



REPUBBLICA ITALIANA
CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA
LOMBARDIA

composta dai magistrati:

dott. Nicola Mastropasqua	Presidente
dott. Antonio Caruso	Consigliere
dott. Giorgio Cancellieri	Consigliere
dott. Giancarlo Penco	Consigliere
dott. Giuliano Sala	Consigliere
dott. Giancarlo Astegiano	I Referendario
dott. Gianluca Braghò	Referendario
dott.ssa Alessandra Olessina	Referendario (relatore)
dott. Massimo Valero	Referendario

nell'adunanza del 4 dicembre 2008

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

Vista la legge 21 marzo 1953, n. 161;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

Vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14/2000 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

Vista la nota n. 8733 del 17 novembre 2008, con la quale il Sindaco del Comune di Varese ha chiesto un parere in materia di contabilità pubblica;

Vista la deliberazione n. 1/pareri/2004 del 3 novembre 2004 con la quale la Sezione ha stabilito i criteri sul procedimento e sulla formulazione dei pareri previsti dall'articolo 7, comma 8, della legge n. 131 del 2003;

Vista l'ordinanza n. 96 del 24 novembre 2008, con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'adunanza odierna per deliberare sulla richiesta proveniente dal Sindaco del Comune di Varese;

Udito il relatore, dott.ssa Alessandra Olessina

PREMESSO

Con nota indicata in epigrafe il Sindaco del Comune di Varese ha chiesto alla Sezione di rendere apposito parere in merito alla corretta applicazione dell'art. 1, co. 208, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266, in base al quale *"Le somme finalizzate alla corresponsione di compensi professionali comunque dovuti al personale dell'Avvocatura interna delle Amministrazioni pubbliche sulla base di specifiche disposizioni contrattuali sono da considerare comprensive degli oneri riflessi a carico del datore di lavoro"*.

Più precisamente, si chiede di conoscere se nella dicitura "oneri riflessi", contenuta nella disposizione suindicata, sia ricompresa anche l'Imposta regionale sulle attività produttive - IRAP e se, pertanto, sussista l'obbligo, in capo all'Amministrazione, di restituire, ai propri dipendenti avvocati comunali, le somme trattenute a titolo di IRAP maturata su tali importi.

IN VIA PRELIMINARE

Sull'ammissibilità della richiesta

La richiesta del parere in esame è fondata sull'art. 7, co. 8, della Legge 5 giugno 2003, n. 131, che attribuisce alla Corte dei conti una funzione consultiva in materia di contabilità pubblica.

La Sezione, preliminarmente, è chiamata a verificare la presenza dei requisiti di ammissibilità della richiesta, come elaborati dalla giurisprudenza contabile e sostanzialmente riconducibili a tre profili:

- la legittimazione del soggetto che effettua la richiesta;
- l'ambito oggettivo delle materie entro le quali può espletarsi la funzione consultiva di questa Corte;
- i rapporti tra tale funzione consultiva e, da un lato, l'attività amministrativa, dall'altro le funzioni giurisdizionali civile, penale, amministrativa e contabile.

In ordine al soggetto legittimato a proporre i quesiti, è ormai orientamento consolidato (per tutte Sez. controllo Lombardia, deliberaz. n. 1/pareri/2004) che la mancata istituzione, come nelle Regione Lombardia, del Consiglio delle autonomie, previsto dall'art. 7 della Legge cost. n. 3/2001, non costituisce elemento ostativo alla richiesta di parere proveniente direttamente dagli enti richiamati dall'art. 7, co. 8, della Legge n. 131/2003; ciò in base alla considerazione sia del tenore letterale di quest'ultima disposizione di legge (che usa la locuzione "di norma"), sia della *ratio* della stessa, che è quella di prevedere una sorta di "filtro" per la sottoposizione alla Corte dei conti delle sole questioni di portata generale.

