



Fondazione ANCI

Roma, 5 giugno 2026

Nota di approfondimento

La natura tributaria del CUP e i nuovi adempimenti per i Comuni

(Cassazione Civile, Sezioni Unite, sentenza 1° maggio 2026, n. 12225)

Sommario

1. Premessa.....	1
2. Le iniziali critiche sulla natura patrimoniale del CUP	2
3. La natura tributaria del CUP.....	4
4. Gli effetti operativi e procedurali.....	9

1. Premessa

La Corte di cassazione, Sezioni unite, sentenza 1° maggio 2026, n. 12225, ha statuito che **“il canone unico patrimoniale di cui all’art. 1, comma 816-847, della legge n. 160 del 2019, ha, in ogni caso, natura tributaria”**¹.

Si tratta di un arresto largamente prevedibile come segnalato da IFEL fin dall’emanazione del nuovo prelievo², anche in considerazione di precedenti pronunce della Corte costituzionale sulla natura dei prelievi patrimoniali poi assorbiti dal CUP. Peraltro, l’incertezza applicativa derivante da un quadro ordinamentale estremamente carente e contraddittorio è confermata dai numerosi contenziosi insorti e dalle continue norme di “interpretazione”³ emanate nel corso del tempo. A ciò si aggiunge anche il problema della

¹ Si vedrà che la Corte di cassazione approfondisce le due componenti che costituiscono il presupposto del CUP, ma nulla motivano con riguardo al canone mercatale, anche questo però qualificato come entrata tributaria. Probabilmente perché il canone mercatale non è altro che una variante della componente occupazione suolo pubblico, i cui criteri di quantificazione del dovuto sono disciplinati separatamente, come peraltro avviene per i cosiddetti “canoni rete” e “canoni antenne”.

² Si veda la Nota a commento dello “Schema di regolamento per la disciplina del Canone Unico” del 12 dicembre 2020, consultabile al seguente link: [Schema di Regolamento per la disciplina del "Canone unico"](#)

³ Sebbene formalmente qualificate come interpretative, in realtà sono modificative del quadro ordinamentale.

soggettività attiva in caso di mezzi pubblicitari su strade provinciali, che ha portato perfino a ritenere che la soggettività attiva “deve essere concordata”, in termini di riparto del gettito, tra Comuni e Province⁴.

La dichiarata natura tributaria del CUP, nelle due componenti dell'occupazione di suolo pubblico e di diffusione dei messaggi pubblicitari, oltre che delle specifiche fattispecie del canone mercatale e del canone sulle infrastrutture di servizio, impone un intervento normativo di sostanziale riscrittura del testo, essendo indubbio che la disciplina recata dalla legge n. 160/2019 sia stata (erroneamente) immaginata come prelievo di natura patrimoniale, e sia difficilmente adattabile alle prescrizioni derivanti da un prelievo di natura tributaria.

A tal fine ANCI ha già avanzato formale richiesta al MEF di costituzione di un tavolo tecnico, unitamente agli altri attori interessati nella gestione del prelievo.

Questa nota si propone di ripercorrere i passaggi salienti della sentenza della Suprema corte, ma soprattutto di individuare le conseguenze applicative e le necessarie azioni che dovranno essere implementate dai Comuni a seguito della dichiarazione della natura tributaria del CUP.

2. Le iniziali critiche sulla natura patrimoniale del CUP

Come noto, l'art.1, comma 816, legge n. 160 del 2019, dispone che a decorrere dal 2021 il canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria sostituisce la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, l'imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni, il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari e il canone di cui all'articolo 27, commi 7 e 8, del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, limitatamente alle strade di pertinenza dei Comuni e delle Province. La norma precisa, inoltre, che il canone è comunque comprensivo di qualunque canone ricognitorio o concessorio previsto da norme di legge e dai regolamenti comunali e provinciali, fatti salvi quelli connessi a prestazioni di servizi.

