

DELIBERAZIONE n. 6/2009/PAR

Repubblica Italiana

la

Corte dei Conti

Sezione regionale di controllo per il Molise

nell'adunanza del 24 febbraio 2009

composta dai magistrati:

avv. Mario Casaccia	Presidente
dott. Silvio Di Virgilio	Consigliere, relatore
dott. Giuseppe Di Benedetto	Referendario, relatore

VISTO l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

VISTO il Testo Unico delle leggi sulla Corte dei Conti, approvato con R. D. del 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni ed integrazioni;

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

VISTO il Regolamento n. 14/2000 per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei Conti, approvato con delibera dalle Sezioni Riunite della Corte dei Conti in data 16 giugno 2000 e successive modificazioni ed integrazioni;

VISTA la Legge 5 giugno 2003, n. 131 recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

VISTA la deliberazione della Sezione delle Autonomie approvata

nell'adunanza del 27 aprile 2004 avente ad oggetto gli indirizzi ed i criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva;

VISTA la richiesta di parere formulata dalla Provincia di Campobasso con nota prot. n. 0007034 del 5 febbraio 2009, registrata al protocollo di questa Sezione n. 417/PAR del 15 febbraio 2009, riguardante l'applicazione del fondo incentivante da ripartire a favore degli interessati alla progettazione interna di opere e lavori ai sensi dell' art. 18 della legge 11 febbraio 1994, n. 109, oggi sostituito dall'art. 92, comma 5, del D.Lgs. n.163/2006.

VISTA l'ordinanza del Presidente della Sezione Regionale di Controllo n. 5/ORD/2009 del 16 febbraio 2009 che ha fissato per il giorno 24 febbraio 2009 la convocazione del Collegio per l'adunanza della Sezione;
UDITI i magistrati relatori.

RITENUTO IN FATTO

La Provincia di Campobasso con nota prot. n. 7034 del 5 febbraio 2009, registrata al protocollo di questa Sezione n. 417/15 PAR del 15 febbraio 2009, ha inoltrato richiesta di parere riguardante l'applicazione del fondo incentivante da ripartire a favore degli interessati alla progettazione interna di opere e lavori ai sensi dell' art. 18 della legge 11 febbraio 1994, n. 109, oggi sostituito dall'art. 92, comma 5, del D.Lgs. n.163/2006.

L'ente in particolare chiede se la quota percentuale dell'importo posto a base di gara dell'opera o del lavoro, da ripartire tra i dipendenti impiegati della progettazione interna debba comprendere, oltre all'ammontare degli oneri previdenziali ed assistenziali, anche la quota che la Provincia

deve versare quale soggetto passivo dell'IRAP.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Con riferimento alla richiesta di parere, va pregiudizialmente esaminata la questione di ammissibilità, sia sotto il profilo soggettivo che oggettivo.

Quanto al primo aspetto, la Sezione rileva che la richiesta di parere proviene dal Presidente della Provincia, organo che istituzionalmente rappresenta l'ente locale, ai sensi dell'art. 50, comma 2, del T.U.E.L., così soddisfacendo il requisito di legittimazione attiva richiesto dall'art. 7, comma 8, della Legge 5 giugno 2003, n.131 (meglio nota come legge La Loggia).

Va ricordato, peraltro, che le richieste di parere dovrebbero, di norma, essere formulate da Comuni, Province e Città metropolitane tramite il Consiglio delle Autonomie locali e che, solo in via sussidiaria laddove non ancora istituiti (come nel caso in esame), esse possono provenire direttamente dai predetti enti locali.

Con riferimento al secondo aspetto, la Sezione ritiene sussista anche il requisito di ammissibilità oggettiva del parere, essendo la questione riferita all'interpretazione di una norma giuridica e, segnatamente, dell'art. 92, comma 5, del D.Lgs. n.163/2006, che concerne modalità di utilizzo delle risorse pubbliche. La questione oggetto del parere rientra, quindi, nell'ambito della contabilità pubblica così come delimitato dalla Sezione Autonomie nell'atto di indirizzo del 27 aprile 2004 e, da ultimo, nella deliberazione n. 5/2006 del 10 marzo 2006.

La richiesta di parere, connotata da una formulazione "generale", infine, non afferisce a specifiche concrete attività gestionali e non risulta

interferire con le funzioni giurisdizionali.

Si ritiene, pertanto, ammissibile la richiesta di parere che può essere esaminata nel merito.

La questione sottoposta a questa Sezione riguarda la corretta interpretazione dell' art. 18 della legge 11 febbraio 1994, n. 109, oggi sostituito dall'art. 92, comma 5, del D.Lgs. n.163/2006 e, specificatamente, se la quota percentuale dell'importo posto a base di gara dell'opera o del lavoro da ripartire tra i dipendenti impiegati della progettazione interna debba comprendere, oltre all'ammontare degli oneri previdenziali ed assistenziali, anche la quota che l'Ente deve versare quale soggetto passivo dell'IRAP.

