui l'esigenza di differire il termine di presentazione della dichiarazione 2020-21 dal 30 giugno al 30 settembre 2022.
- Si precisa che il D.M. 29/04/2022 interviene a disciplinare le modalità di presentazione della dichiarazione, mentre non incide sulle modalità di versamento dell'imposta, il cui gettito deve essere versato dai responsabili del pagamento ai Comuni che hanno istituito l'imposta di soggiorno, secondo le modalità disciplinate con regolamento comunale.
- I **Comuni** possono peraltro prevedere **ulteriori adempimenti a carico dei gestori delle strutture ricettive**, come la presentazione di comunicazioni periodiche (in genere trimestrali) contenenti i pernottamenti registrati per il calcolo dell'imposta di soggiorno e l'importo da riversare. Pertanto la dichiarazione annuale, che va presentata dal gestore entro il 30 giugno, non è sostitutiva delle comunicazioni periodiche previste dai Comuni ma si aggiunge a queste, considerato che un lasso di tempo di oltre un anno farebbe perdere la capacità di controllo dei Comuni, specie nei confronti delle strutture ricettive extralberghiere, considerata la volatilità delle stesse (→).



Dichiarazione Ministeriale e comunicazioni comunali

FAQ Ministeriali 19/09/2022: dubbi sul modello ministeriale esclusivo

- Per il MEF va utilizzato esclusivamente il modello ministeriale e non vanno invece considerate le dichiarazioni aggiuntive periodiche previste dai Comuni.
- Il Dipartimento delle Finanze ammette, ma solo in fase di prima applicazione, le comunicazioni o dichiarazioni periodiche previste dai Comuni, per cui dall'anno prossimo la dichiarazione ministeriale dovrebbe costituire l'unica modalità con cui assolvere all'obbligo dichiarativo da parte dei gestori delle strutture ricettive.
- La posizione ministeriale non tiene conto dell'ampia potestà regolamentare dei Comuni (art. 52 D.Lgs. n. 446/1997), ma più che altro ignora il chiaro dettato normativo che impone al gestore della struttura ricettiva di rispettare anche gli "ulteriori adempimenti previsti dal regolamento comunale" (art. 4, co. 1-ter, del D.Lgs. n. 23/2011) e che consente ai Comuni di disporre ulteriori modalità applicative del tributo (art. 4, co. 3, del D.Lgs. n. 23/2011).
- Sulla base di tali norme molti Comuni hanno disciplinato la gestione dell'imposta di soggiorno prevedendo dichiarazioni periodiche (in genere trimestrali) da presentare telematicamente utilizzando appositi portali informatici, che peraltro generano automaticamente il bollettino per riversare il tributo.
- Ogni Comune si è quindi organizzato al meglio per gestire l'imposta per cui - seguendo l'indirizzo ministeriale – si dovrebbero modificare moltissimi regolamenti locali e le *best practice* già in atto con buona pace per l'attività di controllo, che verrebbe effettuata solo a posteriori (dopo 18 mesi, considerato il termine del 30 giugno dell'anno successivo per la presentazione della dichiarazione annuale) e che di fatto legittimerebbe comportamenti elusivi specie per le strutture ricettive stagionali ed extralberghiere.



Dichiarazione Ministeriale e comunicazioni comunali

IFEL: legittime le comunicazioni periodiche richieste ai gestori

- Con **Nota del 09/03/2023** l'IFEL (Fondazione dell'ANCI) commenta la **Risoluzione Ministeriale n. 1/DF del 09/02/2023** ritenendola non condivisibile nella parte in cui perviene alla conclusione che il nuovo modello di dichiarazione ministeriale dell'imposta di soggiorno, entrato in vigore con il D.M. 29 aprile 2022, esonera i soggetti obbligati dal presentare ulteriori dichiarazioni/comunicazioni eventualmente richieste dai Comuni.
- La normativa fa salvi gli *“ulteriori adempimenti previsti [...] dal regolamento comunale”* e consente (per certi versi, impone) ai Comuni di disciplinare le modalità applicative del tributo.
- Inoltre, le comunicazioni che si accompagnano al riversamento periodico dell'imposta di soggiorno ai Comuni rappresentano, se previste, un elemento essenziale per il versamento stesso e non un adempimento autonomo e diverso rispetto a questo.
- Non appare condivisibile neppure il rilievo avanzato dal MEF secondo cui la previsione di ulteriori forme di comunicazioni diverse dal modello di dichiarazione ministeriale costituirebbe una duplicazione di oneri. Sul punto l'IFEL evidenzia che le comunicazioni periodiche connesse al versamento non costituiscono acquisizione di dati “già in possesso” dell'Amministrazione comunale poichè la dichiarazione ministeriale è resa ben oltre i termini di versamento, avendo la normativa statale individuato nel 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento il termine per la presentazione della dichiarazione annuale. Inoltre, l'effettuazione delle comunicazioni periodiche contestuali al riversamento dell'imposta di soggiorno rappresenta, assai spesso, una facilitazione per il soggetto obbligato in quanto i portali informatici attivati da molti Comuni consentono di generare automaticamente il bollettino per il versamento e di ottenere la precompilazione del “Mod. 21”, necessario all'assolvimento degli adempimenti contabili.
- In definitiva, per l'IFEL le comunicazioni periodiche connesse al versamento attengono alle modalità applicative del tributo, rientranti nella potestà regolamentare del Comune.



Dichiarazione Ministeriale e comunicazioni comunali

Legittime le comunicazioni trimestrali previste dai Comuni

- Con la **sentenza n. 105 del 22/11/2023** la **Corte dei conti Emilia-Romagna**, sez. giurisdizionale, ha affermato che sono legittime le comunicazioni trimestrali poste a carico delle strutture ricettive, ravvisando la giurisdizione contabile e ritenendo che permanga in capo alle stesse la natura di agenti contabili anche dopo le modifiche intervenute nel 2020 e 2021.
- In ordine agli ulteriori obblighi fiscali a carico degli albergatori, la Corte dei conti Emilia-Romagna evidenzia che le comunicazioni rese ai Comuni congiuntamente al riversamento periodico del gettito non ne rappresentano un adempimento diverso ed autonomo, ma anzi ne costituiscono il complemento necessario per l'amministrazione ad effettuare la contestuale riconciliazione tra versamento, numero di pernottamenti e gestore della struttura ricettiva.
- D'altra parte, in molti Comuni, l'effettuazione delle comunicazioni periodiche contestuali al riversamento dell'imposta di soggiorno non costituisce un aggravio per il gestore delle strutture ricettive, ma anzi una facilitazione in quanto consente di ottenere la precompilazione del conto della gestione (cd. Mod. 21), necessario all'assolvimento degli adempimenti contabili connessi alla qualificazione di agente contabile del gestore delle strutture ricettive.
- Alla luce della normativa richiamata, la previsione del nuovo obbligo dichiarativo non assorbe la potestà, che rimane in capo ai Comuni ai sensi dall'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997 di disciplinare le modalità di riversamento dell'imposta (e le comunicazioni trimestrali collegate).