Del pari risulta consolidato l'orientamento in ordine al soggetto legittimato a formalizzare la richiesta di parere, individuato nell'organo rappresentativo dell'ente, come tale "capace" di manifestarne la volontà, e cioè, per il Comune, il Sindaco, oltre al Consiglio comunale nel caso di pareri richiesti su atti di normazione.

Nel caso di specie la richiesta di parere è, conformemente a quanto si è detto, sottoscritta dal Sindaco del Comune di Varese.

La Sezione ritiene sussistente anche il requisito di ammissibilità oggettiva del parere: la questione su cui si chiede il parere, infatti, rientra nell'alveo della contabilità pubblica, essendo connessa alle modalità di utilizzo delle risorse pubbliche (in base alla definizione che ne ha dato questa Sezione con la deliberazione n. 5/pareri/2006), anche nell'ottica di specifici obiettivi di contenimento della spesa sanciti da principi di coordinamento della finanza pubblica contenuti nelle leggi finanziarie ed in grado di ripercuotersi direttamente sulla sana gestione finanziaria dell'Ente.

Inoltre, la richiesta ha una formulazione "*generale*", nel senso già chiarito dalla giurisprudenza contabile (si veda, al riguardo, Sez. controllo

Lombardia, deliberazione n. 9/pareri/2006), in quanto finalizzata alla corretta interpretazione di un testo normativo disciplinante l'attività amministrativa, con l'esclusione di indicazioni specifiche all'attività gestionale concreta.

Infine, la richiesta di parere non risulta interferire con le funzioni di controllo o giurisdizionali svolte dalla magistratura contabile e neppure con alcun altro giudizio civile o amministrativo che sia in corso.

Pertanto, la richiesta di parere è *in toto* ammissibile e può essere esaminata nel merito.

NEL MERITO

L'art. 27 del CCNL-Comparto Regioni ed Enti locali del 14 settembre 2000 prevede che gli Enti provvisti di Avvocatura, costituita secondo i rispettivi ordinamenti, disciplinano la corresponsione dei compensi professionali, dovuti a seguito di sentenza favorevole all'Ente, secondo i principi di cui al R.D.L. 27 novembre 1933 n. 1578 ("Ordinamento professionale degli avvocati") e disciplinano, altresì, in sede di contrattazione decentrata integrativa, la correlazione tra tali compensi professionali e la retribuzione di risultato prevista dal CCNL.

Si tratta, più precisamente, di onorari e competenze professionali che costituiscono voci che compongono la retribuzione - intesa come trattamento economico percepito complessivamente dal dipendente avvocato – giustificate dal particolare contenuto delle prestazioni rese, che si differenziano rispetto a quelle degli altri dipendenti dell'Ente (cfr. Cons. di Stato, sez. IV, 25 marzo 1988, n. 262; TAR Umbria, 31 gennaio 1998, n. 137; TAR Puglia-Bari, sez. II, 8 marzo 2006, n. 720).

I compensi ex art. 27 citato sono, pertanto, da considerarsi corrispettivi di un peculiare svolgimento del rapporto di lavoro dipendente, e non di un'attività libero-professionale.

Il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo dell'Imposta regionale sulle attività produttive - IRAP, ha indicato, all'art. 2, quale presupposto dell'imposta, l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Ha, altresì, precisato che l'attività dagli organi e Amministrazioni dello Stato costituisce in ogni caso presupposto dell'imposta.

Il medesimo decreto, all'art. 3, lett. *e-bis*), ha incluso, nel novero dei soggetti passivi dell'imposta, le Amministrazioni pubbliche di cui al D. Lgs. n. 29/1993 (ora D. Lgs. n. 165/2001), specificando, al successivo art. 10-*bis*, che per le Amministrazioni pubbliche la base imponibile è determinata in un importo pari all'ammontare delle retribuzioni erogate al personale dipendente.

