SPECIALE LEGGE DI BILANCIO. Le modifiche significative per le entrate locali
Di Cristina Carpenedo

Con Legge n. 199 del 30/12/2025, pubblicata in G.U. n. del 30/12/2025, recante *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2026 e bilancio pluriennale per il triennio 2026-2028,* sono stati approvati alcuni interventi riguardanti la fiscalità locale, già interessata all'attuazione della delega fiscale approvata con la Legge 111/2023, in ordine alla quale, per la verità, ci si aspettava la pubblicazione del decreto delegato dedicato ai comuni. Ciò non è avvenuto e per questo, la nuova legge di bilancio racchiude alcune scelte che sono state estrapolate dalla bozza del tanto atteso decreto delegato. Di seguito si analizzano gli interventi significativi contenuti nella legge di bilancio, aventi riflessi per le entrate dei comuni.

LOCAZIONI BREVI

L'articolo 1 della nuova legge di bilancio interviene sul regime fiscale utilizzabile per la gestione delle locazioni brevi, prevedendo, al comma 17, una sostanziale modifica del comma 595 dell'art. 1 della Legge 178/2020.

17. All'articolo 1, comma 595, primo periodo, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, le parole: « all'anno 2021 » sono sostituite dalle seguenti: « all'anno 2026 » e le parole: « quattro appartamenti » sono sostituite dalle seguenti: « due appartamenti ».

Di seguito la norma revisionata del comma 595, che produrrà l'effetto di modificare la gestione fiscale delle locazioni brevi per chi ne possiede più di due. In tal caso infatti sarà obbligatorio l'apertura della partita iva, a meno che non si opti per utilizzare solamente due unità.

595. *Il regime fiscale delle locazioni brevi di cui all'*articolo 4, commi 2 *e* 3, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50*, convertito, con modificazioni, dalla* legge 21 giugno 2017, n. 96*, con effetto dal periodo d'imposta relativo all'anno 2026, è riconosciuto solo in caso di destinazione alla locazione breve di non più di due appartamenti per ciascun periodo d'imposta. Negli altri casi, ai fini della tutela dei consumatori e della concorrenza, l'attività di locazione di cui al presente comma, da chiunque esercitata, si presume svolta in forma imprenditoriale ai sensi dell'*articolo 2082 del codice civile*. Le disposizioni del presente comma si applicano anche per i contratti stipulati tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero tramite soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di appartamenti da condurre in locazione.*

La scelta del legislatore comporta delle rilevanti conseguenze fiscali che si possono comprendere confrontando le due situazioni (con o senza partita iva).

Gestione senza partita IVA:

- Applicazione della cedolare secca
- l'attività rimane non imprenditoriale

- non si applicano obblighi contabili da impresa

In caso di affitto di tre immobili scatta la natura imprenditoriale (anche se gestiti tramite intermediari o portali telematici):

- obbligo di partita IVA
- iscrizione alla Camera di Commercio
- iscrizione alla Gestione INPS commercianti
- obblighi contabili (ordinaria o forfettaria)
- tassazione come reddito d'impresa

Dal punto vista della gestione dell'imposta di soggiorno, la scelta del legislatore, che supera anche eventuali diverse disposizioni regionali, modificherà le dinamiche dei gestori di struttura, che passeranno dal regime della locazione breve a quella delle case vacanza imprenditoriali. Resta fermo per tutti, l'obbligo di acquisizione del CIN, previo inserimento nel BDSR.

INCREMENTI TARIFFARI DELL'IMPOSTA DI SOGGIORNO.

La legge di bilancio 199/25 permette di utilizzare anche sul 2026 gli incrementi delle tariffe dell'imposta di soggiorno fino a 2 euro sopra il limite massimo. L'intervento richiama il comma 492 dell'art. 1 della Legge 213/2023 modificando la destinazione del gettito ottenuto dall'incremento.

Va precisato che il riferimento è all'incremento oltre il tetto di 5 euro, previsto dalla norma, e che sale a 10 per Roma Capitale, Venezia e altri pochi comuni che hanno presenze turistiche venti volte superiori ai residenti.

La legge di bilancio permette di usufruire della misura incrementale nel 2026 per tutti i Comuni, anche se il 30% del gettito è destinato allo Stato.

683. Nelle more della revisione della fiscalità collegata al soggiorno temporaneo in strutture ricettive, le misure incrementali di cui all'articolo 1, comma 492, della legge 30 dicembre 2023, n. 213, possono essere applicate anche nell'anno 2026. Il maggior gettito derivante dall'incremento dell'imposta di soggiorno incassato nell'anno 2026:

a) per il 70 per cento è destinato agli impieghi previsti dall'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23;

b) per il 30 per cento è destinato al Fondo unico per l'inclusione delle persone con disabilità di cui all'articolo 1, comma 210, della legge 30 dicembre 2023, n. 213, per la finalità di cui all'articolo 1, comma 213, lettera a), della medesima legge, relativa ai servizi di assistenza all'autonomia e alla comunicazione per gli alunni con disabilità, e al fondo per l'assistenza ai minori di cui all'articolo 1, comma 759, della legge 30 dicembre 2024, n. 207.

684. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno, d'intesa con la Conferenza Stato-città e autonomie locali, da emanare entro il 30 aprile 2026, sono definite le modalità di individuazione del maggior gettito di cui al comma 683, di compensazione, nell'ambito del bilancio dello

Stato attraverso riduzioni dei trasferimenti ai comuni interessati, della quota del medesimo gettito di cui al comma 683, lettera b), nonché le modalità di riparto e di destinazione ai fondi di cui alla stessa lettera b).

Completa il quadro della disciplina tariffaria dell'imposta, le disposizioni contenute nel decreto legge 29 ottobre 2025, n. 156, recante *Misure urgenti in materia economica,* modificato in sede di conversione in legge sia per chiarire quali sono i comuni coinvolti sia per introdurre una nuova esenzione.

Il DL approva una misura specifica sulla possibilità di incremento dell'imposta di soggiorno (oltre i 5 euro) per i comuni del Veneto e della Lombardia, coinvolti nei giochi Olimpici e paralimpici invernali. L'intervento permette di incrementare la tariffa oltre i 5 euro con vincolo di destinazione di parte del gettito a favore dello Stato.

Estratto articolo 4 DL 156/2025 convertito in legge

Art. 4 Disposizioni urgenti per lo sport e lo svolgimento dei XXV Giochi olimpici invernali e dei XIV Giochi paralimpici invernali «Milano-Cortina 2026

6. Nell'anno 2026, in occasione dei Giochi olimpici e paralimpici invernali «Milano-Cortina 2026», i comuni della Lombardia e del Veneto, il cui territorio sia ad una distanza ***((non superiore a))*** *trenta chilometri rispetto alle sedi di gara* ***((, calcolata sul percorso stradale tra queste ultime e la casa comunale del comune interessato, possono istituire l'imposta di soggiorno o incrementarne l'ammontare, con le modalità di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23,))*** *a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate* ***((nel proprio territorio))****, fino a 5 euro per notte di soggiorno. Il maggior gettito derivante dal l'incremento dell'imposta di soggiorno incassato nell'anno 2026:*

a) per il 50 per cento è destinato agli impieghi previsti dall'articolo 4, comma 1, ***((secondo periodo))****, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23;*

b) per il 50 per cento è acquisito dal bilancio dello Stato, per il finanziamento degli interventi connessi agli eventi dei Giochi olimpici e paralimpici invernali «Milano-Cortina 2026».

7. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro del turismo e il Ministro dell'interno, ***((previa intesa in sede di Conferenza))*** *Stato-Città e autonomie locali, da emanare entro il 31 marzo 2026, sono definite le modalità di* ***((determinazione))*** *e di acquisizione al bilancio dello Stato del maggior gettito di cui al comma 6.*

7-bis. Per garantire un regolare, efficace ed efficiente svolgimento dei Giochi olimpici e paralimpici invernali «Milano-Cortina 2026», gli enti locali nel cui territorio si svolgono gli eventi sportivi sono autorizzati a riconoscere, nel periodo di svolgimento dei medesimi, l'esenzione dal pagamento dell'imposta di soggiorno per i componenti della «famiglia olimpica», con ciò intendendosi gli atleti e i loro familiari nonché le persone facenti parte dello staff e delle delegazioni delle federazioni sportive partecipanti.

In particolare, l'inserimento del comma 7 bis crea una nuova esenzione ai fini dell'imposta di soggiorno a favore di atleti e loro familiari, componenti di staff e delegazioni, superando la necessità di una diposizione regolamentare di esenzione.

LA DEFINIZIONE AGEVOLATA ADER

I commi compresi tra l'82 e il 101 dell'articolo 1 della legge 199/25 approvano una nuova definizione agevolata per i carichi pendenti affidati all'Agenzia delle Entrate- Riscossione, limitatamente a specifiche fattispecie che riguardano debiti erariali e INPS. Per la prima volta, la definizione agevolata non riguarda i carichi degli enti locali, ai quali, infatti, vengono dedicate disposizioni specifiche contenute nei commi 102-110, che permettono di assumere decisioni in autonomia.

Per comprendere il confine della nuova definizione agevolata, è sufficiente leggere il comma 82

82. I debiti risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2023, derivanti dall'omesso versamento di imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali e dalle attività di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 54- bis e 54-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, o derivanti dall'omesso versamento di contributi previdenziali dovuti all'Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS), con esclusione di quelli richiesti a seguito di accertamento, possono essere estinti senza corrispondere le somme affidate all'agente della riscossione a titolo di interessi e di sanzioni, gli interessi di mora di cui all'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, o le sanzioni e le somme aggiuntive di cui al l'articolo 27, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, e le somme maturate a titolo di aggio ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, versando le somme dovute a titolo di capitale e quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento.