Occorre premettere che l'originaria formulazione dell'art. 18 della legge 11 febbraio 1994, n. 109 (legge quadro in materia di lavori pubblici), nel prevedere quale incentivo una somma non superiore all'1,5 per cento dell'importo posto a base di gara di un'opera o un lavoro, da ripartire tra il responsabile unico del procedimento e gli incaricati della redazione del progetto, del piano della sicurezza, della direzione dei lavori, del collaudo nonché tra i loro collaboratori, non forniva alcuna indicazione in ordine all'imputazione dei relativi oneri contributivi e previdenziali e dell'IRAP.

Sulla questione si formavano orientamenti contrastanti.

Nel senso che l'incentivo dovesse considerarsi comprensivo di tutti gli oneri inerenti alla sua corresponsione per evitare una maggiore spesa che non avrebbe trovato copertura finanziaria nella norma concessiva del particolare beneficio economico, fra gli altri, il Ragioniere Generale dello Stato e l'Autorità di vigilanza sui Lavori Pubblici.

Nel senso opposto, il Dipartimento della Funzione Pubblica, che con risoluzione dell'1.2.1999 n. 70 reputava *"..in carenza di ulteriori e più specifici riferimenti normativi, che il compenso di cui trattasi non comprenda gli oneri a carico dell'amministrazione"*, e quanti ritenevano che decurtando l'incentivo dagli oneri a carico del datore di lavoro, la somma residuante da ripartire sarebbe stata, sul piano fattuale, ben inferiore a quella prevista dalla legge e dalla contrattazione decentrata.

Successivamente, la legge 24 dicembre 2003, n.350 - "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004)" con l'art. 3, comma 29, oltre ad accrescere la percentuale dei compensi che gli enti locali, ai sensi dell'articolo 18 della legge 11 febbraio 1994, n. 109, potevano destinare a titolo di incentivo alla progettazione, innalzandola nella misura massima al 2 per cento dell'importo a base di gara di un'opera o di un lavoro, forniva un'utile indicazione ermeneutica dichiarando che i compensi *"si intendono al lordo di tutti gli oneri accessori connessi alle erogazioni, ivi compresa la quota di oneri accessori a carico degli enti stessi"*.

La disposizione legislativa, tuttavia, se consentiva di ritenere superato l'orientamento interpretativo che escludeva una qualsiasi decurtazione dell'incentivo a qualunque titolo effettuata, non forniva adeguati elementi per stabilire in positivo di quali oneri la somma incentivante fosse comprensiva.

Si rendeva, perciò, necessario un ulteriore intervento chiarificatore avvenuto con la legge 23 dicembre 2005, n.266, recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge

finanziaria 2006) che all'art. 1, comma 207, forniva un'interpretazione autentica " *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 garasi interpreta nel senso che tale quota percentuale e' comprensiva anche degli oneri previdenziali e assistenziali a carico dell'amministrazione*".

Tale ultima disposizione è stata, poi, abrogata per effetto dell'art. 256 del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163 "Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE", che, però, ne ha conservato il portato dispositivo. L'art. 92, comma 5, del "Codice dei contratti pubblici", infatti, qualifica la somma percentuale, non superiore al due per cento dell'importo posto a base di gara di un'opera o di un lavoro, da destinare all'incentivo come "*comprensiva anche degli oneri previdenziali e assistenziali a carico dell'amministrazione*".

Infine, per effetto dell'art. 61 , comma 8, decreto legislativo 6 agosto 2008, n. 133, in una prospettiva di generale contenimento della spesa pubblica, la quota percentuale destinata all'incentivo, prevista dall'articolo 92, comma 5, del codice dei contratti pubblici, ha subito un'ulteriore modifica, talché, a decorrere dal 1° gennaio 2009 essa "*e' destinata nella misura dello 0,5 per cento alle finalità di cui alla medesima disposizione e, nella misura dell'1,5 per cento, e' versata ad apposto capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato*".

Alla luce del quadro normativo richiamato, la Sezione ritiene che l'IRAP non possa essere considerata compresa nella somma destinata ad

incentivo e ciò sulla base di molteplici elementi ermeneutici che depongono in tal senso.

