



CORTE DEI CONTI

Sezione regionale di controllo per la Liguria

composta dai seguenti magistrati:

Maria Teresa POLVERINO	Presidente
Donato CENTRONE	Consigliere (relatore)
Claudio GUERRINI	Consigliere
Alessandro VISCONTI	Consigliere
Federica LELLI	Referendario
Caterina MARRA	Referendario
Vitaliana VITALE	Referendario

Nella camera di consiglio del 29 ottobre 2024 ha assunto la seguente

DELIBERAZIONE

Vista la nota del 9 ottobre 2024, con la quale il Consiglio delle autonomie locali ha trasmesso la richiesta di parere formulata, in data 8 ottobre 2024, dal Comune di Stella (SV), in materia di contabilità pubblica, ai sensi dell'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131;

Vista l'ordinanza n. 49/2024 con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per la camera di consiglio del 29 ottobre 2024, per deliberare sulla ridetta richiesta di parere;

Udito in camera di consiglio il relatore, dott. Donato Centrone

Premesso che

Il Comune di Stella, con nota n. 14418 del 8 ottobre 2024, pervenuta per il tramite del Consiglio delle Autonomie locali, ha formulato richiesta di parere, ai sensi dell'art. 7, comma 8, della legge 6 giugno 2003, n. 131, in ordine all'interpretazione dell'art. 1, comma 1091, della legge 30 dicembre

2018, n. 145, che prevede quanto segue: *"I comuni che hanno approvato il bilancio di previsione ed il rendiconto entro i termini stabiliti dal testo unico di cui al d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, possono, con proprio regolamento, 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, limitatamente all'anno di riferimento, al potenziamento delle risorse strumentali degli uffici comunali preposti alla gestione delle entrate e al trattamento accessorio del personale dipendente, anche di qualifica dirigenziale, in deroga al limite di cui all'art. 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75. La quota destinata al trattamento economico accessorio, al lordo degli oneri riflessi e dell'IRAP a carico dell'amministrazione, è attribuita, mediante contrattazione integrativa, al personale impiegato nel raggiungimento degli obiettivi del settore entrate".*

Più specificatamente, l'istanza, articolata in due quesiti, chiede, in primo luogo, se la norma debba essere interpretata nel senso che:

1. solo previa approvazione nei termini del bilancio di previsione e del rendiconto è possibile lo stanziamento, nella misura massima del 5 per cento del maggiore gettito accertato e riscosso, da destinare al potenziamento delle risorse strumentali degli uffici e al trattamento accessorio del personale nel bilancio dell'esercizio successivo;
2. a seguito dello stanziamento, l'ente fissa gli obiettivi del personale impiegato nella gestione delle entrate, e inserisce le somme nel fondo per il trattamento accessorio;
3. l'ente eroga le somme, nell'anno successivo, previa verifica del raggiungimento degli obiettivi del personale impiegato nella gestione delle entrate.

Oppure, in alternativa, debba essere interpretata nel senso che:

1. nel bilancio di previsione l'ente stanza le somme, nella misura massima del 5 per cento del maggiore gettito accertato e riscosso, da destinare al potenziamento delle risorse strumentali degli uffici e al trattamento accessorio del personale, sulla base degli accertamenti e riscossioni dell'esercizio precedente;
2. l'ente fissa gli obiettivi ed inserisce le somme nel fondo per il trattamento accessorio;
3. se il rendiconto è approvato nei termini, l'ente liquida le suddette somme, previa verifica del raggiungimento degli obiettivi.

Nel primo caso, precisa il Comune nell'istanza di parere, la scansione temporale - considerando

come anno di riferimento il 2023 - sarebbe la seguente:

- approvazione del bilancio 2023-2025 nei termini e del rendiconto 2023 entro il 30 aprile 2024;
- stanziamento delle somme nel bilancio di previsione 2024-2026, dopo l'approvazione del rendiconto 2023;
- fissazione degli obiettivi del personale impiegato nella gestione delle entrate e inserimento delle somme stanziare nel fondo per il trattamento economico accessorio relativo all'anno 2024;
- liquidazione, nel 2025, delle somme stanziare nel fondo per il trattamento economico accessorio relativo all'anno 2024, previa verifica del raggiungimento degli obiettivi del personale impiegato nella gestione delle entrate relativi all'anno 2024.