Nonostante il *nomen iuris* assegnato dalla legge, fin dall'inizio sono sorti dubbi circa la natura patrimoniale del prelievo, anche in considerazione di un impianto normativo sovrapponibile ai prelievi tributari assorbiti dallo stesso CUP. Dubbi, peraltro, avvalorati dalle pronunce della Corte costituzionale che aveva già qualificato come tributario il canone sui mezzi pubblicitari (CIMP), di cui al d.lgs. n. 446 del 1997, nonostante anche questo fosse stato considerato dal legislatore quale entrata di natura patrimoniale.

⁴ Il riferimento è a TAR Lombardia Brescia, Sez. II, Sent., 20 aprile 2026, n. 545, che con riferimento alla componente del CUP relativa alla diffusione di messaggi pubblicitari ha ritenuto che il mezzo pubblicitario su strada provinciale “richiede forme di coordinamento tra la Provincia e i Comuni interessati per ripartire le quote del CUP con riguardo alla componente “diffusione””.

Dal punto di vista operativo i Comuni hanno seguito le indicazioni ministeriali, che hanno confermato più volte la natura patrimoniale del prelievo⁵.

Come anticipato, sulla natura del CUP si è formata giurisprudenza contrastante, rinvenendosi sia sentenze del giudice tributario sia di quello ordinario.

A seguito dell'acclarato contrasto giurisprudenziale sulla natura del CUP, la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Vicenza, con ordinanza n. 100 del 7 aprile 2025, ha sollevato la questione pregiudiziale sulla corretta interpretazione delle norme da cui dipende il riparto della giurisdizione e, in particolare, se essa spetti sempre al giudice tributario, ovvero al giudice ordinario, ovvero ancora all'uno o all'altro in base al contenuto in concreto della pretesa, attesa la natura eterogenea degli istituti accorpati nel canone unico patrimoniale. Con provvedimento del 3 giugno 2025, la Prima Presidente della Corte di cassazione ha dichiarato ammissibile il rinvio pregiudiziale assegnandolo alle Sezioni Unite, trattandosi di un regolamento di giurisdizione.

Come anticipato, le attese generalizzate erano orientate a una pronuncia che qualificasse, sulla scorta dei precedenti del giudice costituzionale, di natura tributaria solo la componente legata alla diffusione dei messaggi pubblicitari, **ma la Cassazione ha ritenuto che il CUP sia essenzialmente un prelievo unico, o quanto meno abbia “un regime giuridico in larga parte unitario”**. Le norme che disciplinano in modo diverso le due componenti (come quelle relative alle modalità ordinarie di determinazione del canone)⁶, ad avviso della Corte, appaiono “*correlate alle specificità delle singole ipotesi (occupazione, diffusione pubblicitaria), che, fisicamente, si atteggiano in termini dissimili, da cui la conseguente diversità di parametro per la determinazione dell'importo del canone*”.

⁵ Nelle linee guida del 23 marzo 2021 “*Obblighi di trasmissione delle delibere regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie degli enti locali. Anno d'imposta 2021- Indicazioni operative*” il Dipartimento delle finanze ha sostenuto che «*i regolamenti e le delibere tariffarie concernenti il canone di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria – istituito dal comma 816 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019 – e il canone di concessione per l'occupazione delle aree e degli spazi appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile, destinati a mercati realizzati anche in strutture attrezzate – istituito dal comma 837 del medesimo art. 1 – non devono essere trasmessi al MEF e non vengono pubblicati nel sito internet www.finanze.gov.it. Tali atti, infatti, in quanto aventi ad oggetto entrate di natura non tributaria, non rientrano nel campo di applicazione dell'art. 13, comma 15, del D. L. n. 201 del 2011, che circoscrive espressamente l'obbligo di trasmissione al MEF, e la conseguente pubblicazione nel sito internet www.finanze.gov.it, alle delibere regolamentari e tariffarie relative alle “entrate tributarie dei comuni”*».