La ormai pacifica giurisprudenza ha ulteriormente chiarito che la nozione di "*attività autonomamente organizzata*", posta a presupposto del tributo, deve essere interpretata in senso oggettivo, cioè come sistema o modalità di svolgimento connesso alla combinazione di fattori produttivi, funzionali, o quanto meno complementari, all'attività svolta dal titolare. Ed è solo tale organizzazione ad essere giuridicamente rilevante ai fini IRAP, poiché solo essa è idonea a produrre *autonomamente* valore aggiunto, che non discende dal contribuente, ma rappresenta un'attività da lui distinta (cfr. Cass. n. 3673-3674-3675-3676-3677 e 3678 del 2007).

In base a questi principi, con riferimento all'attività dell'Ente pubblico, il presupposto impositivo dell'IRAP si realizza in capo all'Ente che eroga il compenso di lavoro dipendente (e che è, quindi, il datore di lavoro), il quale rappresenta il soggetto passivo dell'imposta, cioè colui che, nella valutazione del legislatore, in quanto titolare di un'organizzazione, è tenuto a concorrere alle spese pubbliche, ai fini di detto tributo.

Conseguentemente, l'onere fiscale non può gravare sul lavoratore dipendente in relazione ai propri compensi, di cui è pacifica la natura retributiva, compensi sui quali gravano le sole imposte sul reddito.

Il punto da risolvere, tenendo ferme le enucleate premesse, è però quello di individuare quali elementi debbono far carico sulle risorse economiche che andranno a comporre fondi per incentivare o comunque compensare l'attività lavorativa di tutti o di singole categorie di lavoratori dipendenti, quali sono gli avvocati dell'Ente.

In altri termini, è fuori dall'ottica del quesito posto da codesto Comune qualsiasi problema di traslazione dell'IRAP sui lavoratori dipendenti, dovendosi invece stabilire quali siano gli elementi da prendere in considerazione per determinare la spesa da imputare agli specifici fondi incentivanti in base a positive disposizioni normative.

Va in proposito precisato che non esiste alcuna preclusione all'inserimento, tra gli elementi di cui sopra, dell'IRAP per il fatto che il Comune sia il soggetto passivo dell'imposta, così come non vi sono preclusioni

per l'inserimento, peraltro espresso, degli oneri contributivi per la parte a carico dell'Amministrazione, oneri che peraltro non possono essere traslati sul lavoratore anche in base a principi di derivazione costituzionale.

Va considerato in proposito che le somme riscosse da terzi dalla P.A. non sono assoggettate ad IRAP, ma che il presupposto dell'imposta si verifica nel momento in cui esse vengono destinate al pagamento di emolumenti accessori, quali quelli indicati nel comma 208, al personale dipendente.

In tale momento la P.A. è, pertanto, assoggettata, oltre al pagamento dell'emolumento, ad altri oneri finanziari, quali appunto l'IRAP o le quote parti di contributi previdenziali ed assistenziali su di essa ricadenti, che si riflettono sul bilancio dell'ente.

E' allora da valutare se e in quali limiti detti oneri hanno assunto rilievo nella disposizioni della Legge finanziaria per il 2006 al fine di calcolare le grandezze finanziarie relative al costo del lavoro (che, com'è noto, è assoggettato anche a specifiche certificazioni di compatibilità) e della quantificazione della relativa spesa.

Il problema interpretativo si risolve, pertanto, nella circostanza che il comma 208 dell'art. 1 della Legge n. 266/2005 afferma che le somme finalizzate alla corresponsione di compensi professionali comunque dovuti al personale dell'Avvocatura interna delle Amministrazioni pubbliche sulla base di specifiche disposizioni contrattuali sono da considerare comprensive degli oneri riflessi a carico del datore di lavoro, senza far cenno all'IRAP.

La norma è stata così messa a confronto, per escludere l'IRAP dal computo di cui al comma 208, con i commi 181, 185 e 198 dello stesso art. 1 della legge n. 266/2005, nei quali l'IRAP è espressamente citata.

