

REPUBBLICA ITALIANA

CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL VENETO

Nell'adunanza del 3 luglio 2008 composta da:

Bruno PROTA	Presidente
Aldo CARLESCHI	Consigliere
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 Treviso (TV) prot. n. 42632 del 4/6/2008, qui pervenuta in data 10 giugno 2008 al prot. n. 4067/9;

VISTA l'ordinanza del Presidente di questa Sezione di controllo n. 22/2008/Cons. del 03 luglio 2008 di convocazione della Sezione per l'odierna seduta;

UDITA la relazione del magistrato relatore

#### FATTO

La richiesta di parere proviene dal comune di Treviso, e riguarda la possibilità di includere l'IRAP nel concetto di "oneri riflessi" o di "oneri previdenziali e assistenziali", con riferimento sia ai compensi professionali dovuti al personale dell'avvocatura interna, sia ai compensi per la progettazione interna.

Il quesito richiama le discordanti posizioni espresse sull'argomento: in senso negativo, dalla Sezione regionale di controllo per l'Emilia Romagna (delibera n.34 del 27/06/2007), dalla Sezione regionale di controllo per l'Umbria (delibera n.1 del 28/02/08), e dall'Agenzia delle entrate (risoluzioni n. 327/E del 14/11/2007 e 123/E del 2/4/08), e, in senso positivo, dalla Sezione regionale di controllo per la Lombardia (delibera n. 4 dell'11/02/2008) e dalla Ragioneria generale dello Stato (circolare n. 13 dell'11/04/2008).

Ciò premesso, il comune chiede:

1. Se l'art. 3 comma 29 della legge n. 350/2003 sia una norma interpretativa e dunque con efficacia retroattiva e se sia una norma di principio estensibile anche ai compensi per l'avvocatura interna;
2. Se l'IRAP vada inclusa tra gli oneri riflessi o tra gli oneri previdenziali e assistenziali a carico dell'amministrazione di cui all'art. 1 comma 208 della legge n. 266/2005;
3. Se l'orientamento emerso al punto 2 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 rilevazione statistica;
4. Se l'ente nella sua autonomia regolamentare possa disciplinare la materia considerando i compensi comprensivi di

IRAP;

5. In relazione alle risposte date ai punti precedenti, se vi sia l'obbligo o meno per l'ente di restituire ai dipendenti con gli interessi legali le somme sin qui trattenute a titolo di IRAP a carico dell'ente.

## 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 alla sussistenza del presupposto oggettivo, la questione sottoposta alla Corte dei conti deve riguardare la contabilità pubblica, in base all'art. 7 comma 8 della legge 131/2003, e non deve attenersi a casi specifici che possano interferire con l'esercizio delle funzioni giurisdizionali demandate agli altri organi

di magistratura.

Con riferimento al primo aspetto, al fine di individuare un'accezione tecnica di contabilità pubblica che delimiti concettualmente la materia, vengono in ausilio gli indirizzi e i criteri generali della Sezione delle Autonomie, approvati il 27 aprile 2004 e la delibera 5/AUT/2006 del 10 marzo 2006, che restringono l'ambito oggettivo alla normativa e ai relativi atti applicativi che disciplinano, in generale, l'attività finanziaria che precede o che segue i distinti interventi di settore, compresi, in particolare, la disciplina dei bilanci e i relativi equilibri, l'acquisizione delle entrate, l'organizzazione finanziaria-contabile, la disciplina del patrimonio, la gestione delle spese, l'indebitamento, la rendicontazione e i relativi controlli.

Nel caso di specie, i quesiti rientrano quasi tutti nella nozione astratta di contabilità pubblica, in quanto attengono all'interpretazione di norme contenute in leggi finanziarie (art. 1 comma 208 legge n. 266/2005, art. 3 comma 29 legge n. 350/2003, ecc.) che essendo dirette al contenimento della spesa pubblica di personale, hanno significative ripercussioni sulla sana gestione finanziaria dell'ente.