Il Dipartimento delle finanze ha successivamente confermato la natura patrimoniale del CUP in una risposta data a Telefisco 2022 de il Sole 24ORE, nella quale si è affermato: “*L'art. 1, comma 816 della legge n. 160 del 2019, introduce, in sostituzione di diverse entrate, un canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria. Pertanto, stante la chiara formulazione utilizzata dal Legislatore, unita al fatto che all'interno della normativa che regola il canone in questione non si rinvenivano elementi tali da far considerare diversa la natura giuridica della fattispecie di diffusione di messaggi pubblicitari, si deve concludere per la natura patrimoniale di entrambe le componenti del canone*”.

⁶ Contenute nei commi 824 e 825, legge n. 160/2019

E tuttavia, la normativa prevede due autonomi prelievi⁷, o meglio “componenti”, tanto che il comma 820 della legge n. 160 del 2019 precisa che l'applicazione del canone dovuto per la diffusione dei messaggi pubblicitari esclude l'applicazione del canone dovuto per le occupazioni di suolo pubblico.

Ed è proprio sulla base di tale autonomia che molti Comuni hanno continuato ad avere una gestione mista del CUP, in parte interna (tipicamente quella legata all'occupazione di suolo pubblico) ed in parte in concessione (la componente legata alla diffusione di messaggi pubblicitari), supportati anche dal Dipartimento delle finanze, che era intervenuto sul punto con risoluzione 18 dicembre 2020, n 9/DF⁸.

3. La natura tributaria del CUP

La Corte di cassazione, chiamata a decidere sulla natura del CUP, si è mossa lungo tre direttrici: a) il perimetro della giurisdizione tributaria; b) la presenza degli elementi strutturali delle entrate tributarie; c) l'analisi dei precedenti del Giudice costituzionale, in ragione della verifica dell'unitarietà del prelievo, nonostante la presenza di due autonome componenti⁹.

La Corte evidenzia che il CUP è stato introdotto in un'evidente prospettiva di semplificazione del prelievo fiscale, accorpando svariate forme di entrate di diversa natura giuridica, riqualificandole come obbligazione “patrimoniale”. Ma nonostante l'espressa denominazione patrimoniale del nuovo prelievo, questa non può ritenersi sufficiente ad inquadrarla o escluderla dalla giurisdizione del giudice tributario. L'art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992 nel delineare il perimetro della giurisdizione tributaria precisa che “*sono devolute alla giurisdizione del giudice tributario tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati*”. Pertanto, il *nomen iuris* non costituisce un elemento decisivo ai fini della sua qualificazione come entrata patrimoniale, né della sua conseguente attribuzione alla giurisdizione del giudice ordinario¹⁰.

Ne consegue che **occorre verificare la presenza degli elementi strutturali e funzionali propri delle entrate tributarie**. Tale verifica è condotta sulla base della giurisprudenza della Corte costituzionale, che ha costantemente

⁷ Comma 819.

⁸ Il Dipartimento precisa che, sulla base di quanto disposto dai commi 819 e 820, legge 160/2019, è possibile individuare con certezza il gettito derivante dalle diverse fattispecie collegate ai due presupposti. In particolare, proprio la circostanza che il comma 820 esclude che, in relazione alla stessa fattispecie possa essere richiesto un duplice canone, porta a propendere per la possibilità di un affidamento disgiunto delle due componenti del canone stesso, con la conseguenza che tutte le attività relative alla gestione dell'entrata in questione, ivi comprese quelle di accertamento e di riscossione, possono essere regolamentate dal comune separatamente in relazione ai due differenti presupposti di cui alle richiamate lett. a) e b) del comma 819.

⁹ E l'analisi effettuata dalla Corte di cassazione dovrà essere tenuta in debito conto nella riscrittura del CUP.

¹⁰ Per costante giurisprudenza costituzionale, “*la giurisdizione del giudice tributario «deve ritenersi imprescindibilmente collegata» alla «natura tributaria del rapporto» (ordinanze n. 395 del 2007; n. 427, n. 94, n. 35 e n. 34 del 2006), con la conseguenza che l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi tale natura comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali posto dall'art. 102, secondo comma, Cost. (sentenze n. 130 e n. 64 del 2008)*”. In tali termini Corte cost. sentenza n. 141 del 2009.

ritenuto che una fattispecie deve ritenersi di natura tributaria, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore, laddove si riscontrino **tre indefettibili requisiti**:

- 1) la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo;
- 2) la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico;
- 3) le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, debbono essere destinate a sovvenire pubbliche spese¹¹.

