

REPUBBLICA ITALIANA

CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL VENETO

Nell'adunanza del 21 maggio 2008 composta da:

Bruno PROTA	Presidente
Luca FAZIO	Referendario
Francesco ALBO	Referendario relatore
Daniela MORGANTE	Referendario

-----

VISTO l'art. 100, secondo comma, della Costituzione;

VISTO il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con r.d.

12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

VISTO il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti con il quale è stata istituita in ogni Regione ad autonomia ordinaria una Sezione regionale di controllo, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131 recante "Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3", ed, in particolare, l'art. 7, comma 8°;

VISTI gli indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva approvati dalla Sezione delle Autonomie nell'adunanza del 27 aprile 2004;

VISTA la richiesta di parere inoltrata dal Sindaco del Comune di Verona (VR) prot. n. 64177 del 18/3/2008, qui pervenuta in data 25 marzo 2008 al prot. n. 1562/9;

VISTA l'ordinanza del Presidente di questa Sezione di controllo n. 17/2008/Cons. del 20 maggio 2008 di convocazione della Sezione per l'odierna seduta;

UDITA la relazione del magistrato relatore

#### FATTO

La richiesta di parere proviene dal comune di Verona (VR), e riguarda la possibilità di includere l'IRAP nel concetto di "oneri riflessi" con riferimento sia ai compensi professionali dovuti al personale dell'avvocatura interna (come previsti dall'art. 1 comma 208 della legge 266/2005), sia ai compensi per la progettazione interna (come previsti dall'art. 18 legge n. 109/94, e ora dall'art. 92 del D.Lgs. n. 163/2006).

Più precisamente, dopo aver richiamato le discordanti posizioni espresse sull'argomento dalla Sezione regionale di controllo per l'Emilia Romagna (delibera n.34 del 27/06/2007) e dall'Agenzia delle entrate (risoluzione n. 327/E del 14/11/2007) da un lato, e dalla Sezione regionale di controllo per la Lombardia (delibera n. 4 dell'11/02/2008) dall'altro, il comune formula due quesiti:

1. Se l'espressione "oneri riflessi" presente nell'art. 1 comma 208 della legge n. 266/2005 si riferisca non solo agli oneri previdenziali ed assistenziali, ma anche all'IRAP;
2. Qualora si condivida l'orientamento secondo cui non si realizzino i presupposti impositivi dell'IRAP in capo agli avvocati dipendenti

dell'ente, se tale orientamento possa estendersi anche agli altri compensi previsti da specifiche previsioni legislative e regolamentari, quali ad esempio, quelli derivanti dalla progettazione interna, dal recupero evasione ICI e dall'attività di notifica dei messi.

## DIRITTO

In via preliminare, occorre valutare la sussistenza dei requisiti soggettivi di ammissibilità con riferimento sia all'ente interessato a ricevere il parere che all'organo che formalmente l'ha richiesto.

Poichè la funzione consultiva delle Sezioni regionali di controllo è ammessa espressamente per i Comuni dall'art. 7 comma 8 della legge 131/2003, legittimato soggettivamente non può che essere l'organo politico di vertice e rappresentante legale dell'ente, ossia il Sindaco, ai sensi dell'art. 50 del D.Lgs. n. 267/2000.

Sotto tale profilo, pertanto, la richiesta di parere a firma del Sindaco è da considerarsi ammissibile.

In merito al presupposto oggettivo, ossia all'aderenza della questione al concetto di contabilità pubblica come definito dalla delibera della Sezione delle Autonomie n. 5/2006, può affermarsene la sussistenza, in quanto i quesiti sono connessi all'interpretazione di una norma della finanziaria 2006 – l'art. 1 comma 208 -, che essendo diretta al contenimento della spesa pubblica di personale, ha significative ripercussioni sulla sana gestione finanziaria dell'ente.

Passando al merito, l'art. 1, comma 208, della legge 266 del 2005 stabilisce 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".*

Con il primo quesito, il comune chiede se l'espressione "oneri riflessi" ivi usata si riferisca o meno, oltre che agli oneri previdenziali ed assistenziali, anche all'IRAP.

La risposta è negativa per diversi ordini di motivi.

Innanzitutto, nella legge 266 del 2005 vi sono alcune disposizioni - per esempio l'art.1 commi 207 e 208-, che fanno testuale riferimento solo agli oneri riflessi, mentre ve ne sono altre - per esempio l'art. 1 commi 181, 185 e 198-, che fanno riferimento anche all'IRAP.