Fa eccezione il quinto quesito, che attiene a una questione squisitamente civilistica, non inquadrabile nel concetto di contabilità pubblica come sopra delineato.

Esso è inammissibile sotto il profilo oggettivo anche perchè riguarda una fattispecie concreta che può costituire oggetto di azione dinanzi al giudice ordinario.

Per consolidato orientamento, anche di questa Sezione (cfr., da ultimo, Sezione Veneto, delibera n. 8/2008), infatti, le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, pur essendo organi di magistratura, non hanno il potere di dirimere controversie, neppure surrettiziamente attraverso la formulazione di un parere in buona sostanza dichiarativo di un diritto, che precostituendo un elemento a sostegno delle ragioni di una delle parti in sede di un eventuale giudizio, potrebbe interferire con l'esercizio delle funzioni giurisdizionali demandate ad altro giudice.

Passando al merito, bisogna premettere che questa Sezione su questioni analoghe nella recente delibera n. 22 del 21 maggio 2008 ha già espresso un proprio orientamento. Il Collegio, nel richiamare il parere su menzionato, non ravvisa motivi per discostarsi, nell'esame degli attuali quesiti, dalle relative conclusioni.

Con il primo quesito, il comune chiede se l'art. 3 comma 29 della legge n. 350/2003 sia una norma interpretativa - e dunque con efficacia retroattiva -, e se sia una norma di principio estensibile anche ai compensi per l'avvocatura interna.

Sotto il primo aspetto, bisogna ricordare che la norma in questione

stabilisce 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 norma non può considerarsi d'interpretazione autentica per un triplice ordine di ragioni.

Innanzitutto, per la diversità di ambito soggettivo di applicazione: l'art. 18 della legge Merloni si applicava a tutte le amministrazioni (centrali, periferiche e locali) e ai soggetti privati ivi elencati all'art. 2, mentre l'art. 3 comma 29 si applica solo agli enti locali. Appare illogico che il legislatore abbia voluto chiarire l'interpretazione dell'art.18 solo con riferimento ad una limitata parte dei suoi destinatari.

Inoltre, le norme d'interpretazione autentica, proprio perché dotate di effetti retroattivi, hanno natura ricognitiva e dichiarativa, e non possono innovare alcunchè rispetto al quadro previgente. L'art. 3 comma 29 contiene invece importanti aspetti dispositivi che innovano in modo sostanziale la precedente disciplina, a partire dall'innalzamento della percentuale massima di incentivo, che dall'1,5 per cento rispetto all'importo dell'opera posto a base di gara (come previsto dalla legge n.

144/99) passa al 2 per cento.

A conferma di quanto sostenuto, vi è un ulteriore argomento di ordine letterale: l'assenza nell'art. 3 comma 29 di quella tipica formulazione ("*si interpreta nel senso che ....*"), che unitamente al riferimento espresso e diretto alla norma (nella fattispecie, l'art. 18 della legge n. 109/94), testimoniano la volontà inequivoca del legislatore di chiarirne autorevolmente l'interpretazione a livello legislativo.

Questi elementi sono invece presenti nell'art. 1 comma 207 della legge n. 266/2005, che ben a diritto può essere qualificata d'interpretazione autentica, in quanto stabilisce:

***"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".***

In merito al secondo aspetto del quesito (se l'art. 3 comma 29 della legge n. 350/2003 possa considerarsi norma di principio estensibile anche ai compensi per l'avvocatura interna), la risposta è negativa.

L'art. 3 comma 29 della legge n. 350/2003, infatti, proprio per la



genericità e l'equivocità di alcune espressioni ivi contenute, tra cui proprio il riferimento alla "*quota di **oneri accessori a carico degli enti stessi***", ha richiesto l'intervento del legislatore, che, ritornando sull'argomento, con l'art. 1 comma 207 della legge n. 266/2005 ha stabilito che "*la quota percentuale è comprensiva anche degli **oneri previdenziali e assistenziali a carico dell'amministrazione***".