La Corte di cassazione pone preliminarmente il problema se detta analisi debba essere condotta autonomamente con riferimento alle due componenti del CUP oppure unitariamente, qualificandosi il CUP come un'entrata unica, sebbene fondata (apparentemente) su due autonomi presupposti.

Le conclusioni a cui perviene la Corte di cassazione è che in realtà non esistono due presupposti, ma un solo presupposto, come peraltro indicato chiaramente dalla normativa:

“819. **Il presupposto del canone è:**

- a) *l'occupazione, anche abusiva, delle aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile degli enti e degli spazi soprastanti o sottostanti il suolo pubblico;*
- b) *la diffusione di messaggi pubblicitari, anche abusiva, mediante impianti installati su aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile degli enti, 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”.*

Nonostante la “scomposizione” del presupposto in due distinti elementi fondanti, **la disciplina è in larga parte unitaria**. In particolare, la Corte osserva che:

- il comma 823 individua i soggetti passivi per entrambe le ipotesi nel “*titolare dell'autorizzazione o della concessione ovvero, in mancanza, dal soggetto che effettua l'occupazione o la diffusione dei messaggi pubblicitari in maniera abusiva*”;
- il comma 821 individua in termini unitari gli elementi essenziali da inserire nei Regolamenti adottati dagli enti per disciplinare il CUP, nei quali, in particolare, devono essere indicate “a) *le procedure per il rilascio delle*

¹¹ Corte cost. sentenza n. 64 del 2008; sentenza n. 141 del 2009; sentenza n. 269 del 2017; sentenza n. 89 del 2018; sentenza n. 167 del 2018; da ultimo sentenza n. 124 del 2025. Nella sentenza 141 la Corte costituzionale afferma che “*Per valutare se, in concreto, il CIMP sia o no un tributo occorre, dunque, interpretarne la disciplina sostanziale alla luce dei criteri elaborati dalla giurisprudenza costituzionale per qualificare come tributarie alcune entrate: criteri che consistono nella doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti, e nel collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione a un presupposto economicamente rilevante*”.

concessioni per l'occupazione di suolo pubblico e delle autorizzazioni all'installazione degli impianti pubblicitari”;

- unica è la disciplina delle modalità di dichiarazione (comma 821 lett. e), e del pagamento del canone (comma 835);
- unitaria è la disciplina dei controlli e delle sanzioni (comma 821 lett. g);
- unica è la disciplina delle tariffe standard per i periodi in cui “*l'occupazione e la diffusione*” si protragga per l'anno solare o periodi inferiori (commi 826 e 827), nonché quella per le riduzioni del canone (comma 832 “*per le occupazioni e le diffusioni*”);
- unitaria è la disciplina delle classi da attribuire ai Comuni capoluogo di provincia (commi 826, 827 e 828), come anche unitaria è la previsione relativa alle esenzioni e riduzioni ulteriori rispetto a quelle già previste in via ordinaria (comma 821, lett. f), nonché per le ulteriori agevolazioni (comma 834).

La connotazione unitaria del regime giuridico è ulteriormente corroborata dalla considerazione che la disciplina del CUP ripropone, in via del tutto preponderante, gli istituti che caratterizzavano, da un lato, l'imposta comunale sulla pubblicità e, dall'altro, la TOSAP.

Per quanto riguarda le disposizioni che disciplinano autonomamente le due componenti del CUP, queste sono limitate alle modalità ordinarie di determinazione del canone. Per i casi di occupazione il comma 824, legge n. 160 del 2019 dispone che il canone “*è determinato, in base alla durata, alla superficie, espressa in metri quadrati, alla tipologia e alle finalità, alla zona occupata [...]*”, con varianti in relazione agli oneri di manutenzione, alla natura di passo carrabile e altro. Per la diffusione dei messaggi pubblicitari, invece, il successivo comma 825 dispone che il canone “*è determinato in base alla superficie complessiva del mezzo pubblicitario [...]*”, con specificazioni quanto alla superficie minima, nonché nel caso di pluralità di segnali e altro.