Nel secondo caso, invece, puntualizza sempre il Comune, la scansione sarebbe la seguente:

- approvazione del bilancio di previsione 2023-2025 nei termini;
- stanziamento nel bilancio di previsione 2023-2025 delle somme in base ai dati del consuntivo precedente (2022);
- fissazione degli obiettivi del personale impiegato nella gestione delle entrate 2023 e inserimento delle somme stanziare nel fondo del trattamento economico accessorio 2023;
- nell'anno 2024, verifica dell'approvazione del rendiconto 2023 nei termini (30 aprile 2024), e verifica del raggiungimento degli obiettivi 2023 ai fini della liquidazione degli incentivi.

Il Comune di Stella, in secondo luogo, posto che la norma di legge prevede due possibili destinazioni, chiede se la parte destinata al potenziamento delle risorse strumentali degli uffici preposti alla gestione delle entrate, possa essere vincolata in avanzo destinato ad investimenti, ove non spesa entro l'anno, oppure debba andare in economia, vista la locuzione "*limitatamente all'anno di riferimento*", riferita ad entrambe le destinazioni ("*potenziamento delle risorse strumentali degli uffici comunali preposti alla gestione delle entrate*" e "*trattamento accessorio del personale dipendente*").

In merito all'ammissibilità della richiesta

La funzione consultiva delle Sezioni regionali di controllo è inserita nel quadro delle competenze che la legge n. 131 del 2003, recante adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ha attribuito alla Corte dei conti.

La richiesta di parere risulta ammissibile sotto il profilo soggettivo e procedurale, in quanto sottoscritta dal Sindaco e trasmessa tramite il Consiglio delle autonomie locali, nel rispetto

delle formalità previste dall'art. 7, comma 8, della legge n. 131 del 2003

Quanto ai limiti oggettivi, occorre rilevare come la norma preveda la facoltà di chiedere pareri "*in materia di contabilità pubblica*", senza attribuire alle Sezioni regionali della Corte dei conti una funzione consultiva a carattere generale. La Sezione delle Autonomie, già nell'adunanza del 27 aprile 2004, aveva fissato principi e modalità per l'esercizio dell'attività consultiva, modificati ed integrati con le successive delibere n. 5/SEZAUT/2006 e n. 9/SEZAUT/2009, precisando che quest'ultima va ristretta alla materia della contabilità pubblica, quindi alle norme ed ai principi che regolano la formazione dei bilanci e la gestione contabile o finanziaria. In seguito, le Sezioni riunite della Corte dei conti, con una pronuncia di orientamento generale, emanata ai sensi dell'art. 17, comma 31, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 (delibera n. 54/CONTR/2010), esprimendo principi vincolanti per le Sezioni regionali, hanno precisato che non è da condividere qualsivoglia interpretazione dell'espressione "*in materia di contabilità pubblica*", che conduca al risultato di estendere l'attività consultiva in discorso a tutti i settori dell'azione amministrativa. Inoltre, hanno affermato che non sono condivisibili linee interpretative che ricomprendano nel concetto di "*contabilità pubblica*" qualsivoglia attività degli enti che abbia, comunque, riflessi di natura finanziaria, comportando, direttamente o indirettamente, una spesa. I riferiti principi di diritto sono stati ripresi, dalle medesime Sezioni riunite, in successive pronunce (per esempio, deliberazioni n. 60/CONTR/2010 e n. 1/CONTR/2011), nonché dalla Sezione delle autonomie che, per esempio, nella deliberazione n. 3/QMIG/2014, ha ritenuto che, in tanto una richiesta di parere può essere ammissibile, in quanto tratti di questione che, tendenzialmente, attenga ad una competenza tipica della Corte dei conti in sede di controllo su bilanci e contabilità delle autonomie territoriali. Tali limiti di accesso sono stati ribaditi in altro pronunciamento nomofilattico (Sezione delle autonomie, deliberazione n. 24/2019/QMIG), in cui è stato sottolineato come la presenza di pronunce di organi giurisdizionali può costituire un indicatore sintomatico dell'estraneità della questione alla materia della contabilità pubblica, in quanto si tratta di fattispecie in cui i profili contabili, se non marginali, non sono comunque preminenti rispetto ad altre problematiche di ordine giuridico.