Canone unico patrimoniale



Centri abitati: Comuni/Province

Telefisco 2022

- *Il canone unico patrimoniale è stato oggetto di contrasti fra Comuni e Province, stante la formulazione del comma 818 e del comma 837, che considerano aree comunali i tratti di strada situati all'interno di centri abitati con popolazione superiore a 10.000 ab., di cui all'art. 2, co. 7, del Codice della strada (D.Lgs. n. 285/1992); secondo gli Enti provinciali, quindi, il canone unico sarebbe di loro competenza anche nei Comuni con popolazione superiore a 10.000 ab., se il centro abitato ha una popolazione che non supera tale valore. Tale interpretazione, pur sostenuta dal MEF in occasione di uno specifico quesito posto dal Comune di Montepulciano, si pone in contrasto con quanto affermato nel corso di Telefisco2021.*
- Come affermato nei chiarimenti forniti al Comune di Montepulciano, relativamente a entrambi i canoni, vale a dire quello di cui al comma 816 della Legge n. 160/2019, e l'altro di cui al successivo comma 837, risulta che i tratti di strada che attraversano centri abitati con popolazione superiore a 10.000 ab. sono considerati comunali, mentre quelli che attraversano centri abitati con popolazione non superiore a 10.000 ab. non possono considerarsi facenti parte del territorio comunale.
- Ne consegue che, nel caso di diffusione di un messaggio pubblicitario su un tratto di strada che attraversa un centro abitato con popolazione **superiore a 10.000 ab.**, il gettito del canone spetta solamente al Comune in base al comma 819, lettera b), mentre la Provincia non è legittimata a imporre il canone per l'occupazione del suolo, posto che il tratto di strada è di competenza comunale, fermo restando che in caso di diffusione di messaggio pubblicitario resta esclusa la possibilità di richiedere il canone per la fattispecie di occupazione.
- Nel caso inverso, vale a dire di diffusione di un messaggio pubblicitario su un tratto di strada che attraversa un centro abitato con popolazione **non superiore a 10.000 ab.**, e quindi di competenza della Provincia, quest'ultimo Ente è legittimato a chiedere il versamento del canone per l'occupazione del suolo, a norma del comma 819, lettera a).
- In ordine, infine, alla contraddizione rispetto a quanto affermato in Telefisco 2021, si fa presente che la risposta al quesito di Montepulciano così come quella odierna costituiscono una migliore e più chiara contestualizzazione dei casi che sono stati meglio descritti nei quesiti collegati a tali risposte.

Centri abitati: Comuni/Province

*Comma 818. Nelle aree comunali si comprendono i tratti di strada situati all'interno di centri abitati [di **Comuni**] con popolazione superiore a 10.000 ab., individuabili a norma dell'art. 2, co. 7, del Codice della strada, di cui al Decreto Legislativo 30 aprile 1992, n. 285.*

- L'art. 1, co. 838, della **L. n. 197/2022** modifica la definizione di “aree comunali” ai fini dell'applicazione del canone unico patrimoniale (comma 818), stabilendo che nelle aree comunali sono compresi i tratti di strada all'interno di centri abitati con popolazione superiore a 10.000 ab. (non più, dunque, di centri abitati di Comuni coi requisiti di popolazione).
- In base alla relazione tecnica alla Legge di bilancio 2023, si tratta di una disposizione che recepisce il corrente indirizzo interpretativo del MEF (Parere n. 35089/2021 e Telefisco 2022).
- Viene così allineata la disposizione del comma 818 (CUP) a quella del comma 838 (Canone mercatali)

Dipartimento Finanze: Telefisco 2023

- La L. n. 197/2022 chiarisce definitivamente il dubbio interpretativo relativo al soggetto competente ad applicare il CUP per i tratti di strada che attraversano centri abitati con popolazione superiore a 10.000 ab. che sono considerati comunali, anche nel caso in cui l'Ente proprietario è la Provincia. La norma in definitiva costituisce un allineamento con quanto già previsto dal successivo comma 837, per il canone mercatale.
- La lettura sistematica delle norme quindi comporta che il CUP è applicato dall'Ente titolare dell'area pubblica, con la sola eccezione dei tratti di strada che attraversano i centri abitati con popolazione superiore ai 10.000 ab. Va poi considerato che il legislatore si è preoccupato, con l'art. 1, co. 818, della Legge n. 160 del 2019, modificato ad opera della Legge di bilancio per il 2023, di individuare puntualmente gli enti legittimati a riscuotere il canone. Non avrebbe senso, pertanto, ricondurre la soggettività attiva alla mera competenza al rilascio dell'autorizzazione o della concessione che, sulla base dell'art. 26, co. 3, del Codice della strada, è demandato al Comune.

Centri abitati: Comuni/Province

- Si tratta di una norma interpretativa? La norma innova o chiarisce? Introduce una nuova disposizione in vigore dal 1° gennaio 2023 oppure dice oggi quello che ha sempre detto?

Nel merito

- La Legge di bilancio 2023 non sembra risolvere definitivamente le difficoltà di interpretazione sulla soggettività attiva già affrontate nei primi due anni di gestione, andando a definire solo un criterio parziale e peraltro disallineato con le disposizioni fissate dal Codice della strada (che demanda sempre alla competenza comunale il rilascio delle autorizzazioni quando le occupazioni sono realizzate all'interno del centro abitato)
- Rispetto al soggetto che rilascia l'autorizzazione prevale il soggetto proprietario della strada, anche se nella risposta del MEF a Telefisco non si chiarisce chi è l'Ente legittimato a contestare l'occupazione abusiva.
- *Come si concilia la duplice soggettività attiva (Comune/Provincia) con il principio di unicità del CUP?* (comma 820 in presenza dei due presupposti prevale quello relativo alla diffusione di messaggi pubblicitari) → Tesi:

1) il comma 820 è applicabile solo dai Comuni per le installazioni di mezzi pubblicitari sulle aree comunali (in tale fattispecie si realizza la sussistenza del duplice presupposto); la cd. unicità del CUP va riferita solo al soggetto attivo non anche al soggetto passivo: la Provincia applicherà il CUP per l'occupazione del proprio suolo e il Comune applicherà il CUP al verificarsi dei due presupposti (pubblicità e occupazione proprio suolo pubblico); il soggetto passivo che installa su suolo provinciale un impianto pubblicitario dovrà pagare il CUP al Comune per il presupposto pubblicitario e il CUP alla Provincia per il presupposto occupazione suolo ←

2) ai sensi del comma 820, in presenza dei due presupposti, prevale quello relativo alla diffusione di messaggi pubblicitari, quindi nel caso precedente riscuoterà solo il Comune.

Centri abitati: Comuni/Province

La componente pubblicitaria del canone unico (CUP) è di esclusiva competenza comunale (CGT Lombardia, sez. II, sentenza n. 2199 del 11/07/2023)

- Conferma l'esito del giudizio di primo grado (CGT Milano, sent. n. 260 del 27/01/2023) ritenendo preferibile la tesi volta a mantenere la distinta soggettività attiva per la tassa di occupazione suolo pubblico e per quella sulla pubblicità, come in passato.
- La nuova normativa, infatti, dispone l'istituzione dal 2021 del canone unico in sostituzione della TOSAP, ICP, ecc., per cui l'intenzione legislativa non pare quella di istituire un nuovo prelievo quanto, piuttosto, di mutare denominazione fermi i precedenti presupposti, di fatto ripresi nel nuovo tessuto normativo (Legge n. 160/2019).
- Non si rinviene peraltro alcuna norma che, prendendo le distanze dal regime previgente, attribuisca la legittimazione attiva per la quota pubblicitaria anche alla Provincia.
- I giudici tributari d'appello milanesi evidenziano, inoltre, **l'irrelevanza dell'art. 23 del Codice della strada il quale riguarda profili attinenti la sicurezza della circolazione stradale.**
- Neppure appare decisivo il richiamo alla disposizione (comma 835 della Legge n. 160/2019) che prevede il versamento del canone contestualmente all'autorizzazione, trattandosi di norma che precisa l'aspetto temporale del canone unico ma non dice che il pagamento va fatto agli Enti competenti al rilascio dell'autorizzazione.
- Un ultimo argomento a favore della tesi seguita è offerto dalla previsione del canone sulla diffusione di messaggi pubblicitari *"su beni privati laddove siano visibili da luogo pubblico o aperto al pubblico del territorio comunale, ovvero all'esterno di veicoli adibiti a uso pubblico o a uso privato"* (comma 819 della Legge n. 160/2019). Se per i beni visibili da luogo del territorio comunale non sorgono difficoltà, sarebbe invece impossibile individuare il soggetto attivo per i messaggi pubblicitari collocati su veicoli, diventando davvero impensabile distinguere, ad esempio, a seconda della tratta percorsa dal mezzo. E' quindi ragionevole ritenere che il legislatore abbia inteso muoversi sul solco della precedente disciplina, confermando **la spettanza del canone unico sulla pubblicità sempre e solo ai Comuni.**



Centri abitati: Comuni/Province

La componente pubblicitaria del canone unico (CUP) è di esclusiva competenza comunale