Altre fondamentali indicazioni sulla natura tributaria del CUP sono ricavate dalla Corte di cassazione dalla **disciplina relativa all'occupazione permanente del territorio comunale con cavi e conduttore** per la fornitura di servizi di pubblica utilità, anche in ragione della natura patrimoniale del COSAP sancita dalla Corte costituzionale¹².

Al riguardo la Corte, ricostruendo l'evoluzione storica della disciplina di riferimento¹³, giunge alla conclusione che l'unico elemento rilevante è costituito dall’*utilizzo materiale delle infrastrutture*. **Emerge con chiarezza, in proposito, che l'utilità tratta dai beni, ossia il presupposto economicamente rilevante per il pagamento del canone, discende non dal provvedimento concessorio, ma dall'occupazione del bene e dalla sua utilizzazione.**

¹² Corte costituzionale, sentenza n. 64/2008.

¹³ Art. 1, comma 831, legge n. 160 del 2019.

Sulla base di questa ricostruzione degli elementi strutturali del CUP, la Corte ha quindi proceduto alla verifica che essi coincidano con quelli caratterizzanti un'entrata tributaria: la doverosità della prestazione, l'assenza di un rapporto sinallagmatico e la destinazione del gettito a finanziamento di pubbliche spese.

Doverosità della prestazione

Ad avviso della Corte, il CUP introdotto dalla legge n. 160 del 2019 ha *“carattere di doverosità ed è idonea a determinare una decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo”*.

Il CUP, infatti, è dovuto in forza di una determinazione legislativa che impone che la disciplina del canone sia regolata tramite i Regolamenti da adottare dal consiglio comunale o provinciale. Si tratta, dunque, di atti di evidente natura autoritativa: i soggetti sono tenuti al pagamento in assenza di alcuna contrattazione tra questi ultimi e gli enti competenti.

Gli stessi **provvedimenti autorizzatori e concessori non assumono rilievo come atti di valenza contrattuale**, dai quali derivino obblighi di pagamento, in quanto **non costituiscono il presupposto del canone**, ma rilevano solo a fini procedurali individuando il momento in cui il pagamento deve essere effettuato (*“contestualmente al rilascio”*).

D'altro canto, il comma 819 nell'individuare **il presupposto del CUP non fa alcun riferimento ad atti concessori e autorizzatori**, assegnando centralità, in via esclusiva, alla *“occupazione”* e alla *“diffusione”* (anche abusive). Parimenti, il comma 823 individua quali soggetti obbligati al pagamento, indistintamente, i titolari del provvedimento e i soggetti che effettuano l'occupazione o la diffusione abusiva.

Tali conclusioni, precisa la Corte, valgono non solo per la diffusione di messaggi pubblicitari ma anche per l'occupazione di beni pubblici. Quanto alla diffusione, infatti, il nuovo regime giuridico risulta, sia pure con significative semplificazioni, integralmente sovrapponibile a quello preesistente (per l'imposta sulla pubblicità e per la TOSAP) e resta rafforzato dalla previsione che il canone è dovuto **anche quando la diffusione provenga da impianti installati su beni privati se visibili in luogo pubblico**. Per ciò che riguarda l'occupazione, l'unitarietà del regime giuridico, già in sé, è idonea **a determinare un superamento della precedente contrapposizione tra COSAP e TOSAP**, con declinazione a favore di quest'ultima. D'altro canto, si osserva che mentre il COSAP disciplinato dall'art. 63 del d.lgs. n. 446 del 1997, attribuiva ai Comuni **la facoltà di istituire** un canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche in sostituzione della TOSAP, l'istituzione del CUP è un obbligo, ossia una prestazione patrimoniale imposta, di natura coattiva e di derivazione diretta dalla legge.