I quesiti prospettati dal Comune istante vertono sull'interpretazione dell'art. 1, comma 1091, della legge n. 145 del 2018, insistendo, *inter alia*, su una materia – quella dei vincoli finanziari al trattamento economico del personale, che, alla luce della giurisprudenza consultiva di questa Corte (cfr. SRC Liguria, n. 78/2021/QMIG, 85/2021/PAR e n. 173/2024/PAR; SRC Sicilia, n. 120/2022/PAR; SRC Lombardia, n. 192/2023/PAR e n. 113/2024/PAR), è da

ritenersi riconducibile alla materia della contabilità pubblica.

MERITO

I. L'art. 1, comma 1091, della legge n. 145 del 2018 dispone che i comuni che hanno approvato il bilancio di previsione ed il rendiconto entro i termini stabiliti dal d.lgs. n. 267 del 2000, possono, con proprio regolamento, 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, limitatamente all'anno di riferimento, al potenziamento delle risorse strumentali degli uffici comunali preposti alla gestione delle entrate e al trattamento accessorio del personale dipendente, anche di qualifica dirigenziale, in deroga al limite di cui all'articolo 23, comma 2, del d.lgs. n. 75 del 2017.

La quota destinata al trattamento economico accessorio, al lordo degli oneri riflessi e dell'IRAP a carico dell'amministrazione, è attribuita, mediante contrattazione integrativa, al personale impiegato nel raggiungimento degli obiettivi del settore entrate, anche con riferimento alle attività connesse alla partecipazione del comune all'accertamento dei tributi erariali e dei contributi sociali non corrisposti, in applicazione dell'articolo 1 del decreto-legge n. 203 del 2005, convertito dalla legge n. 248 del 2005. Il beneficio attribuito non può superare il 15 per cento del trattamento tabellare annuo lordo individuale. La disposizione non si applica qualora il servizio di accertamento sia affidato in concessione.

Come reso palese dal tenore letterale della disposizione, la disciplina è rimessa all'autonomia regolamentare dei comuni, da esercitare, tuttavia, nel rispetto dei presupposti e dei limiti prescritti dalla norma di legge.

Quest'ultima pone dei vincoli di carattere generale, espressione, da un lato, di principi di sana gestione finanziaria (approvazione nei termini del bilancio di previsione e del rendiconto) e, dall'altro, dell'esigenza di erogazione dei compensi accessori al personale solo per prestazioni effettivamente rese (art. 7, comma 5, d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165) e nel rispetto di predeterminati limiti finanziari (ammontare complessivo delle risorse destinabili a tal fine e tetto massimo individuale), propri di altri emolumenti accessori attribuiti e disciplinati dalla legge (c.d. incentivi tecnici, ex art. 45 del Codice dei contratti pubblici, d.lgs. n. 36 del 2023; compensi agli avvocati dipendenti, ex art. 9 del d.l. n. 90 del 2014, convertito dalla legge n. 114 del 2014; diritti di rogito ai segretari comunali, ex art. 10 del citato d.l. n. 90 del 2014; emolumenti per entrate da sanzioni per violazioni al Codice della strada, ex art. 208 d.lgs. n.

285 del 1992; etc.).