- Con la **sentenza n. 902 del 3/11/23 il Tribunale di Macerata** ha affermato che la componente pubblicitaria del CUP va corrisposta al Comune anche se l'impianto è installato su strada provinciale, a prescindere dal fatto che l'autorizzazione sia stata rilasciata dalla Provincia.
- Si premette che il Tribunale ha riconosciuto la giurisdizione del giudice ordinario nelle controversie aventi ad oggetto il CUP di cui alla Legge n. 160/2019.
- Nel merito l'opponente ritiene che gli unici soggetti legittimati alla richiesta del prelievo sono solo i proprietari della strada. Diversamente ragionando, si avrebbe una duplicazione del canone, in contrasto alla *ratio legis* evidente con la denominazione di "unico" data al canone in questione.
- Il Tribunale respinge le censure evidenziando che la Legge n. 160/2019 ha inteso sostituire i vari prelievi relativi alla pubblicità fissa (ICP, CIMP, COSAP, TOSAP, canone di autorizzazione ex art. 27 del Codice della strada) con un unico canone cui ha attribuito qualifica di "patrimoniale", ma ha anche espressamente previsto al comma 817 il **principio di invarianza del gettito**.
- Ciascuno degli Enti che in precedenza riceveva "canoni e tributi" sostituiti dal CUP deve continuare a ricevere i medesimi importi, fatta salva la modifica delle tariffe. E cioè, se in precedenza l'installazione pubblicitaria era assoggettata a diversi tributi o canoni in favore di diverse amministrazioni (Enti), il plurimo assoggettamento non muta, ma a mutare è esclusivamente l'istituzione di un unico canone che includa tutti quelli dovuti al singolo Ente.
- Infondata è quindi anche la doglianza sulla duplicazione del CUP, sul principio che l'utilizzatore sarà comunque tenuto al pagamento di somma complessiva non inferiore a quella in precedenza versata in adempimento di tutti i tributi e canoni sostituiti dal CUP, al fine di assicurare l'invarianza di bilancio dell'Ente destinatario. Ed è peraltro **irrilevante la natura delle strade sulla quali si affaccia l'installazione pubblicitaria**, trattandosi di componente pubblicitaria e non anche di quella che riguarda l'occupazione di suolo pubblico. La regola stabilita dal comma 820, circa l'unicità del nuovo CUP e il **principio di assorbimento** della componente suolo pubblico in quella pubblicitaria, vale nel solo caso in cui entrambi i canoni siano dovuti al medesimo Ente, altrimenti la norma sarebbe in contrasto interno insanabile con la previsione dell'invarianza di bilancio.

Centri abitati: Comuni/Province

La componente pubblicitaria del canone unico (CUP) è di esclusiva competenza comunale

- Con la **sentenza n. 8844 del 9/11/23** il **Tribunale di Milano** ha affermato che la componente pubblicitaria del CUP va corrisposta al Comune anche se l'impianto è installato su strada provinciale, a prescindere dalla circostanza che l'autorizzazione sia stata rilasciata dalla Provincia.
- Si consolida così l'orientamento giurisprudenziale affermatosi sul riparto di competenza tra Comuni e Province nella riscossione del canone di diffusione pubblicitaria (Tribunale di Macerata n. 902 del 03/11/2023; CGT di 1° grado di Milano n. 260 del 27/01/2023; CGT di 2° grado della Lombardia n. 2199 del 11/07/2023).
- Nel merito il Tribunale evidenzia preliminarmente che, prima dell'introduzione del CUP, la riscossione era esclusivamente a favore del Comune, individuato dal Legislatore come unico soggetto attivo su tutto il territorio comunale, strade provinciali, regionali e statali comprese. Agli enti proprietari delle strade non rimaneva altro che richiedere, se previsto dai loro regolamenti, il pagamento del canone ex art. 27, co. 7, del Codice della strada a fronte del rilascio dell'autorizzazione, e in certi casi anche per il solo rilascio del nulla osta ad installare un impianto pubblicitario lungo la loro strada o in vista di essa. Le Province o le Città Metropolitane non si erano mai considerate soggetti attivi per il presupposto dell'ICP.
- L'entrata in vigore della Legge n. 160/2019 ha determinato alcuni contrasti interpretativi, in particolare sul disposto del comma 819, in merito ai due presupposti e alle relative competenze, con particolare riferimento al successivo comma 820, che prevede: *«L'applicazione del canone dovuto per la diffusione dei messaggi pubblicitari di cui alla lettera b) del comma 819 esclude l'applicazione del canone dovuto per le occupazioni di cui alla lettera a) del medesimo comma»*.
- Tuttavia, "l'assorbimento del presupposto" previsto dal comma 820 è applicabile solo a quei mezzi pubblicitari dove vi è coincidenza di soggettività attiva, nel senso che attiene solo ai casi in cui è il Comune legittimato a riscuotere entrambi i presupposti di cui al comma 819 lettera A e B (in tal senso si è espressa l'ANCI-IFEL con Nota del 14 aprile 2021). (segue →)

Centri abitati: Comuni/Province

La componente pubblicitaria del canone unico (CUP) è di esclusiva competenza comunale

- (→ segue: **sentenza n. 8844 del 09/11/23 del Tribunale di Milano**)
- Pertanto, le **occupazioni di suolo pubblico con mezzi pubblicitari su strade provinciali**, sia al di fuori dei centri abitati, sia all'interno dei centri abitati di Comuni con popolazione inferiore a diecimila ab., sono soggette sia al CUP per l'occupazione di suolo pubblico, dovuto alla Provincia o alla Città Metropolitana, sia al CUP per la diffusione dei messaggi pubblicitari, dovuto al Comune, in continuità con i precedenti regimi di tassazione. Viceversa, **per le occupazioni con impianti pubblicitari su suolo comunale** si darà luogo all'applicazione del solo canone per la diffusione dei messaggi pubblicitari, e non anche a quello per l'occupazione del suolo pubblico, per effetto del principio di assorbimento, di cui al comma 820 della Legge n. 160/2019.
- In sostanza, per le Province e Città Metropolitane, la legge istitutiva del CUP non ha cambiato nulla rispetto al passato; mentre prima della sua entrata in vigore tali enti riscuotevano il COSAP/TOSAP per i mezzi pubblicitari posizionati direttamente lungo le strade di loro proprietà, mentre per lo stesso impianto il Comune riscuoteva il gettito dell'Imposta comunale sulla pubblicità, oggi, per effetto della nuova disciplina, continueranno a riscuotere la componente legata all'occupazione del suolo pubblico, in base al presupposto del comma 819, lettera A; mentre il Comune riscuoterà il CUP per la sua componente, legata alla superficie espositiva del mezzo pubblicitario (presupposto comma 819, lettera B).
- La componente del CUP legata alle diffusioni pubblicitarie, al pari di quanto avveniva in materia di Imposta sulla pubblicità, rimane a favore esclusivo dei Comuni, mentre alla Città metropolitana, sempre che sia ente legittimato a richiedere il Canone unico, spetta la componente del CUP relativa all'occupazione di suolo pubblico all'interno o all'esterno del centro abitato.



Nuovo canone sulle antenne

- L'art. 40, co. 5-ter, della **Legge n. 108/2021** (di conversione del D.L. n. 77/2021) ha inserito il comma 831-bis alla Legge n. 160/2019, intervenendo così nella parte riguardante il nuovo canone unico patrimoniale, stabilendo quanto segue: *“831-bis. Gli operatori che forniscono i servizi di pubblica utilità di reti e infrastrutture di comunicazione elettronica di cui al codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al D.Lgs. 1° agosto 2003, n. 259, e che non rientrano nella previsione di cui al comma 831 sono soggetti a un **canone pari a 800 euro per ogni impianto** insistente sul territorio di ciascun Ente. Il canone non è modificabile ai sensi del comma 817 e ad esso non è applicabile alcun altro tipo di onere finanziario, reale o contributo, comunque denominato, di qualsiasi natura e per qualsiasi ragione o a qualsiasi titolo richiesto, ai sensi dell'art. 93 del D.Lgs. n. 259 del 2003. I relativi importi sono rivalutati annualmente in base all'indice ISTAT dei prezzi al consumo rilevati al 31 dicembre dell'anno precedente. Il versamento del canone è effettuato entro il 30 aprile di ciascun anno in unica soluzione attraverso la piattaforma di cui all'art. 5 del Codice di cui al D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82.”*
- La novità normativa ha avuto un effetto dirompente sul gettito. I Comuni che abitualmente riscuotevano un canone commisurato alla superficie occupata, si trovano in forte difficoltà, vedendo azzerata la loro potestà e autonomia impositiva riconosciuta in materia di entrate.
- I risultati di una recente rilevazione IFEL mostrano che, a seguito dell'introduzione del canone forfetario, un impianto medio soggetto a CUP riduce del 95% il gettito ritraibile dal Comune.