Tale prospettiva è ulteriormente rafforzata dall'esplicita previsione di assoggettamento al CUP dell'occupazione di beni pubblici **a prescindere dall'esistenza di un atto concessorio**, come nel caso della cd. *occupazione mediata* e, in termini ancora più incisivi, dell'occupazione per l'installazione di antenne previsto dal comma 831-bis (cd. canone antenne), legge n. 160 del

2019. Quest'ultima disposizione, infatti, assoggetta ad un canone fisso ogni impianto insistente sul territorio di ciascun ente, prescindendo dall'adozione di qualsivoglia provvedimento concessorio sul bene pubblico, ed incide direttamente sugli "operatori"; inoltre, il canone è determinato in termini fissi e autoritativi.

Assenza di un rapporto sinallagmatico

Nel CUP è assente un rapporto sinallagmatico e, in ogni caso, la decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo non incide, né modifica un rapporto di natura contrattuale. Tale conclusione, ad avviso della Corte, accomuna entrambi le componenti fondanti il prelievo.

Nel caso della diffusione di messaggi pubblicitari, tale esito appare agevole attesa la sostanziale continuità tra l'assetto previgente e la disciplina del CUP: per la diffusione pubblicitaria il canone è dovuto per la semplice esposizione, sicché manca una prestazione patrimoniale corrispettiva.

Con riguardo all'occupazione delle aree, la disciplina, oltre a delineare un regime unitario, detta anche regole specifiche che rivelano l'assenza di un rapporto di corrispettività. Ne è un esempio rilevante la disciplina recata dal comma 831 e, soprattutto, la modifica operata con la legge n. 178 del 2020, che ha elevato la posizione dell'occupante in via mediata a quella di soggetto passivo autonomo, in posizione paritetica rispetto al titolare della concessione, e ciò a prescindere dall'esistenza della concessione o di un provvedimento autorizzatorio.

In realtà, osserva la Corte, il **CUP è dovuto a prescindere da una controprestazione specifica dell'ente**: il rilascio dell'autorizzazione e della concessione – neppure sempre presente per la generalità degli obbligati – non è comunque qualificabile come corrispettivo contrattuale a carico dell'ente locale.

Pertanto, anche per l'occupazione di beni pubblici non sussiste un rapporto sinallagmatico tra provvedimento dell'ente e pagamento del canone: la concessione rileva ai soli fini procedimentali, in quanto scandisce la tempistica del pagamento delle somme dovute, ma non condiziona l'insorgere dell'obbligo, obbligo che sussiste anche in caso di occupazione abusiva e, comunque, prescinde dal rilascio del titolo.

Destinazione del CUP al finanziamento di spesa pubblica

La Corte osserva, infine, che il CUP è evidentemente diretto a concorrere alle spese pubbliche. Infatti, la natura degli enti destinatari (Comuni, Province e Città metropolitane) e l'assenza di vincoli di destinazione, non contemplati dalla legge n. 160 del 2019, portano inevitabilmente a concludere che le spese cui saranno destinate le risorse recuperate con il nuovo canone debbono essere pubbliche, perché funzionali all'espletamento delle attività, servizi e funzioni svolte dall'ente locale nell'interesse della propria collettività.

Infine, sottolinea la Corte, che ai fini della valutazione della natura del CUP, non assume rilievo la mancata previsione di un tetto massimo per la determinazione

del canone unico patrimoniale. Tale mancanza, infatti, non costituisce un elemento in favore della natura patrimoniale del nuovo canone, né refluisce sulla natura del prelievo, trattandosi di aspetto destinato a venire in rilievo solo in un momento successivo alla sua qualificazione giuridica. Si tratta di una “*potenziale distonia*” che attiene alla quantificazione dell’imposta dovuta, ossia, in ipotesi, all’apprezzamento della sua congruità e coerenza rispetto al principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost., che, tuttavia, resta estraneo alla valutazione sulla natura del nuovo canone.

4. Gli effetti operativi e procedurali

Si è già premesso che i principi di diritto enunciati dalla Corte di cassazione impongano una riscrittura della disciplina normativa del CUP. Nell’auspicio di modifiche di più ampia portata che il legislatore vorrà assumere, si pone la necessità di intervenire celermente per delineare alcune procedure operative, e individuare gli adempimenti imposti dalla “nuova” natura tributaria del CUP.

