

Roma, 11 giugno 2024

**I criteri di calcolo del fondo incentivi recupero evasione
ex comma 1091, legge 145/2018**

***Nota di aggiornamento
alla luce della delibera 113/2024, Corte dei conti, sez. Lombardia***

Indice

1. Premessa	1
2. L'alimentazione del Fondo.....	3
3. La delibera n. 113/2024 della Corte dei Conti, sezione regionale di controllo per la Lombardia	4

1. Premessa

Con la [nota del 28 febbraio 2019](#) IFEL ha fornito un supporto interpretativo per l'utilizzo delle prescrizioni contenute nel comma 1091, articolo 1, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, con il quale è stato reintrodotta nell'ordinamento delle entrate comunali il dispositivo che permette di accantonare una quota di gettito tributario per il potenziamento della gestione del settore delle entrate nei Comuni. Il potenziamento può comprendere l'alimentazione ulteriore e separata rispetto alle ordinarie modalità, del Fondo per gli incentivi da destinare al personale impiegato nel raggiungimento degli obiettivi del settore entrate.

Nella nota si dava atto che il testo normativo è piuttosto denso e carico di riferimenti che possono fuorviare nella sua pratica applicazione, che, di fatto, è stata oggetto di contrastanti interpretazioni.

Si ricorda che una delle condizioni poste dalla normativa per l'erogazione dell'incentivo è l'approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto "entro i termini stabiliti dal testo unico" di cui al D.lgs. n. 267 del 2000. Sul punto, IFEL evidenziava che la suddetta condizione doveva ritenersi comunque soddisfatta nel caso in cui l'ente approvi il bilancio di previsione entro i termini prorogati dal decreto ministeriale previsto al comma 1, ultimo

periodo, dell'articolo 151 del Tuel.

Invero, sul rispetto di tale condizione, si sono registrati numerosi pareri delle varie sezioni regionali di controllo della Corte dei conti che hanno fornito un'interpretazione restrittiva¹, ed poco aderente alla lettera ed alla *ratio* della norma.

La questione interpretativa è stata poi risolta dalla Sezione Autonomie della Corte dei conti, che si è definitivamente pronunciata con la delibera, 29 novembre 2021, n. 19, enunciando il seguente principio di diritto: «*La locuzione “entro i termini stabiliti dal testo unico di cui al d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267” contenuta nell’art. 1, co. 1091, della legge n. 145/2018, si riferisce anche al diverso termine prorogato, per il bilancio di previsione, con legge o con decreto del Ministro dell’interno (ai sensi dell’art. 151, co. 1, ultimo periodo, TUEL) e, per il rendiconto, con legge*».

L'arresto della Sezione delle Autonomie merita di essere segnalato non solo per aver risolto un contrasto interpretativo fondato su una lettura formalistica della disposizione, senza cogliere l'obiettivo che il Legislatore ha inteso perseguire con la disposizione in commento, ma soprattutto per aver in maniera esaustiva esplicitato la *ratio* più generale della disposizione, che viene in aiuto anche ai fini della corretta interpretazione delle problematiche connesse con il calcolo della quota da destinare all'incentivazione e segnatamente del montante di riferimento per tale calcolo.

La Sezione delle Autonomie, infatti, rilevava che «*la ratio della disposizione appare essere quella di destinare risorse specifiche al fine di potenziare l'attività di acquisizione delle entrate comunali. Obiettivo che risulta a tal punto rilevante ai fini degli equilibri di bilancio dell'ente da sottrarre il trattamento accessorio per il personale, a siffatto fine previsto, al limite indicato dall'art. 23 del decreto legislativo n. 75 del 2017 (il cui comma 2 prevede che a decorrere dal 1° gennaio 2017, l'ammontare complessivo delle risorse destinate annualmente al trattamento accessorio del personale, anche di livello dirigenziale, non può superare il corrispondente importo determinato per l'anno 2016)*».

La pronuncia prosegue identificando lo spirito della norma nel «*premiare l'effettivo incremento di accertamenti e incassi da IMU e TARI*» aggiungendo che «*ciò che rileva ai fini della corretta applicazione della disposizione in esame è che la destinazione del maggior gettito (da incassare, oltre che da accertare) avvenga nel rispetto degli equilibri di bilancio e dei principi di finanza pubblica deducibile da idonea programmazione, della corretta e preventiva determinazione degli obiettivi (che trovano fonte nei documenti annuali di performance organizzativa e individuale), della destinazione dei soli maggiori incassi (o meglio, di una percentuale di essi) al trattamento accessorio e, infine, della liquidazione sulla base di entrate certe risultanti dall'approvazione del rendiconto del precedente esercizio finanziario*».