Le tipologie definibili sono riconducibili esclusivamente ai seguenti casi:

- omesso versamento di imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali e dalle attività di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973
- liquidazioni d'imposta su dichiarazioni presentate dai contribuenti, di cui agli articoli 54-bis e 54-ter del D.P.R. n. 633 del 1972
- omesso versamento di contributi previdenziali dovuti all'INPS, con esclusione di quelli richiesti a seguito di accertamento
- violazioni del codice della strada irrogate dalle competenti amministrazioni dello Stato, limitatamente alla componente interessi (comma 97) compresi quelli originati dalla maggiorazione semestrale della L. 689/81 e quelli moratori dell'art. 30 del DPR 602/73 nonché alla componente aggio

LA DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI ENTI LOCALI.

Con una disciplina racchiusa in soli nove commi, compresi tra il 102 e il 110 dell'articolo 1 della L. 199/25, il legislatore amplia, in via generale, la potestà regolamentare degli enti locali, dando la possibilità di approvare autonomamente, in via del tutto facoltativa, forme di definizione agevolata. Se, fino ad oggi, era necessario attendere le decisioni del legislatore nazionale, ora Regioni, Province e Comuni possono decidere in autonomia diverse tipologie di definizione dei carichi dovuto dai debitori, adottando un apposito regolamento che sia rispettoso dei criteri e dei principi indicati dai citati commi, che pur non brillano per chiarezza ed esaustività.
L'oggetto della misura sembra tutta orientata ai *Tributi di propria spettanza* come si legge nei commi 102, 103, 104, 105 salvo poi leggere nel comma 109 che si possono adottare forme di definizione agevolata anche per le entrate di natura patrimoniale. Ciò fa comprendere che i commi precedenti al 109 sono rivolti alle entrate tributarie.
La misura di carattere generale è disciplinata dal comma 102, che prevede:

102. Ferma restando la facoltà di introdurre sistemi premiali di riduzione delle sanzioni, le regioni e gli enti locali, in osservanza dei princìpi di cui agli articoli 23, 53 e 119 della Costituzione e dei princìpi generali dell'ordinamento tributario nonché nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci e con particolare riguardo a crediti di difficile esigibilità, possono introdurre autonomamente, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti destinati a disciplinare tributi di loro spettanza, tipologie di definizione agevolata che prevedono l'esclusione o la riduzione degli interessi o anche delle sanzioni, per le ipotesi in cui, entro un termine appositamente fissato da ciascun ente, non inferiore a sessanta giorni dalla data di pubblicazione dell'atto nel proprio sito internet istituzionale, i contribuenti adempiano ad obblighi tributari precedentemente in tutto o in parte non adempiuti.
103. Ciascuna regione e ciascun ente locale può stabilire forme di definizione agevolata anche per i casi in cui siano già in corso procedure di accertamento o controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte il medesimo ente.

Gli sconti del comma 102 contemplano l'esclusione o la riduzione di interessi o anche delle sanzioni relativi ai tributi locali con una formula che permetterebbe di scegliere solo interessi, solo sanzioni o entrambi. Non è ammessa la riduzione della componente tributaria e nemmeno degli accessori collegati ad aggio, spese di notifica e spese di procedura
Dal punto di vista operativo, l'ente deve fissare un termine finale di adesione alla misura non inferiore a sessanta giorni dalla data di pubblicazione dell'atto nel sito internet istituzionale.
Il comma 103 permette di includere nella definizione agevolata disciplinata dal comma 102, anche casi che siano caratterizzati solo da procedura di accertamento, un termine che pare riferirsi a situazione non ancora consolidate in un titolo esecutivo, nonché controversie pendenti in giurisdizione tributaria, situazione già vista in definizioni di qualche anno fa.

Il comma 104 permette di agire, mediante la potestà del comma 102, al fine di estendere le misure che il legislatore nazionale ha riservato all'erario. In questo modo i carichi degli enti locali gestiti mediante l'Ader o mediante i soggetti agenti alternativi, quindi iscritti all'albo, società pubbliche, riscossori della TARI ai sensi del comma 691 della L. 147/2013, possono beneficiare degli stessi sconti, limitatamente ai tributi (non alle altre entrate). La formulazione del comma 104, in questo caso, pare granitica nel recuperare integralmente la misura nazionale, al fine di assicurare il medesimo trattamento tributario. Nell'osservare che il richiamo all'articolo 52 permette di ragionare, pur nel silenzio, anche sui carichi gestiti dai comuni in forma diretta, la possibilità del comma 104 risponde alle diverse esigenze esibite negli anni dai comuni, benché nulla venga esplicitato sulle modalità operative, soprattutto considerando la macchina tecnologica di Ader.

104. Nel caso in cui la legge statale preveda forme di definizione agevolata, le regioni e gli enti locali possono introdurre, anche nei casi di affidamento dell'attività di riscossione ai soggetti di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e all'articolo 1, comma 691, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, analoghe forme di definizione agevolata per assicurare ai contribuenti il medesimo trattamento tributario.