La natura tributaria del CUP impone, in primo luogo, **una riclassificazione contabile**, in quanto l’entrata è attualmente iscritta nel bilancio comunale al Titolo 3, relativo alle entrate extratributarie, mentre dovrà essere allocata tra le entrate tributarie, ovvero al Titolo 1. Sarà provvisoriamente necessario utilizzare i codici assegnati ai previgenti tributi soppressi, in attesa dell’aggiornamento dei codici del piano finanziario. Questa pare una soluzione preferibile, piuttosto della classificazione tra le “altre entrate tributarie”, al fine di assicurare continuità nell’individuazione della voce di entrata.

Per quanto riguarda le **tariffe** approvate dai Comuni, queste continueranno ad essere di competenza della giunta comunale, ordinariamente competente ad approvare tariffe ed aliquote, salve deroghe espresse come per l’IMU e la TARI, per le quali il legislatore ha attribuito la competenza al consiglio comunale.

Non è in alcun modo sostenibile l’illegittimità delle tariffe per l’assenza di un tetto massimo per la determinazione del CUP, benché qualificata dalla Cassazione come una “*potenziale distonia*”, in quanto l’apprezzamento della coerenza della previsione di un gettito massimo (e non di tariffe massime per singola fattispecie) rispetto al principio della capacità contributiva dovrà, se del caso, essere scrutinato dalla Corte costituzionale. **Pertanto, fino ad una ipotetica dichiarazione di illegittimità costituzionale del vigente quadro normativo, ovvero di un intervento normativo di sistemazione della disciplina, le tariffe deliberate sono pienamente efficaci.**

Per quanto attiene ai **regolamenti comunali**, questi assumono natura di regolamenti tributari, per cui appare ineludibile l’applicazione dell’art. 13 comma 15-ter, d.l. n. 201 del 2011, in base al quale le delibere tributarie acquistano efficacia con la pubblicazione sul sito ministeriale¹⁴. Al riguardo

¹⁴ Si richiama in proposito la [Circolare n.1/DF del 22 maggio 2026](#).

occorre osservare che se per le delibere, regolamentari e tariffarie 2026 non si pongono problemi, potendo essere inviate entro il prossimo 14 ottobre, lo stesso non potrebbe essere sostenuto per quelle del periodo 2021-2025, che evidentemente rischiano di essere inefficaci per omessa pubblicazione nei termini, non sanabile senza una disposizione legislativa. È evidente che questa problematica dovrà essere risolta con una norma di sanatoria che consideri efficaci le delibere fin dal 1° gennaio dell'anno della loro approvazione se inviate al MEF entro il prossimo 14 ottobre.

Sempre con riferimento all'art. 13, comma 15-ter, d.l. n. 201 del 2011, va ricordato che la disposizione prevede che per i tributi *“la cui scadenza è fissata”* dal Comune prima del 1° dicembre di ciascun anno (e diversi dall'addizionale Irpef e IMU), i versamenti devono essere effettuati sulla base degli atti applicabili l'anno precedente, fatta comunque salva la possibilità di richiedere il saldo nel mese di dicembre, a conguaglio delle tariffe deliberate¹⁵. Questa disposizione ha di fatto trovato applicazione solo per la TARI, ma pare essere applicabile, almeno in linea di principio, anche al CUP tributario, sebbene comporti qualche controindicazione di rilievo, essendo il CUP annuale richiesto normalmente ad inizio anno. Peraltro, la sua eventuale applicazione al CUP pone problemi operativi di non poco conto:

- con riferimento alle CUP temporaneo, in quanto risulta impensabile liquidare il dovuto al momento del verificarsi del presupposto e poi successivamente applicare il conguaglio dopo il 1° dicembre in caso di variazione delle tariffe,
- ma anche ai fini dell'applicazione della recente previsione che concede qualche maggiore flessibilità alla determinazione delle tariffe, consentendo di adeguarle sulla base delle variazioni annuali dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo¹⁶.