Un'ampia argomentazione, che appare perfettamente coerente con l'individuazione delle «maggiori» entrate con quei maggiori introiti che si realizzano per effetto dell'iniziativa specifica degli uffici comunali in materia di recupero di quote di tributo non pagate o evase.

¹ Tra le tante: Sezione Regionale Controllo Emilia-Romagna, n. 52/2019; Sezione Regionale Controllo Lombardia, n. 412/2019, n. 40 e 113/2020; Sezione Regionale Controllo Toscana, n. 46/2020; Sezione Regionale Controllo Abruzzo, n. 120/2020; Sezione Regionale Controllo Piemonte, nn. 92 e 96/2021).

2. L'alimentazione del Fondo

Ai fini dell'alimentazione del fondo assume rilievo cruciale la chiara definizione del montante di riferimento. La norma primaria su questo punto non si spinge ad una determinazione tecnica, ma fa riferimento alla facoltà comunale di *“prevedere che il maggiore gettito accertato e riscosso, relativo agli accertamenti dell'imposta municipale propria e della TARI, nell'esercizio fiscale precedente a quello di riferimento risultante dal conto consuntivo approvato, nella misura massima del 5 per cento”* sia destinato al potenziamento delle attività degli uffici preposti alla gestione delle entrate (risorse strumentali e incentivazioni economiche al personale).

Secondo la citata nota IFEL del 28 febbraio 2019, il riferimento della norma è ben chiaro nel rivolgersi alla riscossione dell'IMU e della Tari non spontanea, ma indotta da azioni dell'amministrazione. Il *“maggiore gettito accertato e riscosso, relativo agli accertamenti dell'imposta municipale propria e della TARI”* debitamente accertato nel rendiconto, rimanda con chiarezza ai risultati dell'azione positiva dell'amministrazione in materia di recupero dell'evasione. **Si deve quindi confermare che per definire la portata del “maggiore gettito”, l'aggettivo deve riferirsi all'ammontare complessivamente incassato a seguito dell'attività di contrasto all'evasione, nelle varie modalità in cui tale attività può realizzarsi**, un aumento di risorse che non si sarebbe raggiunto con il solo adempimento spontaneo.

Per identificare il “maggior gettito”, dunque, non c'è alcun confronto intertemporale da effettuare, bensì dovranno essere considerate tutte le riscossioni diverse da quelle ordinarie, generate da attività di verifica e controllo poste in essere dal Comune. Detto in altri termini, **il maggior gettito è quello realizzato complessivamente a seguito delle attività di contrasto dell'evasione, rispetto alla situazione in cui l'ente non effettui alcuna attività di controllo.**

La norma richiede che il gettito di riferimento sia *“accertato e riscosso... nell'esercizio fiscale precedente”* e richiama esplicitamente il *“conto consuntivo approvato”*, richiedendo che il maggior gettito stesso sia *“relativo agli accertamenti”* dei due tributi indicati. Il punto di riferimento risulta quindi l'iscrizione nel bilancio comunale delle riscossioni registrate nell'esercizio precedente e quindi risultanti a rendiconto.

Come già osservato, questa impostazione, del tutto coerente con la norma, supera una possibile ambiguità dovuta al congiunto riferimento sia agli accertamenti che agli incassi, in quanto un importo può essere accertato in bilancio in un determinato anno (è sufficiente per l'accertamento contabile l'intervenuta notifica entro il 31 dicembre), ma essere riscosso l'anno successivo, o anche a distanza di più esercizi, in caso di attivazione della riscossione coattiva e di concessione di provvedimenti di rateazione.

Sarebbe del tutto illogico ritenere che l'alimentazione del Fondo incentivante possa avvenire con riferimento ai soli atti di recupero che sono, al tempo stesso, emessi ed incassati nel medesimo anno, sia perché una parte consistente degli atti viene notificata nell'ultima parte dell'anno, ed è quindi incassata naturalmente l'anno successivo, sia perché si escluderebbero gli importi oggetto di rateizzazione.