I commi 105, 106 e 107 fissano le condizioni che le regioni e gli enti locali devono rispettare nell'introdurre misure di definizione agevolata

- possono essere oggetto di definizione agevolata i tributi disciplinati e gestiti dalle regioni e dagli enti locali, con esclusione dell'Irap, delle compartecipazioni e delle addizionali a tributi erariali;
- le leggi e i regolamenti delle regioni e degli enti locali sulla definizione agevolata devono riferirsi a periodi di tempo circoscritti, individuando precisamente i carichi rientranti nella misura, e consentire l'utilizzo di tecnologie digitali per l'adempimento degli obblighi;
- l'adozione delle nuove misure deve tener conto della situazione economica e finanziaria degli enti stessi e della capacità di incrementare la riscossione delle proprie entrate; si tratta di una condizione sulla quale gli enti devono spendersi in numeri e relazioni adeguate a dimostrare l'equilibrio della misura e i benefici ottenibili

Sugli obblighi di pubblicazione, il comma 108 agisce in deroga alla norma di carattere generale prevista per i regolamenti: i regolamenti degli enti locali acquistano efficacia con la pubblicazione nel sito internet istituzionale dell'ente creditore e sono trasmessi, ai soli fini statistici, al MEF - Dipartimento delle finanze, entro 60 giorni dalla data di pubblicazione.

L'esercizio di una potestà così rilevante necessita di attente valutazioni che partono dalla rendicontazione dei titoli non riscossi, il rapporto con i residui attivi e le valutazioni dello stato di esigibilità. La vetustà di titoli già cancellati dal bilancio favorisce l'adozione di misure agevolate che devono comunque rimanere

eccezionali, per evitare che, a lungo andare, portino a una riduzione delle performance complessive di riscossione, come già è stato rilevato da analisi condotte dalla Corte dei Conti rispetto alle misure nazionali.
Infine, come segnalato dalla Nota di Lettura ANCI IFEL, la norma non è coordinata con la nuova rottamazione dei carichi iscritti a ruolo tra il 2000 e il 2023, che non reca alcun dispositivo attraverso il quale gli enti territoriali possano segnalare l'adesione anche per le entrate di propria competenza già affidate alla riscossione Ader.

LA NUOVA AMCO E LE PROSPETTIVE SULLA RISCOSSIONE

Una delle scelte più rilevanti che il legislatore compie mediante la nuova legge di bilancio è l'intervento sul sistema della riscossione coattiva, caratterizzato dall'ingresso di un nuovo attore al quale vengono affidati importanti poteri di azione.
Preliminarmente, va evidenziato il contenuto del comma 659, che affida ad un apposito decreto ministeriale la modifica della disciplina degli enti locali afferente alle modalità di calcolo del Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE). Nello specifico, viene introdotta la possibilità di una diversa determinazione dell'ammontare dell'accantonamento del FCDE per gli enti locali, con decorrenza dal bilancio di previsione 2027-2029, con estensione ai bilanci 2028-2030 e 2029-2031. Per quanto concerne il calcolo dell'importo da accantonare, si prevede che sia preso in considerazione come riferimento il risultato accertato in sede di rendiconto riferito a un unico esercizio finanziario, e in particolare l'esercizio finanziario nel quale si è registrato un miglioramento della capacità di riscossione rispetto alla media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata degli ultimi tre anni, comprensivi dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce. Condizione necessaria affinché si possa ricorrere a tale modalità di quantificazione del FCDE è la formale attivazione di un progetto, almeno triennale, diretto a rendere strutturale il miglioramento accertato.
La novità di maggior rilievo è la previsione del comma 662, che modifica il dl 193/2016 (istituzione ADER), introducendo all'articolo 2 la possibilità di affidare il servizio di riscossione coattiva delle entrate tributarie e patrimoniali proprie alla Asset management company S.p.A.
AMCO è una società partecipata al 99,78% dal MEF, ed ha come oggetto sociale l'acquisto e la gestione, per finalità di realizzo, di crediti e rapporti originati da banche e altri intermediari finanziari. La società, secondo quanto riportato nel proprio sito istituzionale, nata nel 2019 per contenere gli impatti delle crisi bancarie, opera nella gestione dei crediti deteriorati. L'articolo 2 della legge 193/2016 viene addizionata di nuovi dieci commi dando la possibilità agli enti locali di affidare le attività afferenti ai servizi di riscossione coattiva delle entrate tributarie e patrimoniali proprie ad AMCO nonché, ai sensi del comma 2 ter, affidare anche i carichi Ader consegnati dal 1° gennaio 2025, se oggetto del nuovo discarico disciplinato dall'articolo 3 del d lgs 110/24. Le disposizioni del comma 2-*septies* proclamano, inoltre, l'obbligo di ricorrere all'affidamento ad AMCO per la riscossione coattiva, al termine dei contratti in essere, nel caso in cui gli enti registrino una percentuale di

riscossione in conto residui delle entrate del Titolo 1, tipologia 1, e del Titolo 3 inferiore alla soglia stabilita dal decreto di cui al comma 2-*undecies*.