Per quanto attiene **all'apparato sanzionatorio** non si registrano criticità, in quanto la disciplina statale contempla, pur rinviando alla regolamentazione comunale, un sistema sanzionatorio autonomo, prevedendo una sanzione amministrativa di importo non inferiore all'ammontare del canone, o dell'indennità dovuta in caso di occupazione o diffusione di messaggi abusive, né superiore al doppio dello stesso. Va precisato, in proposito, che rimangono valide le previsioni regolamentari¹⁷ che hanno ridotto tale sanzione al 30%, esercitando il potere riduttivo previsto dall'art. 50 della legge n. 449 del 1997. Ne consegue che la sanzione prevista nel regolamento comunale non va allineata alla nuova sanzione del 25% per gli omessi versamenti prevista dall'art. 13 del d.lgs. 471 del 1997, in quanto per il CUP, come osservato, è previsto un regime sanzionatorio autonomo, ovvero qualificabile come *“speciale”*.

Sotto il profilo dell'**attività accertativa**, andranno notificati accertamenti esecutivi tributari e non più patrimoniali, con l'esigenza di attivare, fuori dai

¹⁵ Difficile sottacere la difficoltà di comprendere la *ratio* di tale disposizione.

¹⁶ Art. 19-bis del d.l. 30 giugno 2025, n. 95, introdotto dalla legge di conversione 8 agosto 2025, che ha modificato il comma 817 della legge 160 del 2019.

¹⁷ Si veda anche lo schema tipo di regolamento CUP predisposto a suo tempo da IFEL.

casi di mera liquidazione, anche il contraddittorio preventivo. Saranno inoltre parimenti applicabili tutti gli istituti previsti nello Statuto dei diritti del contribuente. Gli atti di accertamento andranno notificati nel rispetto dei termini decadenziali previsti dall'art. 1, comma 161, legge n. 296 del 2006.

Rispetto ad oggi, si deve altresì considerare che l'accertamento diventa esecutivo non decorsi sessanta giorni dalla notifica, ma decorsi i termini di impugnazione, che possono essere superiori ai sessanta giorni dalla notifica se l'intervallo di tempo abbraccia anche il periodo di sospensione feriale dei giudizi tributari, che va dal 1° al 31 agosto.

Per quanto riguarda i casi di gestione mista, con una componente gestita direttamente ed altra gestita in concessione, non si registrano particolari criticità. Anche considerando il CUP come un'entrata unitaria, sebbene suddivisa in due componenti, non si ravvisano ostacoli alla nomina di più funzionari responsabili¹⁸. Tale possibilità è stata ritenuta legittima anche nell'IMU dal Dipartimento delle finanze - con nota 31 luglio 2019, prot. 34879 - che ha ritenuto, anche sulla base dell'art. 52, d.lgs. n. 446 del 1997, che nessun limite né condizione siano posti sulle modalità di esercizio del potere regolamentare dei Comuni in materia di auto-organizzazione nella gestione delle entrate proprie.

Infine, per quanto riguarda il **contenzioso pendente**, occorre considerare che l'art. 37 c.p.c. prevede che il difetto di giurisdizione del giudice ordinario nei confronti della pubblica amministrazione è rilevato, anche d'ufficio, in qualunque stato e grado del processo. Tuttavia, il difetto di giurisdizione del giudice ordinario nei confronti dei giudici speciali, come quello tributario, è rilevato anche d'ufficio limitatamente al primo grado di giudizio. Nei giudizi di impugnazione può essere rilevato solo se oggetto di specifico motivo, ma l'attore non può impugnare la sentenza per denunciare il difetto di giurisdizione del giudice da lui stesso adito. Pertanto, se il Comune è risultato soccombente in primo grado, è comunque necessario appellare la sentenza chiedendo che sia dichiarata la carenza di giurisdizione.

¹⁸ Sebbene non espressamente previsto dalla normativa, e comunque privo del potere di rappresentazione diretta del Comune nei giudizi tributari, a differenza del funzionario IMU e TARI.