Come parimenti si ritiene illogico ritenere che l'incentivo possa essere riconosciuto solo sul differenziale del recupero realizzato su due anni. Seguendo tale logica, sarebbe incentivabile il solo "maggiore" recupero rispetto a quanto riscontrato l'anno precedente. Questa errata impostazione presuppone che l'ammontare del recupero possa essere migliorato di anno in anno, situazione che difficilmente si verifica dove l'attività di recupero dell'evasione risulta ben strutturata, ed il mantenimento di livelli di recupero, già alti, deve ovviamente rappresentare di per sé un obiettivo incentivabile.

Considerando la *ratio* della norma, si deve infatti ritenere che il legislatore abbia voluto fare riferimento all'importo riscosso da atti di recupero tributario relativi all'IMU e alla Tari. Conseguentemente, quello che rileva è quanto riscosso in un determinato anno, indipendentemente dal periodo di emissione dell'atto. Si ritiene, dunque, che il parametro di riferimento ai fini dell'alimentazione del Fondo debba essere l'ammontare complessivo delle "riscossioni sollecitate" realizzate in un determinato anno.

Questa lettura permette anche di valorizzare le riscossioni coattive, che altrimenti rischierebbero di non essere incentivate, realizzandosi tale fase anche a distanza di anni dalla notifica degli atti di accertamento tributari, oltre che le rateizzazioni, che possono essere disposte anche per periodi lunghi, così come espressamente previsto dalla normativa².

3. La delibera n. 113/2024 della Corte dei conti, sezione regionale di controllo per la Lombardia

Quanto sopra sostenuto si discosta dalle precisazioni recentemente fornite dalla Corte dei conti della Lombardia, con la recente deliberazione n. 113/2024.

In tale deliberazione, la Corte, con riferimento alle somme da considerare per l'alimentazione del Fondo incentivi, ha ritenuto che *"l'unico parametro di riferimento considerato dal legislatore è il maggior incasso (di competenza) di tali entrate accertate, nell'esercizio di competenza, senza che alcun rilievo o valenza possa attribuirsi né agli accertamenti singolarmente considerati... né al computo delle riscossioni eventualmente avvenute a residuo per le medesime tipologie di entrate, sia che siano riferite all'accertamento effettuato nell'esercizio ancora precedente (ed incassate in quello corrente), sia che siano derivate dalla riscossione coattiva di ruoli provenienti da esercizi pregressi (e quindi ancora più remoti)"*.

Si tratta di una interpretazione restrittiva che non trova diretto fondamento nel testo normativo e, di fatto, depotenzia fortemente l'istituto. Tale impostazione vincola, infatti, la consistenza del Fondo all'accertamento (e riscossione) incrementale rispetto all'anno prima, ed è penalizzante in modo particolare per quegli enti che negli anni hanno allestito un buon sistema di accertamento e controllo fiscale, puntando ad assicurare significativi e costanti livelli di recupero dell'evasione.

È tuttavia vero, come già anticipato, che il testo della norma non si presta ad

² Basti pensare all'art. 1, comma 797, legge 160/2019, che impone ai Comuni una rateizzazione non inferiore a 36 mesi per debiti di importi superiori a 6mila euro.

una univoca interpretazione tecnica, che va ricercata alla luce dello spirito dell'innovazione normativa, bene evidenziato, peraltro, dalla pronuncia della Sezione autonomie sopra riportata.

La tesi restrittiva sostenuta dalla Sezione regionale di controllo Lombardia può avere una sua ragionevolezza se riferita ad un Comune che si appresta ad impiantare un'attività di controllo dell'evasione o della riscossione coattiva *ex novo*, tenendosi insieme, in questo caso, il requisito dell'incentivazione alla miglior gestione delle entrate, con il criterio del confronto con i recuperi (assenti o di minimo ammontare) dei periodi precedenti.

L'interpretazione sostenuta da IFEL si presta invece ad essere applicata in un'accezione più generale, assicurando la riconoscibilità dello strumento rafforzativo dell'attività di controllo e recupero fiscale anche nei casi in cui tale attività sia correntemente impiantata e fornisca già stabili risultati annuali.

Resta fermo che i Comuni possono, attraverso la loro autonomia regolamentare e tenendo conto della loro particolare situazione, nonché degli obiettivi perseguiti, accedere ad una delle varianti interpretative offerte dal testo normativo.