In proposito va precisato che i commi 181 e 185 indicano espressamente, oltre all'IRAP, i soli oneri contributivi (è stata scelta così una strada di nominatività degli elementi), mentre al comma 198 sono stati indicati, oltre all'IRAP, gli oneri riflessi a carico dell'Amministrazione.

In tal modo per gli Enti territoriali si è voluto dare una base più ampia degli elementi che gravano sulle somme di cui trattasi, mentre il riferimento espresso all'IRAP può essere stato dettato da esigenze di omogeneità con le norme riguardanti le Amministrazioni statali, e per evitare comunque dubbi interpretativi.

Dalle norme da ultimo citate viene in rilievo, ad avviso di questa Sezione, l'elemento interpretativo fondamentale, e cioè che le somme indicate

dalla contrattazione collettiva di lavoro per i fondi di produttività e per i miglioramenti economici costituiscono, nella Legge finanziaria, gli importi complessivi massimi destinati ai fini di cui sopra ai sensi dell'art. 11, co. 3, lett. h) della Legge n. 468/1978.

In sostanza, sul bilancio dello Stato non potranno gravare ulteriori somme che facciano espandere la spesa.

Se si considera che l'IRAP viene commisurata per le Amministrazioni pubbliche alla spesa per il personale, ne consegue che l'incremento per retribuzione accessoria, a qualsiasi titolo, del personale determina anche l'espansione dell'imposta, che non troverebbe più copertura sul bilancio dello Stato.

Eguale l'obiettivo di finanza pubblica fissato dal co. 198 citato verrebbe alterato dalla sopravvenienza, in corso di esercizio, di modificazioni dell'IRAP da corrispondere in relazione a retribuzione accessoria commisurata ad eventi successivi all'approvazione del bilancio degli enti.

Queste considerazioni si vanno ad aggiungere a quelle sulla *ratio* delle norme interpretative restrittive poste nella Legge finanziaria per il 2006, intese al contenimento della spesa.

Sulla base di questi principi la nozione di "oneri riflessi" sembra doversi interpretare, come in conformità alla stessa etimologia, nel senso di oneri che ricadono sull'Amministrazione in conseguenza della corresponsione, in favore del personale dipendente, di emolumenti accessori. Va ancora considerato che, se pure nella nozione di oneri riflessi comunemente adottata non viene inserita l'Irap, le amministrazioni pubbliche presentano due peculiarità, la prima è che solo per la loro attività amministrativa (e non commerciale) il presupposto dell'imposta e la base di calcolo sono costituiti dall'importo degli emolumenti corrisposti ai lavoratori dipendenti, la seconda è che, adottando detti enti un bilancio finanziario autorizzativo della spesa, l'importo dell'Irap deve essere calcolato unitamente alle altre grandezze finanziarie al fine di individuare la spesa complessiva del costo del personale che deve trovare la copertura in bilancio.

Infatti, l'espansione della base imponibile dell'IRAP si determina con il pagamento di emolumenti e quindi si riflette in senso incrementativo sul bilancio dell'ente.

D'altro canto, i commi 207 e 208 dell'art. 1 della Legge finanziaria per il 2006 sono ulteriormente esplicativi dei principi e dei limiti fissati in generale nei precedenti commi 181, 185, 198, alla cui luce debbono interpretarsi.

Le esposte considerazioni inducono questa Sezione a confermare integralmente il parere espresso con la deliberazione n. 4/2008.

Peraltro, questa Sezione non ignora le diffuse pronunce interpretative difformi.

Spetta, quindi, alla valutazione di codesto Comune seguire o meno l'indirizzo interpretativo qui proposto.

P.Q.M.

nelle considerazioni esposte è il parere della Sezione.

Il Relatore
(Dott.ssa Alessandra Olessina)

Il Presidente
(Dott. Nicola Mastropasqua)

Depositata in Segreteria il
15 dicembre 2008
Il Direttore della Segreteria
(dott.ssa Daniela Parisini)