La *ratio* dell'esposto comma 1091, come messo in evidenza dalla Sezione delle autonomie (deliberazione n. 19/2021/QMIG), appare quella di consentire ai comuni di destinare risorse derivanti da maggior gettito IMU e TARI per potenziare ulteriormente, e in linea generale, l'attività di acquisizione delle entrate. Tale obiettivo risulta a tal punto rilevante da sottrarre la quota di trattamento accessorio per il personale, a tal fine destinata, al limite di finanza pubblica indicato dall'art. 23 del d.lgs. n. 75 del 2017. Se lo spirito della norma è quello di premiare l'effettivo incremento di accertamenti e riscossioni da IMU e TARI, la Sezione autonomie ha sottolineato come ciò che rileva, ai fini della corretta applicazione della disposizione in esame, è che la destinazione del maggior gettito (da incassare, oltre che accertato) avvenga nel rispetto degli equilibri di bilancio e dei principi di finanza pubblica, invariati, nella disposizione in esame, nell'esigenza di adeguata programmazione (tempestività nell'approvazione dei due principali documenti contabili), di destinazione di una quota delle maggiori risorse effettivamente accertate e riscosse nell'esercizio precedente, di preventiva determinazione di obiettivi nel settore delle entrate e della liquidazione sulla base dei risultati effettivamente conseguiti in materia.

II. Precisato quanto sopra, il dettato letterale dell'esposto comma 1091 della legge n. 145 del 2018, si presta, come palesato dal Comune istante, ai fini della specifica regolamentazione interna, a differenti interpretazioni.

L'autonomia regolamentare degli enti deve, tuttavia, esplicitarsi, in primo luogo, all'interno dei principi desumibili dalla cornice normativa delineata, e nel rispetto della sua *ratio*, esigenza che si pone a monte di ogni altra valutazione in ordine alla disciplina di dettaglio adottata che deve risultare conforme agli obiettivi avuti di mira dal legislatore (riconoscimento, quale incentivo, al personale, di quota parte delle maggiori entrate accertate ed effettivamente riscosse, a titolo di IMU e di TARI, all'interno di un quadro complessivo di adeguata programmazione e rendicontazione finanziaria e del raggiungimento di risultati di *performance*, organizzativi ed individuali, in materia di entrate).

In particolare, la disposizione impone, quale presupposto per la sua applicazione, che i comuni approvino il bilancio di previsione ed il rendiconto entro i termini stabiliti dal d.lgs. n. 267 del 2000 (con le precisazioni rese in merito, in sede nomofilattica, dalla deliberazione della Sezione delle autonomie n. 19/2021/QMIG), senza, tuttavia, individuare, espressamente, a quale esercizio la ridetta, tempestiva, approvazione debba far riferimento

(profilo che condiziona, peraltro, la preclusione posta dalla norma, che non può che avere a riferimento un predeterminato esercizio, pena una indefinita estensione temporale).

In aderenza, tuttavia, a quanto disposto dalla medesima disposizione poco dopo (*“maggiore gettito accertato e riscosso....nell'esercizio fiscale precedente a quello di riferimento risultante dal conto consuntivo approvato”*), si può ritenere che l'autonomia regolamentare del comune possa fare legittimo riferimento, in ragione della continuità dei cicli di bilancio e del collegamento che il comma 1091 instaura fra i vari presupposti e requisiti da esso prescritti, alla puntuale approvazione, da un lato, del rendiconto dell' *“esercizio fiscale precedente a quello di riferimento”* (il medesimo esercizio di rilevazione del *“maggiore gettito accertato e riscosso”*) e, dall'altro, al bilancio di previsione dell' *“anno di riferimento”*, quello in cui, ove il regolamento decida per l'erogazione di un emolumento accessorio, devono essere attribuiti, mediante contrattazione integrativa, specifici obiettivi al personale impiegato nel settore delle entrate (da valutare, in termini di effettivo raggiungimento, nell'anno successivo a quello di riferimento).