Nuovo canone sulle antenne

- **Ricadute economiche sui Comuni.** Il nuovo canone sulle antenne non è applicabile retroattivamente ma la sua introduzione può avere una ricaduta sull'interpretazione della normativa previgente, nell'ottica di un'equilibrata composizione degli interessi in gioco (**TAR Emilia-Romagna, Bologna, sent. 886 e 890 del 28/10/2021; ord. n. 385 del 07/09/2021**).
- La giurisprudenza sta ricavando dal comma 831-bis alcune argomentazioni per l'applicazione del canone unico (in vigore dal 2021) e per la decisione di contenziosi pregressi riguardanti i vecchi prelievi COSAP-TOSAP. Sul nuovo regime il TAR Bologna ha accolto la richiesta di sospensiva presentata da un gestore telefonico, evidenziando che il comma 831-bis conferma la denunciata sproporzione dell'elevato incremento della misura del canone imposto dal 2021 per le antenne telefoniche (ord. n. 385/2021). Sul vecchio regime lo stesso TAR Bologna ha annullato il regolamento COSAP del Comune di Bologna nella parte in cui ha previsto per le antenne telefoniche una tariffa *ad hoc* correlata ad un'occupazione convenzionale di 30 metri quadrati (sentenze n. 886 e 890 del 28/10/2021). L'art. 93 del D.Lgs. n. 259/2003 (Codice delle comunicazioni elettroniche) stabilisce un principio inderogabile secondo cui non possono essere chiesti oneri e canoni diversi o in misura superiore a quella normativamente predeterminata, come ribadito dalla giurisprudenza (TAR Lombardia, Brescia, n. 81/2020, TAR Veneto n. 311/2020, TAR Lazio, Roma, n. 11489/2019).
- Il TAR Bologna evidenzia che non è applicabile alle antenne telefoniche il criterio previsto dall'art. 63, co. 2, lett. f), del D.Lgs n. 446/1997, commisurato "al numero complessivo delle relative utenze per la misura unitaria di tariffa", non sussistendo un collegamento stabile tra utente e impianto negli apparati di telefonia mobile. Resta dunque, quale unica base di riferimento, la lettera e), che riconosce una "speciale agevolazione" e delinea per la rete mobile un criterio di favore, escludendo quindi ulteriori parametri. Al contrario, il Comune ha introdotto una tariffa forfettaria senza rispettare il parametro agevolativo previsto dalla norma, non potendo peraltro invocare una sorta di compensazione per le restrizioni prodotte all'uso collettivo e allo sviluppo urbano, dal momento che il diritto alla salute è salvaguardato dal legislatore statale e regionale.

Nuovo canone sulle antenne

Giurisprudenza

- Il **TAR Emilia-Romagna, Bologna**, con la **sentenza n. 145 del 10/02/2022** si è espresso sul nuovo canone per le “antenne”, ritenendo **illegittime le tariffe sproporzionate** previste dal regolamento comunale (sentenza n. 145 del 10/02/2022). Nella circostanza il TAR premette che la novella legislativa di cui all’art. 40, co. 5-ter, del D.L. n. 77/2021, convertito in L. n. 108/2021, che ha introdotto il cd. canone “antenne” (pari a 800 euro ad impianto), è entrata in vigore il 31/07/2021. Si tratta di una disposizione che ha portata innovativa e, in assenza di un’esplicita previsione normativa al riguardo, è priva di valore retroattivo e non può applicarsi alle fattispecie originatesi prima della sua entrata in vigore. In buona sostanza, la nuova previsione non incide in modo diretto sulla vicenda controversa. Ciò premesso, il TAR accoglie il ricorso in quanto l’aumento si rivela abnorme e non contempla le dovute “*speciali agevolazioni*”, richiamando al riguardo la sentenza del TAR Emilia-Romagna, Bologna, n. 890 del 28/10/2021 (riguardante il regolamento COSAP di un Comune: sul punto si veda anche TAR Emilia-Romagna, Bologna n. 203 del 21/02/2022). In tal senso si è espresso anche il **TAR Veneto** con le **sentenze n. 1427 e n. 1428/2021**, secondo cui il Comune non può pretendere dagli impianti di telefonia il pagamento di un canone “*ad hoc*” per l’occupazione di suolo pubblico, né subordinare il rilascio della concessione ad un deposito cauzionale.
- **Il contenzioso sulla pretesa applicazione del canone sulle “antenne” rientra nella giurisdizione ordinaria:** con la sentenza n. 234 del 02/03/2022 il TAR Emilia-Romagna, Bologna, ha affermato che la pretesa del gestore dei servizi telefonici di applicare il nuovo canone sulle antenne, in luogo delle tariffe previste in precedenza, rientra nella competenza del giudice ordinario.
- Insomma il nuovo canone “antenne” è destinato a creare un cospicuo contenzioso tra Comuni e gestori dei servizi telefonici che al momento possono fare affidamento su un orientamento giurisprudenziale favorevole, finendo però per causare una significativa ricaduta economica sulle entrate comunali.

Nuovo canone sulle antenne

Valgono le convenzioni stipulate prima del 13/02/2019

- I contratti sottoscritti con i gestori di telefonia mobile prima del 13 febbraio 2019, che prevedono il pagamento di un canone annuale pattuito convenzionalmente per l'installazione di antenne sul patrimonio disponibile del Comune, devono continuare ad applicarsi anche se norme successive stabiliscono diversamente. Lo ha deciso il **Consiglio di Stato** con la **sentenza n. 10505 del 29/11/2022**, accogliendo l'appello del Comune in riforma della sentenza del TAR che aveva invece dato ragione ad un gestore di servizi telefonici.
- La questione riguarda l'ambito di applicazione temporale dell'art. 93 del D.Lgs. n. 259/2003 (Codice delle comunicazioni), come modificato dal D.Lgs. n. 33/2016 e prima dal D.Lgs. n. 70/2012, in fattispecie relative a convenzioni venute in scadenza in data anteriore all'entrata in vigore del D.L. n. 135/2018, convertito dalla Legge n. 12 del 2019.
- Il Consiglio di Stato ha evidenziato che la disposizione introdotta nel 2019 deve qualificarsi alla stregua di nuovo ed innovativo precetto normativo, come tale applicabile solo alle fattispecie future (cfr. Consiglio di Stato n. 3467/2020).
- Inoltre, l'applicazione retroattiva della nuova disposizione a fattispecie di determinazione del canone che trovino il loro titolo in una fonte di natura contrattuale/pattizia, si porrebbe in contrasto con i principi del legittimo affidamento delle parti contrattuali e della ragionevolezza.
- Ne consegue che l'applicazione del divieto di cui all'art. 93, co. 2, del D.Lgs. cit., può decorrere solo dall'entrata in vigore della modifica apportata alla norma di interpretazione autentica dell'art. 12, co. 3, del D.Lgs. n. 33/2016 da parte dell'art. 8 bis, co. 1, lett. c), del D.L. n. 135 del 2018, inserito dalla Legge di conversione n. 12/2019 (v. anche Consiglio di Stato, sez. V, 05.01.2021, n. 142).
- La conclusione del Consiglio di Stato conferma quanto recentemente evidenziato dall'**IFEL** con la **nota del 12/12/2022**, che fornisce chiarimenti in ordine all'applicazione del CUP "antenne" relativamente ai canoni di locazione per gli impianti sul patrimonio disponibile del Comune.