In primo luogo, occorre evidenziare come il già citato art. 1, comma 207, della legge finanziaria 2006, nel fornire un'interpretazione autentica dell'articolo 18, comma 1, della legge 11 febbraio 1994, n. 109, e successive modificazioni, definisce la quota percentuale incentivante come "*comprensiva anche degli oneri previdenziali e assistenziali a carico dell'amministrazione*" senza fare alcuna menzione all'IRAP. La disposizione, sostanzialmente, ha inteso porre una deroga all'articolo 2115 del Codice Civile che prevede, in via di principio, per l'imprenditore ed il prestatore di lavoro l'obbligo di contribuzione, in parti uguali, alle istituzioni di previdenza ed assistenza, salvo diverse disposizioni di legge. La norma presentando il carattere di legge di interpretazione autentica *voluntas legislatoris*, oltre ad essere retroattiva dispiegando i suoi effetti *ex tunc*, impone di privilegiare il criterio letterale e non consente di procedere ad una interpretazione estensiva tramite la quale ritenere l'IRAP gravante sull'Ente compreso nell'incentivo, ben attagliandosi alla circostanza il noto brocardo latino *ubi lex voluit dixit ubi noluit tacuit*.

All'orientamento espresso da questa Sezione converge anche un'interpretazione sistematica del contesto normativo, infatti, nella legge finanziaria 2006 sono reperibili disposizioni come l'art. 1, comma 207 ed il comma 208, inerente i compensi dell'avvocatura interna, che fanno riferimento esclusivamente agli oneri previdenziali ed assistenziali senza indicare l'IRAP, ma anche altre disposizioni che, invece, richiamano l'IRAP distintamente dalla nozione di "oneri riflessi" come avviene nel

caso dell'art. 1, commi 181 e 185, in tema di rinnovi contrattuali, e dell'art. 1, comma 198 che pone un limite alla spesa pubblica del personale degli Enti locali calcolandola al lordo degli oneri riflessi e dell'IRAP. Appare, quindi, evidente che nella normativa su riportata il legislatore ha ben distinto l'IRAP dal concetto di oneri riflessi.

Milita, inoltre, nel senso indicato, anche il criterio di interpretazione conforme alla Costituzione ritenuto dal giudice delle leggi tra i prevalenti criteri ermeneutici e consistente nel prediligere tra le varie interpretazioni possibili quella che non si ponga in contrasto con i principi costituzionali. Da tale prospettiva occorre evidenziare, infatti, come l'opposta opzione interpretativa, orientata a considerare l'IRAP compresa nella somma incentivante, avallerebbe una inammissibile traslazione d'imposta dal soggetto passivo, l'Ente, ai dipendenti, e cioè in definitiva fornirebbe un'interpretazione della norma tale da farla ritenere di dubbia legittimità costituzionale. In tal senso depone la circostanza che un tributo per essere costituzionalmente legittimo deve osservare, tra gli altri, il fondamentale principio rappresentato dalla capacità contributiva, che impone la necessaria preventiva individuazione di una manifestazione di ricchezza quale presupposto dell'imposizione. Nel caso in esame, considerando l'IRAP compresa nella somma incentivante, nonostante la capacità contributiva di cui è espressione il presupposto d'imposta sia stata individuata nei confronti dell'Ente, significherebbe far gravare ingiustamente il peso fiscale relativo su un soggetto estraneo al rapporto d'imposta (dipendenti) privando di senso e di contenuto un fondamentale principio costituzionale.

Nel senso indicato da questa Sezione, anche una recente risoluzione (n. 123/E del 2 aprile 2008) dell'Agenzia delle Entrate, *"l'Ente rappresenta, quindi, 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 compensi di cui è pacifica la natura retributiva."*

Si ritiene, infine, che conforti ulteriormente l'opzione interpretativa prescelta anche una recente sentenza (C. cost., 6 febbraio 2009, n. 33) della Corte costituzionale chiamata a pronunciarsi in ordine alla legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 208, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, che presenta affinità di disciplina con la norma oggetto del parere. Il giudice delle leggi, nel dichiarare non fondata la questione, al punto 3 del considerato in diritto con riferimento agli "oneri riflessi" ha rilevato che *"la norma censurata disciplina la distribuzione del carico contributivo tra ente pubblico-datore di lavoro e dipendente"* senza fare menzione alcuna dell'IRAP.

Conclusivamente, in base alle esposte argomentazioni, la Sezione ritiene che la somma percentuale da destinare all'incentivo non sia comprensiva dell'IRAP ma unicamente degli oneri previdenziali e assistenziali a carico dell'amministrazione.

P.Q.M

Nelle suesposte considerazioni è l'avviso di questa Sezione.

Così deciso nella Camera di Consiglio del 24 febbraio 2009.

I Magistrati relatori
F.to (dott. Silvio Di Virgilio)

II Presidente
F.to (Avv. Mario Casaccia)

F.to (dott. Giuseppe Di Benedetto)

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL 24 febbraio 2009.

II Direttore Amministrativo
F.to (dott. Davide Sabato)