Argomenti a favore di tale lettura interpretativa si rinvencono, altresì, in alcuni pareri resi dalle Sezioni regionali di controllo, che, tuttavia, non son stati chiamati ad affrontare *ex professo* la questione. La Sezione regionale di controllo per la Lombardia, per esempio, nella deliberazione n. 113/2024/PAR, a fronte di un quesito di un comune che chiedeva se, *con riferimento alla tempestività dell'approvazione del rendiconto, debba aversi riguardo al rendiconto dell'esercizio antecedente a quello in cui sono stanziati le risorse (quindi al medesimo rendiconto in cui è accertato il “maggiore gettito accertato e riscosso”)*, ha avuto modo di confermare, in aderenza all'evidenziata formulazione letterale della norma, la prospettazione interpretativa dell'istante, precisando come questa si appalesi conforme, sotto il profilo sistematico, ai principi contabili sottesi alla *ratio* della disciplina in esame. Anche questa Sezione regionale di controllo, di recente, nella deliberazione n. 173/2024/PAR, ha ritenuto non superabile il presupposto della tempestiva approvazione del rendiconto, in fattispecie in cui, in base alla prospettazione del comune istante, quest'ultimo era riferito all'esercizio precedente a quello di riferimento (2023), a fronte di un bilancio di previsione, puntualmente adottato, relativo, invece, al triennio 2024-2026.

Pertanto, avendo a riferimento come anno il 2024, una regolamentazione, da parte del Comune, conforme ai vincoli posti dal comma 1091 in esame, letti anche alla luce della loro *ratio* (sana gestione finanziaria e necessario collegamento fra prestazioni rese ed emolumenti accessori erogabili), può essere la seguente:

- approvazione del rendiconto 2023 entro il 30 aprile 2024 e del bilancio 2024-2026 entro il 31 dicembre 2023 (salve le eccezioni, aventi fonte nella legge o in un decreto ministeriale, valorizzate dalla Sezione delle autonomie nella deliberazione n. 19/2021/QMIG);
- stanziamento delle somme destinate agli incentivi al personale nel bilancio di previsione 2024-2026, dopo l'approvazione del rendiconto 2023 (momento in cui si ha certezza delle maggiori somme accertate e riscosse a titolo di IMU e TARI, ed è possibile destinarne quota parte, nella misura massima del 5 per cento, al potenziamento delle risorse strumentali degli uffici preposti alla gestione delle entrate e al trattamento accessorio del personale dipendente);
- inserimento delle somme stanziare nel fondo per il trattamento economico accessorio relativo al 2024, e fissazione di specifici obiettivi per il personale impiegato nella gestione delle entrate in sede di contrattazione integrativa;
- liquidazione, nel 2025, delle somme stanziare nel fondo per il trattamento accessorio relativo al 2024, previa verifica del raggiungimento degli obiettivi prestabiliti (nella misura massima individuale del 15 per cento del trattamento tabellare annuo lordo).

III. Con il secondo quesito il Comune di Stella, posto che la norma prevede due possibili destinazioni ("*potenziamento delle risorse strumentali degli uffici comunali preposti alla gestione delle entrate*" e "*trattamento accessorio del personale dipendente*"), chiede se la parte relativa al potenziamento delle risorse strumentali degli uffici preposti alla gestione delle entrate, possa essere vincolata in avanzo destinato ad investimenti, ove non spesa entro l'anno, oppure debba andare in economia, vista la locuzione "*limitatamente all'anno di riferimento*", riferita ad entrambe.

La disposizione, come sopra esposto, prevede che i comuni che hanno approvato il bilancio di previsione ed il rendiconto entro i termini stabiliti dalla legge, possono, con proprio regolamento, prevedere che il maggiore gettito accertato e riscosso, relativo agli accertamenti dell'IMU e della TARI, nell'esercizio fiscale precedente a quello di riferimento, risultante dal conto consuntivo approvato, nella misura massima del 5 per cento, possa essere destinato, "*limitatamente all'anno di riferimento*", anche al potenziamento delle risorse strumentali degli uffici comunali preposti alla gestione delle entrate.