Nuovo canone sulle antenne

Giurisprudenza

- La **Corte d'Appello di Brescia** con la **sentenza n. 1620 del 30.10.2023** ha affermato che Il nuovo canone sulle antenne si applica solo agli impianti che insistono sul suolo pubblico, rimanendo esclusi gli impianti posizionati su beni patrimoniali disponibili dell'ente, regolati da contratti di locazione.
- Nel caso in esame il gestore di servizi telefonici riteneva invece il contratto di locazione superato dalla nuova normativa, sostenendo peraltro l'applicabilità della stessa anche al patrimonio disponibile dei Comuni. La tesi del gestore viene respinta dalla Corte d'Appello di Brescia, che richiama due riferimenti normativi:
 - l'art. 54 del D.Lgs. n. 207/2021, che ha sostituito l'art. 93 del D.Lgs. n. 259/2003, il quale dispone per gli impianti di comunicazione elettronica l'applicazione del solo "canone previsto dall'art. 1, co. 816, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160", cioè del nuovo canone unico patrimoniale
 - l'art. 1, co. 819, della Legge n. 160/2019, il quale prevede che il nuovo canone unico patrimoniale sia applicabile solo con riferimento alle "aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile degli Enti".
- E allora il nuovo comma 831-bis della Legge n. 160/2019, che prevede l'applicazione di un canone fisso di 800 euro per ogni impianto, non può modificare il presupposto di applicazione del canone, che resta sempre riferito all'occupazione delle "aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile degli Enti", come appunto prevede il comma 819 della stessa Legge n. 160/2019.
- Pertanto, il nuovo canone sulle antenne non può essere applicato ai beni che fanno parte del patrimonio disponibile dei Comuni. Sul punto la Corte d'Appello di Brescia richiama la sentenza n. 391/1999 con la quale le Sezioni Unite della Cassazione sostiene che affinché un bene possa rivestire il carattere pubblico proprio dei beni patrimoniali indisponibili deve sussistere un doppio requisito: 1) la manifestazione di volontà dell'ente espressa con apposito atto amministrativo; 2) l'effettiva e attuale destinazione del bene al pubblico servizio. Ebbene, la locazione di un bene a un'azienda privata non può far diventare pubblico il bene del Comune, non rientrando peraltro nelle attribuzioni del Comune l'esercizio del servizio di telecomunicazioni.

Nuovo canone sulle antenne

Giurisprudenza - CUP non applicabile alle “antenne” installate sui beni patrimoniali del Comune

- Con la **sentenza n. 1642 del 28/9/2023** il **Tribunale di Venezia** ha affermato che alle installazioni effettuate sui beni patrimoniali del Comune non è applicabile il nuovo canone “antenne” previsto dal comma 831-bis della Legge n. 160/2019, essendo queste regolate da contratti di locazione.
- Orbene, posto che l’art. 54 del D.Lgs. n. 207/2021 si apre con una clausola di riserva che espressamente fa salvo l’art. 1, co. 816, della Legge n. 160/2019, il Tribunale ritiene che l’intero art. 54 del D.Lgs. n. 207/2021 si riferisca alle aree demaniali o del patrimonio indisponibile, rimanendo pertanto escluse quelle posizionate su beni patrimoniali disponibili, che resteranno quindi regolate da contratti di locazione.
- Non può sostenersi che l’attività in sé di telecomunicazione, svolta attraverso le infrastrutture posizionate su terreno dell’Ente sia equipollente a un servizio pubblico. L’attività svolta dalla compagnia di telefonia è certamente attività di interesse pubblico ma non può qualificarsi servizio pubblico, in quanto tutto il regime di accesso alle telecomunicazioni ha carattere privatistico
- L’art. 93 CCE non può incidere sul contenuto dei contratti che l’Ente pubblico stipula con i privati ponendosi sullo stesso piano di questi, con esclusione quindi di ogni potere di supremazia, a nulla rilevando gli eventuali caratteri pubblici dei fini per i quali tali negozi sono stati stipulati. In conclusione, l’art. 93 CCE non è riferibile ai contratti di diritto comune stipulati dalle Pubbliche Amministrazioni ed aventi ad oggetto beni del patrimonio disponibile delle stesse.

CUP: giurisprudenza

Canone unico patrimoniale: legittime le tariffe con coefficienti in base a luminosità o zone

- Con la sentenza n. 576 del 10/7/2023 il TAR Lombardia, sede di Brescia, ha affermato che il Comune può disciplinare con proprio regolamento le tariffe del canone unico patrimoniale introducendo appositi coefficienti in base alla luminosità delle insegne o alla zona di collocazione delle stesse.

Soggetti all'ICP gli avvisi “domenica aperto” e “venerdì aperto sino alle 22”

- Con la decisione n. 19002 del 05/07/2023 la Cassazione ha affermato che le informazioni indicative dei giorni e degli orari di apertura del centro commerciale (come “domenica aperto” e “venerdì aperto sino alle 22”), poste all'esterno e all'interno dell'ipermercato, sono soggette al pagamento dell'imposta sulla pubblicità.

Canone unico patrimoniale (CUP): tariffe differenziate per la pubblicità luminosa

- Con le sentenze n. 1848 e n. 1850 del 17/07/2023 il TAR Lombardia, Milano, ha affermato che i Comuni possono differenziare le tariffe del CUP per la pubblicità luminosa, rispetto alla tariffa *standard*, anche se non espressamente previsto dalla Legge n. 160/2019.

Canone unico patrimoniale (CUP): si paga anche se l'esposizione pubblicitaria non viene effettuata

- Con la sentenza n. 1850 del 17/7/2023 il TAR Lombardia, Milano, ha affermato che è legittimo il regolamento comunale nella parte in cui prevede il pagamento del canone unico patrimoniale indipendentemente dall'effettivo utilizzo dell'autorizzazione riguardante l'esposizione pubblicitaria.

Mezzi pubblicitari - tariffe differenziabili per tipologia e ubicazione dell'impianto

Con la sentenza n. 8846 del 10/10/2023 il Consiglio di Stato ha affermato che le tariffe del canone unico patrimoniale applicabile ai mezzi pubblicitari possono essere parametrize, oltre che alla superficie espositiva, anche alla tipologia di impianto o mezzo pubblicitario (luminosa, illuminata, Led, su ponteggi, ecc.) e all'ubicazione dello stesso, ribaltando l'esito del giudizio di primo grado secondo cui la tariffa del CUP può essere parametrata alla sola superficie del mezzo pubblicitario (TAR Lazio, sentenza n. 3248 del 21/03/2022).



Addizionale comunale IRPEF



La riduzione degli scaglioni e i riflessi sull'addizionale

Nuova articolazione IRPEF nazionale dal 2024

- Il D.Lgs. n. 216 del 30.12.2023, attuativo del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche di cui alla Legge n. 111/2023, riduce da quattro a tre gli scaglioni delle aliquote dell'Irpef:
 - fino a 28.000 euro: 23%;
 - oltre i 28.000 euro e fino ai 50.000 euro: 35%;
 - oltre i 50.000 euro: 43%.
- In via transitoria, il Decreto fissa al 15 aprile 2024 (in deroga al termine ordinariamente fissato) il termine per l'adozione delle delibere comunali, consentendo ai Comuni di effettuare diverse opzioni:
 - 1) deliberare tenendo conto dei nuovi scaglioni, per il solo 2024;
 - 2) variare le proprie aliquote per scaglioni, mantenendo gli scaglioni 2023;
 - 3) non fare assolutamente nulla, e quindi confermare implicitamente le delibere vigenti nel 2023.