Tale formulazione supera la precedente e sostituisce in maniera più puntuale il riferimento agli "oneri accessori" con il riferimento agli "oneri previdenziali e assistenziali".

Analogamente, l'art. 92 comma 5 del D.Lgs. n. 163/2006 dispone 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".*

Con il secondo quesito, si chiede se l'IRAP vada inclusa tra gli "oneri riflessi" o tra gli "oneri previdenziali e assistenziali a carico dell'amministrazione" previsti nella formulazione dell'art. 1 comma 208 della legge n. 266/2005.

Tale norma (che in realtà non fa alcun riferimento testuale agli oneri previdenziali e assistenziali), 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 **comprehensive degli oneri riflessi a carico del datore di lavoro**".*

La risposta al quesito è comunque negativa per una serie di ragioni che si passeranno brevemente in rassegna.

Innanzitutto, come già ricordato dalla recente risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 123/E del 2 aprile 2008, l'IRAP non può essere inclusa in alcun modo tra gli oneri riflessi, in quanto si tratta di un onere di natura fiscale in cui l'effetto di decremento economico connesso all'IRAP medesima deriva direttamente dall'applicazione del tributo, che in questo senso si configura piuttosto come un "onere diretto".

Vi sono, inoltre, ragioni di carattere letterale e sistematico: il legislatore all'art. 1 comma 208 della legge n. 266/2005 ha fatto testuale riferimento solo agli oneri riflessi e non anche all'IRAP, come invece

fatto espressamente nei commi 181, 185 e 198 del medesimo articolo, con ciò espungendo la componente IRAP dalla nozione di "oneri riflessi".

Ne' poteva essere altrimenti: il comma 208, infatti, prende in considerazione il trattamento economico dei lavoratori, e fa dunque 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, l'IRAP non poteva essere inclusa in quanto onere fiscale che grava sull'ente, e che non attiene dunque ai rapporti tra l'ente ed i lavoratori, ma a quelli tra l'ente ed il fisco.

Tale imposta è invece inclusa nel computo di spesa in un secondo gruppo di norme (in cui rientrano i commi 181, 185 e 198), che fanno 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, ai fini del suo contenimento.

Bisogna infine considerare che nella determinazione della base imponibile IRAP dell'ente, ai sensi dell'art. 10 bis D.lgs. 446/1997, rientrano anche le retribuzioni erogate al personale dipendente, che non è annoverato tra i soggetti passivi d'imposta.

Tali compensi professionali, 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.

Trattandosi, dunque, di compensi sostanzialmente di natura retributiva, l'onere fiscale in questione non può gravare sul lavoratore dipendente, ma 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 del 1997, che erogando tali compensi realizza il presupposto impositivo dell'IRAP.

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 nel quesito), secondo cui i compensi per il trattamento economico accessorio per il personale, compresi quelli dell'avvocatura interna, dovrebbero essere determinati includendo oltre che gli oneri riflessi anche l'IRAP, perché tale imposta sarebbe inclusa nel computo da una serie di altre norme previste dalla stessa legge (art. 1, commi 181, 185 e 198 della L. 266/05).

Delle ragioni di tale inclusione si è già detto.

Il riferimento ai commi 181, 185 e 198 prova semmai il contrario:

tali norme, ma anche la normativa più recente oggi vigente in materia di contenimento di spesa del personale (per es., l'art. 1 comma 562 della legge n. 296/2006, integrata dall'art. 3 comma 121 della L. n. 244/2007), testimoniano 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*.

Con il terzo quesito, il comune chiede se l'orientamento emerso al punto 2 possa estendersi anche agli altri compensi previsti da specifiche previsioni legislative e regolamentari, quali, ad esempio, quelli che incentivano la progettazione interna, il recupero evasione ICI e l'attività di rilevazione statistica.