La locuzione evidenzia la natura non ricorrente dell'entrata finalizzata all'eventuale potenziamento degli uffici comunali preposti alla gestione delle entrate, posto che, come visto, tali risorse derivano dal solo "*maggiore gettito accertato e riscosso*" di IMU e TARI "*nell'esercizio fiscale precedente a quello di riferimento*". Si tratta, pertanto, di maggiori entrate che, per loro natura, non sono ricorrenti e, come tali, non possono essere stanziare anche nei bilanci successivi

all'esercizio di riferimento (né, di conseguenza, dare copertura a ulteriori spese), salvo che vengano, nuovamente, integrati i presupposti per la loro destinazione alle finalità previste dal comma 1091.

Invece, il maggiore gettito accertato e riscosso, relativo a IMU e TARI, nell'esercizio fiscale precedente a quello di riferimento, risultante dal conto consuntivo approvato (per esempio il 2023), nella misura massima del 5 per cento, destinato, *"limitatamente all'anno di riferimento"* (per esempio, il 2024), al potenziamento delle risorse strumentali degli uffici comunali preposti alla gestione delle entrate, ove non utilizzato entro il termine del 31 dicembre (in termini di impegno delle relative spese), deve mantenere la destinazione impressa dal regolamento comunale.

In ordine alla qualificazione giuridico-contabile, e conseguente disciplina, della ridetta *"destinazione"*, va precisato che l'art. 187 del TUEL dispone che *"i fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese"*. Tale definizione è confermata dal paragrafo 9.2.11 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, in base al quale *"la quota del risultato di amministrazione destinata agli investimenti è costituita dalle entrate in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese"*.

Si tratta di qualificazione che non appare pertinente al caso di specie in cui, da un lato, le risorse provengono da, maggiori, entrate di parte corrente (IMU e TARI) e, dall'altro, presentano uno specifico (non generico) vincolo di destinazione (*"potenziamento delle risorse strumentali degli uffici comunali preposti alla gestione delle entrate"*), attribuito dal regolamento comunale, sulla base di apposita previsione di legge.

Tali risorse paiono più propriamente qualificabili come entrate vincolate e, come tali, al 31 dicembre dell'esercizio di riferimento (o, eventualmente, dei successivi) devono essere esposte nel prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.

L'art. 187 del TUEL, al comma 3-ter, dispone, infatti, che costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio, *derivanti da entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione* (lett. d), definizione confermata dal paragrafo 9.2.8 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011.

P.Q.M.

in riscontro all'istanza di parere presentata dal Comune di Stella, la Sezione regionale di controllo per la Liguria ritiene che, ai fini dell'applicazione dell'art. 1, comma 1091, della legge

n. 145 del 2018, l'autonomia regolamentare del comune possa fare legittimo riferimento, in ragione della continuità dei cicli di bilancio e del collegamento che la norma instaura fra i vari presupposti e requisiti da essa prescritti, alla puntuale approvazione, da un lato, del rendiconto dell'esercizio precedente a quello di riferimento (esercizio di rilevazione dell'eventuale maggiore gettito accertato e riscosso) e, dall'altro, al bilancio di previsione dell'anno di riferimento, quello in cui devono essere attribuiti, mediante contrattazione integrativa, specifici obiettivi al personale impiegato nel settore delle entrate (da valutare, in termini di effettivo raggiungimento, nell'anno successivo a quello di riferimento).

Il maggiore gettito accertato e riscosso, relativo a IMU e TARI, destinato, nella sussistenza dei presupposti previsti dal citato comma 1091, al potenziamento delle risorse strumentali degli uffici comunali preposti alla gestione delle entrate, ove non utilizzato (in termini di impegno di spesa) entro l'esercizio di stanziamento, deve mantenere la destinazione impressa dal regolamento comunale, quale economia da entrate vincolate.

Copia della presente deliberazione sarà trasmessa, a cura della Segreteria, al Sindaco del Comune di Stella (SV).

Il magistrato relatore
Donato Centrone

Il presidente
Maria Teresa Polverino

Depositato in segreteria il
25 novembre 2024

Il funzionario preposto