Manovra fiscale 2024



Manovra fiscale 2024: termini

- Il termine di adozione del bilancio di previsione è stato prorogato al 15 marzo 2024 (D.M. 22/12/2023) e ciò produce l'effetto di far slittare alla stessa data l'approvazione delle delibere regolamentari e tariffarie concernenti le entrate locali, attribuendo efficacia retroattiva al 1° gennaio dell'anno di riferimento (art. 27, co. 8, della Legge n. 448/2001; art. 1, co. 169, della Legge n. 296/2006)
- In sostanza vanno approvate entro il **15 marzo 2024** le delibere relative alle aliquote **IMU** 2024, le tariffe del **canone unico patrimoniale** 2024, oltre ovviamente alle eventuali modifiche regolamentari delle predette entrate.
- Relativamente alle aliquote dell'**addizionale comunale IRPEF** 2024 occorre invece fare riferimento al D.Lgs. n. 216/2023 che fissa il termine del **15 aprile 2024** (in deroga espressa al comma 169 della Legge n. 296/2006).
- Relativamente alla **TARI** (tariffe, regolamenti, ecc.) si ricorda che l'art. 3, co. 5-quinquies, del D.L. n. 228/2021 (convertito dalla Legge n. 15/2022) ha introdotto a regime il termine del 30 aprile, sganciandolo così dal termine ordinario del 31 dicembre dell'anno precedente. Pertanto, per la TARI, il termine per l'adozione dei relativi provvedimenti, è differito al **30 aprile 2024**.
- Sono invece svincolate dai termini per l'adozione del bilancio le delibere regolamentari e tariffarie relative all'**imposta di soggiorno**, per effetto dell'art. 15-bis del D.L. n. 34/2019, convertito in L. n. 58/2019, secondo cui a partire dal 2020 i regolamenti e le delibere di approvazione dell'imposta di soggiorno hanno efficacia a partire dal 2° mese successivo a quello della loro pubblicazione sul portale del MEF (Circolare n. 2/DF del 22/11/2019).
- Se il Comune ha già approvato il bilancio e intende intervenire su aliquote e/o tariffe delle entrate locali è possibile procedere con una variazione di bilancio per il recepimento delle modifiche accorse, senza necessità di riapprovare il bilancio stesso (la questione è stata risolta dall'art. 13, co. 5-bis, del D.L. n. 4/2022, convertito in Legge n. 25/2022).



Attività di accertamento e riscossione coattiva



Proroga termini decadenziali

- Art. 1, co. 161, L. n. 296/2006: accertamenti da notificare entro il 31/12 del 5° anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati.
- **L'art. 67 del D.L. n. 18/2020** sospende i termini relativi all'attività degli Enti impositori dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020 → 85 giorni di sospensione di tutti i termini.
- **La proroga di 85 giorni è destinata a valere non solo per le annualità in scadenza a fine 2020 ma anche per quelle in scadenza negli anni a venire.**
- Pertanto, anche per i controlli i cui termini di decadenza naturali scadranno a fine 2021, è possibile avvalersi del maggiore termine del **26 marzo dell'anno successivo**, ai fini della emissione e notifica degli atti di accertamento.
- In pratica si tratta degli anni fino al 2018 incluso, con riguardo alle violazioni dichiarative, e delle annualità fino al 2019 incluso, per le violazioni degli obblighi di pagamento.

Non applicabile nei casi di decorrenza dei termini dopo il 08/03/2020

- La proroga non può invece riguardare, ad esempio, le dichiarazioni IMU relative al 2019, atteso che la scadenza per tale adempimento era il 31/12/2020 (data successiva al 08/03/2020). Lo stesso dicasi per i controlli dei pagamenti della TOSAP ordinaria 2019, ipotizzando una scadenza stabilita in via regolamentare al 31 marzo di ciascun anno. In tutti questi casi, come in altri analoghi, si è al cospetto dunque di termini che iniziano a decorrere dopo l'8 marzo 2020 e non possono per ciò stesso rientrare nel campo di operatività della sospensione.



Proroga termini decadenziali

Giurisprudenza

- In ordine alla proroga dei termini di decadenza e prescrizione di pari durata (85 giorni), sta emergendo un orientamento oscillante da parte dei giudici tributari. Per un verso si sostiene che dopo il 31 dicembre del quinto anno successivo il credito deve ritenersi comunque prescritto (CTP Napoli n. 11587 del 28/10/2021, CTP Caserta n. 394 del 03/02/2022). Per altro verso si ritiene applicabile la proroga di 85 giorni prevista dall'art. 67 del D.L. n. 18/2020 (CTP Caserta n. 2807 del 28/09/2021, CTP Napoli n. 12232 dell'11/11/2021, CTP Napoli n. 12981 del 29/11/2021, **CGT 2° grado di Napoli n. 6771 dell'11/10/2022, CGT, sez. I Bari, n. 192 del 14/2/2023, CGT, sez. I Catania, n. 6177 del 10/10/2023**).
- In merito alla tesi contraria, si evidenzia che i giudici fanno riferimento alla “prescrizione” del credito e ritengono applicabile l'art. 157 del D.L. n. 34/2020 (che introduce un duplice termine di decadenza: uno per l'emissione dell'atto impositivo, l'altro per la sua notifica).
- Ebbene, deve in primo luogo evidenziarsi la confusione (oltre che la superficialità) di alcune commissioni tributarie nel fare riferimento alla “prescrizione”, trattandosi invece di “decadenza” come chiaramente indicato dal comma 161 della Legge n. 296/2006 per gli accertamenti (da notificare entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati) e dal comma 163 della Legge n. 296/2006 per la riscossione coattiva (il titolo esecutivo deve essere notificato entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo). Quindi per i tributi locali il termine di prescrizione si apre solo dopo aver notificato l'ingiunzione fiscale o la cartella esattoriale (ovvero l'accertamento l'esecutivo per gli atti emessi dal 2020).
- Inoltre è inconferente il richiamo all'art. 157 del D.L. n. 34/2020, che prevede una scissione procedurale tra emissione e notifica degli accertamenti (finalizzata ad evitare di notificare gli atti impositivi in un breve periodo), trattandosi di una disposizione non applicabile ai tributi locali come espressamente precisato dal comma 7-bis del medesimo art. 157.



Proroga termini decadenziali

Agenzia delle Entrate – MEF

- Sulla questione è intervenuta l'**Agenzia delle Entrate** con la Circolare n. 11/E del 06/05/2020, evidenziando lo spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione, posizione confermata dal **Dipartimento delle Finanze** con la Risoluzione n. 6/DF del 15/06/2020 secondo cui l'effetto della disposizione in commento è quello di “spostare in avanti il decorso dei suddetti termini per la stessa durata della sospensione”.
- L'Agenzia delle Entrate a **Telefisco 2022** ha confermato che si applica la proroga di 85 giorni, pari al periodo di sospensione di cui all'art. 67 del D.L. n. 18/2020 (dal 08/03 al 31/05/2020).
- Per gli atti non rientranti nel perimetro di applicazione dell'art. 157 del D.L. n. 34/2020 (atti che scadevano tra il 08/03 e il 31/12/2020), resta applicabile l'art. 67 del D.L. n. 18/2020 e quindi lo spostamento in avanti dei termini di decadenza relativi alla correlata attività accertativa.
- Per l'effetto, a titolo esemplificativo, in caso di infedeltà dichiarative correlate ai periodi di imposta dal 2016 al 2018 i termini di accertamento, in luogo di scadere il 31 dicembre, rispettivamente, degli anni 2022, 2023 e 2024, scadranno il 26 marzo, rispettivamente, degli anni 2023, 2024 e 2025.



Proroga termini decadenziali

IFEL (ANCI)

- L'IFEL (fondazione dell'ANCI) con una Nota di approfondimento del 02/11/2021 ha fornito indicazioni in ordine agli articoli 67 e 68 del D.L. n. 18/2020, riguardanti la sospensione dei termini relativi all'attività di accertamento e di riscossione coattiva delle entrate a causa dell'emergenza da Covid-19.
- Nella circostanza l'IFEL ha affermato che i termini per la notifica degli avvisi di accertamento sono prorogati di 85 giorni, mentre per la notifica delle ingiunzioni fiscali va considerata la proroga di due anni per quelle in scadenza nel 2020-2021, ovvero di 542 giorni per quelle successive.
- L'IFEL ha inoltre chiarito che tutti i termini di decadenza pendenti alla data dell'8 marzo 2020, e quindi non solo di quelli che erano in scadenza nel 2020, sono prorogati di 85 giorni, pari al periodo di sospensione (8 marzo-31 maggio 2020). Ciò implica, che ai termini di notifica previsti dall'art. 1, co. 161, Legge n. 296/2006 devono essere aggiunti 85 giorni. Considerando che all'8 marzo 2020 erano pendenti i termini relativi agli atti di accertamento esecutivi per omesso versamento per gli anni 2015-2019 e gli atti di accertamento esecutivi per infedele o omessa denuncia per gli anni 2014-2018, i nuovi termini risulteranno fissati al 26 marzo 2022 e così via, come indicato nell'apposito schema temporale fornito dall'IFEL, di seguito riportato.