Orbene, anche i compensi per la progettazione interna 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.

Come già evidenziato nel parere n. 22/2008, in nessuna delle norme che mirano a specificare il contenuto dell'art. 18 della legge n. 109/94, ossia l'art. 3 comma 29 della legge n. 350/2003 e l'art. 1 comma 207 della legge n. 266/2005 (i cui principi sono stati ribaditi nell'art. 92 comma 5 del D.Lgs. n. 163/2006), all'interno della percentuale massima del

compenso è testualmente inclusa l'IRAP.

Una sua inclusione nel computo avrebbe richiesto una previsione espressa (presente in altri casi in cui, come visto, il legislatore l'ha voluta includere), tanto più nel contesto di norme d'interpretazione autentica (quali l'art. 1 comma 207 della L.n. 266/05), che mirano ad esplicitare la volontà del legislatore.

Ne' poteva essere diversamente, visto che l'IRAP è un onere fiscale diretto, e non un onere riflesso, o - meno che mai - un onere previdenziale e assistenziale a carico dell'amministrazione.

Contrariamente a quanto sembra sostenere il quesito, il richiamo alla circolare n. 13 dell'11.4.2008 della Ragioneria generale dello Stato non risulta probante.

Tale circolare, con lo specifico fine di fornire istruzioni per la compilazione del conto annuale del personale (titolo V del D. Lgs. n. 165/2001), con riferimento alla tabella 15, relativa ai costi della contrattazione decentrata, avverte che *“ Per assicurare coerenza alla rilevazione, tutti gli importi di Tabella 15 debbono essere indicati **al netto degli oneri riflessi a carico delle Amministrazioni (contributi previdenziali ed assistenziali ed IRAP)**”*.

In tale contesto, infatti, gli importi devono essere indicati al netto dell'IRAP, in quanto si vuole rilevare il dato epurato dalle voci di spesa ad esso collegate (tra cui l'IRAP, appunto), che sono oggetto di

autonome e specifiche rilevazioni.

L'inclusione del tributo in questione tra gli oneri riflessi, inoltre, non risulta qui decisiva, in quanto avviene in un ambito tematico diverso, e nel contesto di una circolare che non ha certo la finalità di chiarire né la natura dell'imposta (che è indicata in altre parti del testo anche come "onere a carico dell'amministrazione", o addirittura come "onere sociale a carico del datore di lavoro"), né le problematiche oggetto del quesito.

Nel silenzio della legge, e sulla base delle superiori considerazioni, il principio di autonoma computabilità dell'IRAP rispetto agli oneri riflessi può essere esteso agli altri casi indicati dall'ente, e cioè ai compensi incentivanti per il recupero evasione ICI e ai compensi incentivanti per le rilevazioni ISTAT, peraltro coerentemente con l'orientamento già espresso da questa Sezione.

Si ritiene, infine, dando risposta al quarto quesito, che il comune nei propri regolamenti non possa considerare i compensi comprensivi di IRAP, in quanto questa, come visto, non può rientrare nelle voci di spesa che la legge include nel computo, e non sembra che le leggi statali prima esaminate lascino all'autonomia regolamentare degli enti locali ulteriori margini in questo senso. Di tale voce di spesa l'ente dovrà comunque tener conto in sede di quantificazione – ove non rigorosamente predeterminata – dell'incentivo da distribuire, in ragione della sua ricaduta sull'onere finanziario complessivo.

PQM

La Sezione regionale di controllo per il Veneto

1. dichiara l'inammissibilità sotto il profilo oggettivo del quesito numero cinque;
2. rende il proprio parere nei termini su indicati.

Così deliberato in Venezia, nella Camera di Consiglio del 3 luglio 2008.

L' estensore

Il Presidente

Dott. Francesco ALBO

Dott. Bruno PROTA

Depositato in Segreteria il 04/07/2008

IL DIRETTORE DI SEGRETERIA

(Dott.ssa Raffaella Brandolese)