Secondo il comma 2-*octies* AMCO si avvale *di uno o più operatori dotati dei requisiti di cui al comma 2-novies, da selezionare a seguito di procedura competitiva nel rispetto dei princìpi di trasparenza, imparzialità e concorrenza.* Deve trattarsi di operatori selezionati tramite procedura competitiva tra i soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

Grazie al comma 2-*decies, sono attribuiti ad* AMCO i poteri assegnati all'Agenzia delle entrate – Riscossione per l'esercizio delle funzioni afferenti al recupero coattivo delle entrate tributarie e patrimoniali proprie degli enti locali

662. All'articolo 2 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, dopo il comma 2 sono aggiunti i seguenti:

« 2-bis. Gli enti locali possono deliberare di affidare il servizio relativo alle attività di riscossione coattiva delle entrate tributarie o patrimoniali proprie all'AMCO – Asset management company S.p.A.

2-ter. L'affidamento di cui al comma 2-bis può riguardare anche i carichi già affidati all'Agenzia delle entrate-Riscossione, discaricati ai sensi dell'articolo 3 del decreto legislativo 29 luglio 2024, n. 110.

2-quater. Nel caso in cui gli enti locali di cui al comma 2-bis deliberino di affidare all'AMCO – Asset Management Company S.p.A. le attività di riscossione coattiva si osservano le disposizioni di cui ai commi da 2-quinquies a 2-undecies.

2-quinquies. L'AMCO – Asset Management Company S.p.A. provvede alle attività di riscossione dei crediti affidati in gestione di cui al comma 2-bis che restano nella titolarità delle amministrazioni locali, alle condizioni che sono stabilite nell'atto dell'affidamento, disciplinate nel decreto di cui al comma 2-undecies.

2-sexies. Per le finalità di cui al comma 2-quater, l'AMCO – Asset Management Company S.p.A. può costituire, con deliberazione dell'organo di amministrazione, uno o più patrimoni destinati, secondo le disposizioni previste dal decreto di cui al comma 2-undecies. I patrimoni destinati di cui al primo periodo possono essere costituiti per un valore anche superiore al 10 per cento del patrimonio netto della società. La deliberazione dell'organo di amministrazione determina i beni e i rapporti giuridici compresi nel patrimonio destinato ed è depositata e iscritta ai sensi dell'articolo 2436 del codice civile.

2-septies. Per gli enti locali che non si avvalgono della facoltà di cui al comma 2-bis e che, al termine dei contratti in essere con i soggetti affidatari della riscossione coattiva, registrano una percentuale di riscossione in conto residui delle entrate del Titolo 1, tipologia 1, e del Titolo 3 inferiore alla

percentuale definita con il decreto di cui al comma 2-undecies, diviene obbligatorio il ricorso all'AMCO – Asset Management Company S.p.A. per la riscossione coattiva.

2-octies. Per le attività di cui ai commi da 2-bis a 2-septies, l'AMCO – Asset Management Company S.p.A. si avvale di uno o più operatori dotati dei requisiti di cui al comma 2-novies, da selezionare a seguito di procedura competitiva nel rispetto dei princìpi di trasparenza, imparzialità e concorrenza. L'AMCO – Asset Management Company S.p.A. assicura il coordinamento delle procedure di riscossione ed effettua un'attività di monitoraggio delle attività svolte da ciascun soggetto affidatario dell'attività di riscossione e di rendicontazione dei flussi di cassa, in conformità alle disposizioni in materia di trasparenza, tracciabilità e corretta gestione delle risorse.

2-novies. I soggetti affidatari dell'attività di riscossione di cui ai commi da 2-bis a 2-septies sono selezionati tramite procedura competitiva tra i soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. La procedura competitiva tiene conto dei criteri relativi agli obiettivi di miglioramento della riscossione attribuiti all'AMCO – Asset Management Company S.p.A. con il decreto di cui al comma 2-undecies e in particolare:

a) dell'adeguatezza patrimoniale e finanziaria e dell'idoneità della stessa a garantire l'effettivo svolgimento dell'attività e l'assunzione del rischio operativo;

b) della capacità di attuare procedure di recupero coattivo ed extra-giudiziale, nel pieno rispetto dei diritti dei debitori e delle disposizioni vigenti in materia di tutela del contribuente;

c) della capacità organizzativa, tecnologica e operativa, inclusa la disponibilità di strumenti informatici e di personale qualificato e numericamente adeguato;

d) della dotazione di sistemi di segregazione dei crediti che garantiscano, mediante la presenza di idonei presidi interni, l'assenza di eventuali conflitti d'interesse tra le posizioni dei soggetti aventi esposizioni debitorie nei confronti di più debitori, tra cui almeno una nei confronti degli enti locali o degli enti creditori cui si riferiscono i crediti fiscali.