Certamente, l'interpretazione che lega l'incentivo alle effettive riscossioni, in conto competenza o conto residui, realizzate nell'anno, si presta ad essere utilizzata in modo generalizzato, e mira a realizzare a pieno la *ratio* della norma, che – come anticipato – va ricercata nella necessità di consolidare, o ampliare, sia l'attività di recupero dell'evasione, sia l'effettiva riscossione degli importi accertati. D'altro canto, i benefici per il bilancio comunale, sotto il profilo di maggiori risorse disponibili, si ottengono anche con la riscossione in conto residui. Anzi, l'esigenza più volte attenzionata dalla Corte dei conti sulla necessità di un maggiore impegno da parte dei Comuni sulla riscossione coattiva dei crediti comunali, andrebbe in direzione opposta a quella ipotizzabile con la delibera 113/2024, che non considera incentivabili le riscossioni coattive.

Va infine menzionato il rischio che le attività in corso presso i Comuni possano non concludersi sulla base delle premesse adottate in fase di definizione dei programmi di intervento e di potenziamento della gestione delle entrate. Si ritiene che la pronuncia della Sezione regionale Lombardia della Corte dei conti non dovrebbe avere questo effetto.

Le attività in corso, come pure i regolamenti approvati dai Comuni, previo accordo sindacale, non possono essere condizionati dalla recente variante interpretativa recata dalla delibera 113/2024, in quanto quello che rileva, ai fini del riconoscimento dell'incentivo ai dipendenti è, come ritenuto dalla Corte dei Conti, sez. reg. controllo per l'Emilia-Romagna, (delibera n. 1/2023):

- che il Comune abbia adottato un proprio regolamento, atto formale individuato dal legislatore quale fonte idonea a determinare - nell'*an* e nel *quantum* – la destinazione delle risorse disponibili (pari ad una percentuale del maggiore gettito accertato e riscosso, nella misura massima del 5 per cento) alle due differenti finalità individuate dalla norma: potenziamento delle risorse strumentali degli uffici comunali

preposti alla gestione delle entrate e trattamento accessorio del personale dipendente;

- che l'utilizzo delle risorse così individuate sia limitato all'anno di riferimento, per tale dovendosi intendere l'annualità successiva a quella in cui è stato accertato a consuntivo il maggiore gettito;
- che la quota destinata al personale impiegato nel raggiungimento degli obiettivi del settore entrate sia attribuita sulla base dei criteri fissati dalla contrattazione integrativa;
- che il beneficio attribuito ad ogni singolo dipendente non superi il 15 per cento del trattamento tabellare annuo lordo individuale;
- che il servizio di accertamento delle imposte in esame non sia stato esternalizzato in concessione.

Infine, va anche osservato che con l'approvazione del regolamento, il Comune, come già anticipato, ha adattato, per via interpretativa, la normativa al proprio caso concreto, e soprattutto agli obiettivi di recupero dell'efficienza dell'attività di recupero dell'evasione e di riscossione della stessa. Sul punto è richiamabile anche un'altra delibera (la n. 78/2021) della stessa sezione regionale di controllo della Lombardia, che sul tema specifico ha osservato quanto segue: *«invero, benché l'oggetto del quesito attenga senz'altro alla materia della "...contabilità pubblica..."», chiedendosi, sostanzialmente, di conoscere quale sia, ai fini della determinazione delle risorse da destinare al trattamento accessorio del personale dipendente, il criterio da applicare per quantificare il valore complessivo delle riscossioni tributarie (vale a dire, il maggior gettito IMU e TARI di cui all'art. 1, comma 1091 della L. n. 145/2018) che ne costituiscono la relativa base di calcolo, tuttavia, va rilevato che tale dubbio esegetico - ove, pure, possa considerarsi tale alla luce del chiaro ed inequivocabile disposto del comma 1091 del richiamato art. 1 della L. n. 145/2018, secondo cui il maggiore gettito deve essere "...accertato e riscosso, (...) nell'esercizio fiscale precedente 3 ..." (in claris non fit interpretatio) - è stato già, all'evidenza, superato da parte del comune in sede di approvazione e applicazione del relativo regolamento comunale. Motivo per cui il Collegio, in conformità alla consolidata giurisprudenza nella soggetta materia, non può esimersi dall'evidenziare che un'eventuale pronuncia nel merito sulla questione prospettata dal Comune, finirebbe per integrare inammissibilmente una sorta di parere successivo sulla legittimità di un provvedimento regolamentare già approvato ed esecutivo ai sensi di legge».*