Decadenza accertamento

Accertamento

Omesso, parziale versamento	
<i>Anno d'imposta</i>	<i>Termine notifica</i>
2016	26 marzo 2022
2017	26 marzo 2023
2018	26 marzo 2024
2019	26 marzo 2025

Omessa – infedele denuncia	
2015	26 marzo 2022
2016	26 marzo 2023
2017	26 marzo 2024
2018	26 marzo 2025

Decadenza riscossione coattiva

- Art. 1, co. 163, L. n. 296/2006: ingiunzione da notificare entro il 31/12 del 3° anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.
- **L'art. 68 del D.L. n. 18/2020** sospende i termini di versamento delle cartelle/ingiunzioni dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021 → 542 giorni di sospensione di tutti i termini decadenziali e prescrizionali.
- Non si possono avviare azioni esecutive - gli accertamenti esecutivi si possono invece notificare.
- Dal 1° settembre 2021 è ripartita l'attività di notifica delle cartelle di pagamento/ingiunzioni fiscali. Dal 1° ottobre 2021 è possibile avviare le azioni esecutive ovvero riprendere quelle interrotte, considerando la proroga biennale (in virtù del richiamo all'art. 12, co. 2, del D.Lgs. n. 159/2015) per le annualità in scadenza negli anni di durata della sospensione dei versamenti (2020 e 2021) e la proroga di 542 giorni per quelle successive.

Quadro riepilogativo dei termini

- Ingiunzioni in scadenza 2020-2021 (atti definitivi nel 2017-2018) → entro il 31/12/2023
- Ingiunzioni in scadenza 2022 (su atti definitivi nel 2019) → entro il 25/06/2024 (31/12/2022 + 542 giorni)
- **IFEL, nota 02/11/2021 + Telefisco 2022**

Decadenza riscossione

Riscossione coattiva

Atti di accertamento divenuti definitivi nel	Termine notifica ingiunzione
2017	31 dicembre 2023
2018	31 dicembre 2023
2019	25 giugno 2024



Riscossione coattiva

Legge n. 160/2019: avvisi di accertamento esecutivo

- Dal 2020 si concentra nell'avviso di accertamento la qualità di titolo esecutivo e si passa dalla riscossione con emissione del ruolo e della cartella di pagamento (o ingiunzione fiscale) a una procedura che non prevede più la notifica di un atto esecutivo (cartella di pagamento o ingiunzione).

L'ingiunzione fiscale dopo la Legge n. 160/2019

Art. 1 co. 804: *«Le disposizioni di cui ai commi da 794 a 803 si applicano anche in caso di emissione delle ingiunzioni previste dal Testo Unico di cui al Regio Decreto n. 639 del 1910 fino all'applicazione delle disposizioni di cui al comma 792».*

Comma 794 = NO efficacia di titolo esecutivo per atti < 10 euro

Comma 795 = solleciti per atti < 10.000 euro

Commi 796-801 = rateizzazione

Comma 802 = interessi di mora

Comma 803 = oneri di riscossione e spese di notifica ed esecutive

«Doppio binario»

- Ingiunzione fiscale: per gli accertamenti emessi entro il 31/12/2019
- Accertamento esecutivo: per gli accertamenti emessi dal 1° gennaio 2020



Riscossione coattiva (delega fiscale)

L. 111/2023 art. 18 (Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione, anche con riferimento ai tributi degli Enti territoriali):

a) incrementare l'efficienza dei sistemi della riscossione, nazionale e locali, e semplificarli, orientandone l'attività secondo i principi di efficacia, economicità e imparzialità e verso obiettivi di risultato, anche attraverso:

- il discarico automatico, al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento, delle quote non riscosse (*omissis*)

- la possibilità per l'Ente creditore, successivamente al discarico automatico, di riaffidare in riscossione le somme discaricate, quando divengano noti nuovi e significativi elementi reddituali o patrimoniali (*omissis*)

(*omissis*)

c) favorire l'uso delle più evolute tecnologie e delle forme di integrazione e interoperabilità dei sistemi e del patrimonio informativo funzionali alle attività della riscossione ed eliminare duplicazioni organizzative, logistiche e funzionali, con conseguente riduzione dei costi;

(*omissis*)

e) potenziare l'attività di riscossione coattiva dell'agente della riscossione, anche attraverso:

- 1) il progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento (*omissis*), riducendo i tempi per l'avvio delle azioni cautelari ed esecutive (*omissis*)

- 2) l'estensione del termine di efficacia degli atti di riscossione, per assicurare una maggiore rapidità dell'azione di recupero;

- 3) la razionalizzazione, l'informatizzazione e la semplificazione delle procedure di pignoramento dei rapporti finanziari (*omissis*)

f) individuare un nuovo modello organizzativo del sistema nazionale della riscossione (*omissis*) in modo da superare l'attuale sistema, caratterizzato da una netta separazione tra l'Agenzia delle Entrate, titolare della funzione della riscossione, e l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, soggetto che svolge le attività di riscossione; (*omissis*)

Riscossione coattiva (Legge di bilancio 2024)

Cooperazione applicativa e informatica

- In merito alla **riscossione coattiva**, il comma 100 della Legge di bilancio 2024 prevede una nuova cooperazione applicativa e informatica per l'accesso alle informazioni necessarie per il potenziamento dell'azione di recupero coattivo, al fine di assicurare la massima efficienza dell'attività di riscossione, semplificando e velocizzando la medesima attività, nonché impedendo il pericolo di condotte elusive da parte del debitore. A tal fine, l'agente della riscossione può avvalersi, prima di avviare l'azione di recupero coattivo, di modalità telematiche di cooperazione applicativa e degli strumenti informatici, per l'acquisizione di tutte le informazioni necessarie al predetto fine, da chiunque detenute.
- Si tratta della norma che, nella prima versione, aveva generato allarmismi e polemiche, sui cd. pignoramenti veloci dei conti correnti.
- Il comma 100 modifica il DPR n. 602/1973 inserendo un nuovo art. 75-ter volto a favorire l'acquisizione di dati e informazioni necessari al buon esito dell'azione di recupero e rendere più efficiente la procedura.
- **Pone una discussione sulla interoperabilità delle banche dati.**



Modifica degli interessi legali

Gli interessi legali scendono al 2,5% dal 2024

- Dal 1° gennaio 2024 gli interessi legali scendono dal 5% al 2,5% (D.M. 29/11/2023).
- Gli interessi legali trovano il loro punto di contatto con i tributi locali in materia di interessi applicabili in caso di ritardato pagamento o di rimborso di quanto pagato in eccedenza, nonché nell'ambito della disciplina del ravvedimento operoso.
- Per quanto concerne gli **interessi moratori e compensativi**, occorre evidenziare che il comma 165 della Legge n. 296/2006 ha disegnato un sistema di determinazione del saggio di interesse da applicare ai tributi locali che consente agli enti impositori di variare detto saggio in aumento o in diminuzione fino a tre punti percentuali rispetto al tasso di interesse legale.
- Conseguentemente, dal 1° gennaio 2024 gli interessi moratori e compensativi possono arrivare fino al 5,5% in ragione annua: in sede regolamentare è quindi possibile rivedere il saggio di interesse determinato in precedenza. Se si vogliono invece evitare modifiche regolamentari è consigliabile indicizzare gli interessi moratori al saggio legale, entro i limiti di tre punti percentuali, resolvendo il problema della variazione periodica degli interessi legali.
- In ordine agli interessi applicabili in caso di **ravvedimento operoso**, va evidenziato che la disciplina contenuta nell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 è finalizzata ad incentivare l'adempimento, seppure tardivo, degli obblighi imposti dalla legge ai contribuenti, attraverso un sistema premiale che consente di accedere, in presenza di determinati presupposti, alla riduzione delle sanzioni stabilite dalla legge per le violazioni tributarie.
- Il ravvedimento si perfeziona pagando, contestualmente alla sanzione ridotta, anche gli "interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno" (cfr. art. 13, co. 2, D.Lgs. n. 472/1997). Quindi dal 1° gennaio 2024 si deve applicare la nuova misura del 2,5% su base annua, senza alcuna possibilità di variare in sede locale tale percentuale. Occorre infatti evidenziare che al ravvedimento operoso non è applicabile il comma 165 della Legge finanziaria 2007, dovendosi necessariamente applicare gli interessi legali espressamente previsti dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