2-decies. Ai fini dell'espletamento delle funzioni di cui ai commi da 2-bis a 2-novies, all'AMCO – Asset Management Company S.p.A. sono attribuiti, per la durata dell'incarico e limitatamente ai crediti in gestione, i poteri riconosciuti all'Agenzia delle entrate – Riscossione di cui al titolo VI e all'articolo 224 del testo unico in materia di versamenti e di riscossione, di cui al decreto legislativo 24 marzo 2025, n. 33. I debitori conservano le tutele e le facoltà di opposizione previste dalle normative vigenti.

2-undecies. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da emanare entro il 1° marzo 2026, sono stabilite le modalità di attuazione dei commi da 2-bis a 2-decies »

NUOVI TERMINI DI APPROVAZIONE DELLA MANOVRA TARI

Intervento annunciato per la manovra TARI che guadagna un termine più lungo per l'approvazione di regolamenti, tariffe e piano finanziario, collocata, in via definitiva, al 31 luglio dell'anno. A tal fine, il comma 667 dell'articolo 1 della legge 199/2025 agisce sul dl 228/2021.

677. All'articolo 3, comma 5-quinquies, del decreto-legge 30 dicembre 2021, n. 228, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 febbraio 2022, n. 15, le parole: « 30 aprile », ovunque ricorrono, sono sostituite dalle seguenti: « 31 luglio ».

La norma oggetto di modifica è stata introdotta qualche anno fa per rispondere alle criticità dovute all' approvazione del PEF RIFIUTI, e conseguente manovra tariffaria, difficilmente in grado di seguire le tempistiche del bilancio di previsione e per questo beneficiaria di un termine più lungo individuato nel 30 aprile, che diventa ora 31 luglio;

*"A decorrere dall'anno 2022, i comuni, in deroga all'articolo 1, comma 683, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, possono approvare i piani finanziari del servizio di gestione dei rifiuti urbani, le tariffe e i regolamenti della TARI e della tariffa corrispettiva entro il termine del **31 Luglio** di ciascun anno. Nell'ipotesi in cui il termine per la deliberazione del bilancio di previsione venga prorogato a una data successiva al **31 Luglio** dell'anno di riferimento, il termine per l'approvazione degli atti di cui al periodo precedente coincide con quello per la deliberazione del bilancio di previsione. In caso di approvazione o di modifica dei provvedimenti relativi alla TARI o alla tariffa corrispettiva in data successiva all'approvazione del proprio bilancio di previsione, il comune provvede ad effettuare le conseguenti modifiche in occasione della prima variazione utile";*

La modifica si trovava inserita nel decreto delegato sulla fiscalità in bozza ed è stata riproposta con la nuova legge di bilancio anche in considerazione del nuovo termine imposto dalla deliberazione ARERA 397/2025 di approvazione del MTR3 che, all'articolo 7, obbliga il gestore a trasmettere il PEF all'ETC entro 60 giorni prima del termine stabilito dalla normativa statale di riferimento per l'approvazione della TARI.

L'IMU PER GLI ENTI NON COMMERCIALI. NUOVA TAPPA NORMATIVA CON NORMA DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA

Nuova tappa normativa sulle esenzioni IMU a favore degli enti non commerciali. Il legislatore interviene con una norma di interpretazione autentica, adottata nel rispetto del rigore normativo a tal fine necessario, a favore delle attività assistenziali, sanitarie e didattiche.

La questione ruota attorno allo spinoso tema del requisito non commerciale dell'attività svolta, delineato dal DM 200/2012 nonché dalle istruzioni alla dichiarazione IMU prevista per gli enti non commerciali.

L'articolo 4 del medesimo DM 200/2012 disciplina i criteri per ritenere assolto il requisito della non commercialità dell'attività svolta.

Partiamo dalle attività assistenziali e sanitarie (si evidenziano i punti di rilievo):

*2. Lo svolgimento **di attività assistenziali e attività sanitarie** si ritiene effettuato con modalità non commerciali quando le stesse:*

*a) **sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali** e sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, **in maniera complementare o integrativa** rispetto al servizio pubblico, e prestano a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto dell'Unione europea e nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale;*

*b) **se non accreditate** e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, **sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale**, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.*

Le norme ora citate sono continuamente oggetto di bersaglio da parte della giurisprudenza di legittimità, non soddisfatta della formulazione italiana, tanto da precisare come le stesse debbano essere ricondotte al prevalere del corrispettivo simbolico e come non sia sufficiente l'esistenza dell'accreditamento con un soggetto pubblico.