A parte il fatto che già questa circostanza dimostra la volontà del legislatore di espungere l'IRAP dalla nozione di "oneri riflessi", ciò che in questa sede preme sottolineare è la differenza sostanziale che sta alla base di questi due gruppi di norme.

Il primo gruppo (in cui rientra il comma 208), infatti, che prende in considerazione il trattamento economico dei lavoratori, fa riferimento solo alle voci di spesa che direttamente (es., i compensi professionali per l'avvocatura interna) o indirettamente (es., gli oneri previdenziali e assistenziali) creano una qualche utilità ai lavoratori medesimi. In questo contesto non si fa alcun riferimento all'IRAP, che costituendo (come si vedrà più avanti) un onere fiscale che grava sull'ente, non attiene ai rapporti tra l'ente ed i lavoratori, ma a quelli tra l'ente ed il fisco.

Il secondo gruppo di norme (in cui rientrano i commi 181, 185 e 198), invece, include tale imposta nel computo di spesa, in quanto esso fa riferimento non solo al trattamento economico dei singoli lavoratori (e dunque ai rapporti tra l'ente e i lavoratori), ma alla spesa pubblica complessiva, nella sua molteplicità di componenti.

La voce IRAP, infatti, esula dai rapporti tra l'ente e i dipendenti (che non sono annoverati tra i soggetti passivi dell'imposta), perchè costituisce un onere fiscale che grava sull'ente datore di lavoro, soggetto passivo dell'imposta ai sensi degli art. 2 e 3 comma 1, lettera. e-bis), del D.Lgs. 446/97.

Tale onere fiscale, come ricordato dalla recente risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 123/E del 2 aprile 2008, non può essere considerato un "onere riflesso", in quanto l'effetto di decremento economico ad esso connesso deriva direttamente dall'applicazione del tributo, che in questo senso si configura piuttosto come un "onere diretto".

Nella determinazione della base imponibile IRAP dell'ente, poi, ai sensi dell'art. 10 bis D.lgs. 446/1997, rientrano anche le retribuzioni erogate al personale dipendente.

In questo concetto rientrano anche i *compensi professionali* per l'avvocatura interna ex art. 1 comma 208, che a dispetto del *nomen iuris* costituiscono emolumenti percepiti a fronte di un'attività di lavoro subordinato, svolta nell'esercizio delle mansioni di tipo legale, tipiche di quello specifico profilo professionale.

Tali compensi, infatti, in osservanza al principio stabilito dall'art. 41 comma 3 della legge n. 449/97 (secondo cui l'attribuzione di trattamenti

economici al personale contrattualizzato può avvenire esclusivamente in sede di contrattazione collettiva), devono necessariamente essere erogati conformemente alla disciplina del contratto collettivo di riferimento (ossia, per i dirigenti, nei termini di cui all'art. 37 CCNL 1998/2001, e per il personale non dirigente nei termini di cui all'art. 15 lett. k CCNEL 1.4.99), diventando così componenti del trattamento economico accessorio del personale interessato.

Con il secondo quesito, il comune chiede se tale principio di non inclusione dell'IRAP nel concetto di "oneri riflessi" possa estendersi anche agli altri compensi erogati al personale sulla base di specifiche leggi (es. art. 18 legge n. 109/94, ora art. 92 del D.Lgs. n. 163/2006 per la progettazione interna, e art. 59 del D.Lgs. n. 449/97 per il recupero evasione ICI) e norme regolamentari.

In particolare, il comune segnala che l'art. 4.2 del regolamento comunale per la ripartizione e distribuzione del fondo incentivante di cui all'art. 18 L. n. 109/94 prevede che *"l'entità effettiva e complessiva dell'incentivo prevista dal presente regolamento rappresenta il tetto complessivo del costo per l'ente e va quindi considerata comprensiva di tutti gli oneri diretti ed indiretti quali a titolo esemplificativo IRAP, contributi previdenziali ecc."* .

Prima di dare risposta al quesito, bisogna premettere che anche tali compensi sono corrisposti a fronte di lavoro subordinato (la progettazione interna, infatti, viene svolta dai dipendenti degli uffici tecnici comunali nell'esercizio delle loro specifiche mansioni), e diventano anch'essi parte della retribuzione secondo i meccanismi

anzidetti.