Modifica degli interessi legali

Misura	Periodo	Normativa di riferimento
5%	dal 21/04/1942 al 15/12/1990	Art. 1284 Codice civile
10%	dal 16/12/1990 al 31/12/1996	Art. 1 Legge 26/11/1990, n. 353
5%	dall'1/1/1997 al 31/12/1998	Art. 2/185° legge 23/12/1996 n. 662
2,5%	dall'1/1/1999 al 31/12/2000	D.M. Tesoro 10/12/1998
3,5%	dall'1/1/2001 al 31/12/2001	D.M. Tesoro 11/12/2000
3%	dall'1/1/2002 al 31/12/2003	D.M. Economia e Finanze 11/12/2001
2,5%	dall'1/1/2004 al 31/12/2007	D.M. Economia e Finanze 1/12/2003
3%	dall'1/1/2008 al 31/12/2009	D.M. Economia e Finanze 12/12/2007
1%	dall'1/1/2010 al 31/12/2010	D.M. Economia e Finanze 4/12/2009
1,5%	dall'1/1/2011 al 31/12/2011	D.M. Economia e Finanze 7/12/2010
2,5%	dall'1/1/2012 al 31/12/2013	D.M. Economia e Finanze 12/12/2011
1%	dall'1/1/2014 al 31/12/2014	D.M. Economia e Finanze 12/12/2013
0,5%	dall'1/1/2015 al 31/12/2015	D.M. Economia e Finanze 11/12/2014
0,2%	dall'1/1/2016 al 31/12/2016	D.M. Economia e Finanze 11/12/2015
0,1%	dall'1/1/2017 al 31/12/2017	D.M. Economia e Finanze 7/12/2016
0,3%	dall'1/1/2018 al 31/12/2018	D.M. Economia e Finanze 13/12/2017
0,8%	dall'1/1/2019 al 31/12/2019	D.M. Economia e Finanze 12/12/2018
0,05%	dall'1/1/2020 al 31/12/2020	D.M. Economia e Finanze 12/12/2019
0,01%	dall'1/1/2021 al 31/12/2021	D.M. Economia e Finanze 11/12/2020
1,25%	dall'1/1/2022 al 31/12/2022	D.M. Economia e Finanze 13/12/2021
5,00%	dall'1/1/2023 al 31/12/2023	D.M. Economia e Finanze 13/12/2022
2,5%	dall'1/1/2024	D.M. Economia e Finanze 29/11/2023

Costi notifiche e procedure esecutive

Nuovi costi delle notifiche degli atti impositivi e delle procedure esecutive (dal 14/05/2023)

- Con Decreto del 14 aprile 2023 (pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* del 29 aprile 2023) il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha determinato i nuovi costi per la notifica degli atti tributari degli enti locali e per l'attivazione delle procedure esecutive e cautelari a carico del debitore.
- Si tratta del Decreto previsto dall'art. 1, co. 803, della Legge n. 160/2019, che sostituisce i vecchi Decreti del 12/09/2012 (relativo ai costi delle notifiche) e del 21/9/2000 (riguardante le spese esecutive). Continuano invece a trovare applicazione i Decreti del 18/12/2001 n. 455 e del 15/05/2009 n. 80, riguardanti gli oneri connessi agli istituti di vendite giudiziarie.
- L'art. 1 del D.M. 14/04/2023 stabilisce che sono rimborsabili le spese di notifica degli atti impositivi e dei solleciti, nonché quelle derivanti dall'attivazione della procedura esecutiva di cui ai commi 792 e seguenti della Legge n. 160/2019. Non sono invece ripetibili le spese per la notifica di atti istruttori e di atti amministrativi alla cui emanazione l'Amministrazione è tenuta su richiesta.
- La prima novità riguarda quindi l'inserimento, tra i costi da addebitare ai contribuenti, dei solleciti di pagamento previsti dal comma 795 della Legge n. 160/2019 per il recupero di importi fino a 10.000 euro, da inviare ai debitori prima di attivare le procedure esecutive e cautelari.
- L'art. 2 del Dm stabilisce i seguenti costi per le notifiche e per i solleciti:
 - euro 7,83 per le notifiche effettuate mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento;
 - euro 6,51 per le raccomandate semplici;
 - euro 2,00 per le notifiche effettuate mediante l'invio a mezzo posta elettronica certificata;
 - euro 11,55 per le notifiche effettuate ai sensi dell'art. 60 del DPR n. 600/1973 e dell'art. 14 della Legge n. 890/1982 (atti giudiziari);
 - euro 1,33 per i solleciti inviati a mezzo posta ordinaria ai sensi dell'art. 1, co. 795, della Legge n. 160 del 2019;
 - euro 12,19 per le notifiche eseguite all'estero.

Costi notifiche e procedure esecutive

- L'ulteriore novità riguarda quindi la previsione di un costo per le notifiche a mezzo PEC (euro 2), oltre che per i solleciti di pagamento (euro 1,33) anche se per questi è prevista la spedizione per posta ordinaria e non con modalità "tracciabili" (raccomandata, PEC).
- In caso di utilizzo della piattaforma per la notificazione digitale degli atti della P.A. (art. 26 D.L. n. 76/2020) si dovrà invece applicare il Decreto del Ministro per l'Innovazione tecnologica e la transizione digitale 30 maggio 2022.
- In ordine al rimborso delle spese esecutive a carico dei debitori, l'art. 5 del D.M. rinvia all'apposita tabella A correlata all'attivazione di procedure esecutive e cautelari ai sensi del comma 803, lett. b), della Legge n. 160/2019, prevedendo un coefficiente di maggiorazione da applicare per gli importi superiori a euro 500,00, prendendo per base l'importo complessivo del credito per cui si procede.
- Tra le **spese esecutive**, si segnala la comunicazione preventiva di fermo amministrativo (euro 43,00), la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria (euro 212,00), la cancellazione ipotecaria (euro 78,00), il pignoramento mobiliare (26,00), il pignoramento presso terzi (euro 38,00) e il pignoramento immobiliare o di mobili registrati (euro 248,00).
- L'art. 7 del D.M. disciplina il rimborso delle spese vive, diritti ed oneri sostenuti per quelle attività, riportate nella tabella in allegato B, connesse allo svolgimento della procedura di riscossione coattiva. Il rimborso di tali spese spetta sulla base di atti di liquidazione corredati da idonea documentazione. Inoltre, si utilizzano i **parametri forensi** previsti dalle tabelle allegate al D.M. 10/03/2014, n. 55, con la riduzione del 20% dell'importo. E', altresì, rimborsabile ogni ulteriore ed eventuale spesa, diritto od onere, documentati, non compresi nella **tabella in allegato B**, strettamente attinente al tentativo di recupero coattivo del credito e necessario alla finalizzazione dello stesso.
- Si segnala, infine, che in caso di *annullamento o inesigibilità del credito, fatte salve le diverse pattuizioni contrattuali, al soggetto affidatario spetta il rimborso delle spese a carico dell'Ente creditore nella misura della spesa effettivamente sopportata e addebitata al debitore (art. 10 D.M. 14/04/2023).*