Significativa in tal senso l'ordinanza della Cassazione (civile) 6096/2024 relativa a una fondazione RSA convenzionata con la Regione:

- si considerano realizzate in senso non esclusivamente commerciale le attività sanitarie e assistenziali che non siano orientate alla realizzazione di profitti, **senza che rilevi il mero fatto dell'esistenza di una convenzione pubblica alla base di tale attività;**
- il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza, in concreto, dei requisiti dell'esenzione, mediante la prova che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti (poiché di tipo assistenziale e sanitario), **non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale ed abbia quelle finalità solidaristiche alla base delle ragioni di esenzione**
- l'immobile di proprietà della fondazione che svolge attività di RSA in convenzione con la Regione non può usufruire dell'esonero dall'IMU **se non viene svolta a titolo gratuito ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico.**
- In generale, afferma la Cassazione, che laddove siano percepiti dei corrispettivi commisurati ai costi e non meramente simbolici, l'attività deve ritenersi commerciale.

Come già esposto in altre ordinanze (Corte n. 32765/2022) **non è commerciale l'attività di prestazione di servizi che vengano offerti gratuitamente, ovvero dietro pagamento di corrispettivi o contributi meramente simbolici o comunque radicalmente inferiori ai costi di produzione.**

Il nuovo intervento normativo riporta, nel comma 853 dell'articolo 1 della legge in commento, lo stesso contenuto del decreto ministeriale con lo scopo di elevare la forza normativa derivante da una fonte primaria

di legge rispetto al decreto ministeriale. Ma la novità è tutta nel comma 854 che conferma il permanere dell'esenzione a favore di soggetti accreditati/convenzionati con il sistema pubblico, indipendentemente da ***eventuali importi di partecipazione alla spesa da parte dell'utente o dei familiari*** *in quanto tale forma di cofinanziamento risulta necessaria al fine di garantire la copertura del servizio universale.* Sostanzialmente, la partecipazione alla spesa da parte dell'utente a favore di una struttura accreditata non è da ritenersi un corrispettivo commerciale, ma una forma di cofinanziamento necessaria per garantire la sostenibilità del servizio universale (cioè, un servizio che deve essere garantito a tutti, indipendentemente dalla capacità economica). L'eventuale contestazione del corrispettivo comporta dimostrare che la partecipazione alla spesa da parte del privato superi il servizio universale.

Per la casistica della lettera b) nulla viene aggiunto, restando prevalente il corrispettivo simbolico, da verificare anche nel caso in cui risulti inferiore alla metà della media dei corrispettivi applicati in regime concorrenziale.

Il comma 855 specifica che, rispetto ai soggetti del comma 853, non è rilevante l'accatastamento e quindi l'inserimento degli immobili utilizzati in una specifica categoria catastale; infatti, rimane ferma l'applicazione della modalità proporzionale di calcolo dell'agevolazione, come previsto dal comma 3 dell'articolo 91 bis del dl 1/2012. L'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. Il DM 200/2012, all'articolo 5 stabilisce che il **rapporto proporzionale**, di cui al comma 3 dell'articolo 91-*bis* del decreto-legge n. 1 del 2012, **è determinato con riferimento allo spazio, al numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali** ovvero non commerciali e al tempo, secondo quanto di seguito indicato:

- per le unità immobiliari destinate ad una utilizzazione mista, la proporzione è prioritariamente determinata in base alla superficie destinata allo svolgimento delle attività
- per le unità immobiliari che sono indistintamente oggetto di un'utilizzazione mista, la proporzione è determinata in base al numero dei soggetti nei confronti dei quali le attività sono svolte con modalità commerciali, rapportato al numero complessivo dei soggetti nei confronti dei quali è svolta l'attività;
- qualora l'utilizzazione mista sia effettuata limitatamente a specifici periodi dell'anno, la proporzione è determinata in base ai giorni durante i quali l'immobile è utilizzato per lo svolgimento delle attività diverse da quelle previste dall'articolo 7, comma 1, lettera *i)*, del decreto legislativo n. 504 del 1992, ovvero delle attività di cui alla citata lettera *i)* svolte con modalità commerciali;

Le percentuali, determinate in base ai rapporti che risultano dall'applicazione delle regole di cui sopra, si applicano alla rendita catastale dell'immobile in modo da ottenere la base imponibile da utilizzare ai fini della determinazione dell'IMU dovuta.

853. In considerazione dei principi contenuti nella decisione 2013/248/UE della Commissione, del 19 dicembre 2012, e nel regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) di cui all'articolo 1, comma 759, lettera g), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, lo svolgimento delle attività assistenziali e

delle attività sanitarie si intende effettuato, per gli effetti di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, con modalità non commerciali quando le stesse:

a) sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le regioni e gli enti locali, sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico e prestano a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto dell'Unione europea e nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale;

b) se non accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le regioni e gli enti locali, sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

854. Gli enti non commerciali di cui al comma 853, lettera a), del presente articolo, beneficiano dell'esenzione IMU, laddove rispettino i requisiti prescritti dalla norma, indipendentemente da eventuali importi di partecipazione alla spesa da parte dell'utente o dei familiari in quanto tale forma di cofinanziamento risulta necessaria al fine di garantire la copertura del servizio universale.