La norma regolamentare appena vista è emanata in attuazione dell'art.

18 della legge n. 109/94, che nulla diceva in proposito.

Con l'art. 3 comma 29 della legge n. 350/2003, è stata poi emanata una norma, valevole solo per gli enti locali, che ha stabilito che

*I compensi che gli enti locali, ai sensi dell'articolo 18 della legge 11 febbraio 1994, n. 109, e successive modificazioni, ripartiscono, a titolo di incentivo alla progettazione, nella misura non superiore al 2 per cento dell'importo a base di gara di un'opera o di un lavoro, **si intendono al lordo di tutti gli oneri accessori connessi alle erogazioni, ivi compresa la quota di oneri accessori a carico degli enti stessi.***

Tale formulazione è stata poi meglio specificata mediante un norma d'interpretazione autentica, l'art. 1 comma 207 della legge n. 266/2005, secondo cui

*L'articolo 18, comma 1, della legge 11 febbraio 1994, n. 109, e successive modificazioni, che prevede la possibilità di ripartire una quota percentuale dell'importo posto a base di gara tra il responsabile unico del progetto e gli incaricati della redazione del progetto, del piano della sicurezza, della direzione dei lavori, del collaudo, nonché tra i loro collaboratori, si interpreta nel senso che tale quota percentuale è **comprensiva anche degli oneri previdenziali e assistenziali a carico dell'amministrazione.***

Questo principio è stato infine ribadito dall'art. 92 comma 5 del D.Lgs. n. 163/2006 (cd. codice dei contratti), che stabilisce che

*Una somma non superiore al due per cento dell'importo posto a base di*

*gara di un'opera o di un lavoro, **comprensiva anche degli oneri previdenziali e assistenziali a carico dell'amministrazione**, a valere direttamente sugli stanziamenti di cui all'articolo 93, comma 7, è ripartita, per ogni singola opera o lavoro, con le modalità e i criteri previsti in sede di contrattazione decentrata e assunti in un regolamento adottato dall'amministrazione, tra il responsabile del procedimento e gli incaricati della redazione del progetto, del piano della sicurezza, della direzione dei lavori, del collaudo, nonché tra i loro collaboratori. La percentuale effettiva, nel limite massimo del due per cento, è stabilita dal regolamento in rapporto all'entità e alla complessità dell'opera da realizzare.*

Orbene, in nessuna delle tre norme appena viste all'interno della percentuale massima del compenso è testualmente inclusa l'IRAP, a conferma delle argomentazioni precedentemente espresse con riferimento ai compensi per l'avvocatura interna.

In ogni caso, un'inclusione dell'imposta nel computo avrebbe richiesto una previsione espressa, tanto più nel contesto di norme d'interpretazione autentica, che servono ad esplicitare la volontà del legislatore.

Lo stesso principio, nel silenzio della legge, va applicato poi agli altri casi indicati dall'ente, e cioè ai compensi incentivanti per il recupero evasione ICI e ai compensi incentivanti per i messi notificatori (art. 54 CCNEL 14.9.2000).

Ne', poi, a conclusioni diverse può giungersi invocando quanto sostenuto dalla Sezione regionale di controllo per la Lombardia nella delibera n. 4

dell'11 febbraio 2008 (citata dal comune richiedente il parere), in quanto la normativa ivi richiamata (art. 1 commi 181, 185 e 198 della legge n. 266/2005), ma anche la normativa più recente oggi vigente in materia di contenimento di spesa del personale (per es., con riferimento agli enti non soggetti al patto di stabilità, l'art. 1 comma 562 della legge n. 296/2006, integrata dall'art. 3 comma 121 della L. n. 244/2007), testimoniano semmai il fatto che il legislatore quando ha voluto fare riferimento all'IRAP – includendola nel computo di spesa ai fini della sua limitazione complessiva-, lo ha fatto espressamente, in virtù dell'antico principio secondo cui *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*.

PQM

La Sezione regionale di controllo per il Veneto rende il proprio parere nei termini su indicati.

Così deliberato in Venezia, nella Camera di Consiglio del 21 maggio 2008.

L' estensore

Il Presidente

Dott. Francesco ALBO

Dott. Bruno PROTA

Depositato in Segreteria il 22/05/2008

IL DIRETTORE DI SEGRETERIA

(Dott.ssa Raffaella Brandolese)