855. Non è rilevante ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui al comma 853 l'inserimento degli immobili utilizzati per lo svolgimento delle attività assistenziali e delle attività sanitarie in una specifica categoria catastale; si applicano, in ogni caso, le disposizioni di cui all'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, nonché il regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200.

<u>Le attività didattiche</u>

Completa il quadro delle novità il comma 856 che, sulla linea del comma 853, detta indicazioni sul corrispettivo medio avvalorando la prassi ministeriale codificata con la dichiarazione IMU – ENC e relative istruzioni, ma non condivisa dalla giurisprudenza di legittimità.

Partiamo dal fatto che il comma 3 dell'articolo 4 del DM 200/2012 detta le condizioni per la modalità non commerciale:

3. Lo svolgimento di attività didattiche si ritiene effettuato con modalità non commerciali se:

*a) **l'attività è paritaria rispetto a quella statale** e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;*

b) sono comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio;

*c) **l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico** e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.*

In ordine alla lettera c), le istruzioni alla dichiarazione IMU prevedono che il riquadro dedicato all'attività didattica riporti il Cm, vale a dire il corrispettivo medio percepito dall'ente non commerciale e quella del Cms, vale a dire il costo medio per studente pubblicato sul sito internet del Ministero dell'Istruzione e del Merito, e dell'Università e della Ricerca, che costituisce in sostanza il parametro di riferimento per verificare il rispetto del requisito di cui alla lett. c), comma 3, dell'art. 4 del decreto. Se il Cm è inferiore al Cms, ciò significa che l'attività didattica è svolta con modalità non commerciali e, quindi, non è assoggettabile a imposizione.
Ebbene, il criterio è stato oggetto di critiche da parte della Corte di Cassazione; nell'ordinanza 30387/2023, si afferma che la presa di posizione ministeriale, favorevole agli enti commerciali, di ritenere svolta con modalità non commerciale l'attività didattica i cui proventi derivanti dalle rette siano inferiori al "costo medio" per studente, è in aperto contrasto con il diritto europeo. Requisito imprescindibile della "simbolicità" del corrispettivo è rappresentato dalla copertura di una frazione esigua, minima e marginale dei costi del servizio prestato all'utenza, tale da rendere la prestazione più prossima ad una erogazione gratuita, che a quella sotto remunerata rispetto agli standards medi (Cass., Sez. 5^, 2 ottobre 2023, n. 27821), che non può certamente ravvisarsi nella percezione di compensi in misura percentuale di gran lunga superiore alla metà delle spese.
Tale criterio non può ritenersi idoneo ad escludere la natura economica delle attività svolte nell'immobile destinato all'esercizio dell'attività didattica, essendo altresì necessario verificare la gratuità di tali attività ovvero che gli eventuali importi versati siano, per la loro entità, simbolici o comunque inidonei a costituire una retribuzione del servizio prestato, in quanto notevolmente inferiori ai costi di gestione, non potendo assumere rilievo la mera circostanza che la retta copra solo una parte dei costi (Cass. civ. o. 15364/2022).
Il comma 856 tira dritto e consacra il criterio del costo medio per studente pubblicato dal MIUR, con i conseguenti effetti sui contenziosi in corso, premuroso di salvare i comuni solamente dalle richieste di rimborso, in aperto contrasto a una disposizione di interpretazione, per sua natura, retroattiva.

*856. L'articolo 1, comma 759, lettera g), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, si interpreta, per gli effetti di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, nel senso che le attività didattiche, svolte negli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917****, si intendono svolte con modalità non commerciali quando il loro corrispettivo medio percepito è inferiore al costo medio per studente (CMS) pubblicato annualmente dal Ministero dell'istruzione e del merito nonché dal Ministero dell'università e della ricerca. In ogni caso non si dà luogo al rimborso delle somme già versate.***

Va ricordato che, l'assetto degli enti non commerciali è stato interessato dalle disposizioni del decreto legge 17 giugno 2025, n. 84 che, all'articolo 6 bis, prevede che ai fini dell'esenzione IMU, per l'applicazione delle disposizioni riferite allo svolgimento delle attività sportive di cui all'articolo 1, comma 1, lettera m), del regolamento di cui al DM 200/2012, i comuni individuano, sentite le rappresentanze sportive locali, i corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, al fine di verificare il rispetto delle condizioni di cui all'articolo 4, comma 6, del medesimo

regolamento n. 200 del 2012. I corrispettivi medi sono individuati annualmente e sono pubblicati da ciascun comune nel proprio sito internet istituzionale. Nelle more dell'attuazione delle citate disposizioni, per le associazioni sportive dilettantistiche e per le società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, rileva la sola iscrizione nel registro nazionale delle attività sportive di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 39, a valere dall'anno di iscrizione nel predetto registro. In ogni caso, non si dà luogo al rimborso delle somme già versate.