CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL PIEMONTE

Delibera n. 49/2010/SRCPIE/PAR

La Sezione regionale di controllo per il Piemonte, nell'adunanza del 7 luglio 2010, composta dai Magistrati:

Dott.	Gianfranco BATTELLI	Presidente f.f.
Dott.	Walter BERRUTI	Referendario Relatore
Dott.ssa	Alessandra OLESSINA	Referendario

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

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 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 e successive modificazioni;

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, ed in particolare l'art. 7, comma 8;

Vista la deliberazione della Sezione delle autonomie approvata nell'adunanza del 27 aprile 2004 avente ad oggetto gli indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva;

Vista la deliberazione n. 9/SEZAUT/2009/INPR della Sezione delle autonomie approvata nell'adunanza del 4 giugno 2009 - 3 luglio 2009 avente ad oggetto le modifiche degli indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva da parte delle Sezioni regionali di controllo;

Vista la richiesta proveniente dalla Provincia di Torino n. 117226 del 10 febbraio 2010, recante quesito in ordine al computo della quota di Irap a carico dell'ente nei compensi per la progettazione corrisposti ai dipendenti ex art. 92, comma 5 D. Lgs. n. 163/2006 ;

Vista l'ordinanza n. 23/PAR/2010, con la quale il Presidente di questa Sezione di controllo ha convocato la Sezione per l'odierna seduta e ha nominato relatore il Referendario Dott. Walter Berruti;

Udito il relatore;

Ritenuto in

FATTO

La Provincia di Torino, con nota a firma del presidente, ha formulato una richiesta di parere, ai sensi dell'articolo 7, comma 8, della L. n. 131 del 2003, sulla corretta ricostruzione dell'art. 18 L. n. 109/1994, oggi sostituito dall'art. 92, comma 5 D.Lgs. n. 163/2006, chiedendo "*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.*"

Nelle more della resa del parere, questa Sezione, in relazione ad altra richiesta, visti gli orientamenti difformi di alcune Sezioni regionali di controllo della Corte sulla stessa questione, con del. n. 17 del 2 marzo 2010, ha rimesso quest'ultima alla Sezione delle Autonomie (già investita peraltro dalla Sezione Veneto con del. n. 168 del 13 ottobre 2009), cui è seguito il deferimento alle Sezioni riunite in sede di controllo ai sensi dell'art. 17, comma 31, del D.L. n. 78/2009 (conv. in L. n. 102/2009). La Sezione ha quindi ritenuto di attendere la relativa pronuncia.

MOTIVI

La funzione consultiva delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti è prevista dall'art. 7, comma 8, della Legge n. 131/2003 che dispone che le regioni, i comuni, le province e le città metropolitane possano chiedere alle dette Sezioni regionali di controllo pareri in materia di contabilità pubblica.

Preliminarmente occorre verificare la sussistenza del requisito soggettivo e di quello oggettivo.

La legittimazione a richiedere pareri è dei soli enti previsti dalla citata L. n. 131/2003. La richiesta di parere in esame è stata formalizzata dal presidente della Provincia di Torino. Sotto il profilo soggettivo, dunque, essa è ammissibile.

I pareri sono previsti, dalla L. n. 131/2003, esclusivamente nella materia della contabilità pubblica. L'ambito oggettivo di tale locuzione, in conformità a quanto stabilito dalla Sezione autonomie nel citato atto d'indirizzo del 27 aprile 2004, nonché nella deliberazione n. 5/2006, deve ritenersi riferito alla "attività finanziaria che precede o che segue i

distinti interventi di settore, ricomprendendo, 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". Inoltre, come precisato nei citati atti d'indirizzo, possono rientrare nella funzione consultiva della Corte dei conti le sole richieste di parere volte a ottenere un esame da un punto di vista astratto e su temi di carattere generale. La richiesta di parere ha a oggetto norme incidenti su equilibri di bilancio e gestione finanziaria dell'ente e pone questioni di ordine generale, pertanto è da ritenersi ammissibile anche sotto il profilo oggettivo.

Nel merito.

1. Le Sezioni riunite in sede di controllo si sono espresse sulla questione di massima di particolare rilevanza concernente il computo dell'Irap in sede di determinazione dei compensi incentivanti professionali spettanti agli avvocati e ai tecnici dipendenti delle amministrazioni pubbliche, con deliberazione n. 33 del 30 giugno 2010.

2. Ai sensi dell'art. 17, comma 31, ultimo periodo D.L. n. 78/2009 cit. questa Sezione è tenuta a conformarsi a tale pronuncia di orientamento generale.

3. Vengono pertanto qui di seguito richiamati i termini del problema e la soluzione adottata.

4.1. Pacifico che anche le amministrazioni pubbliche (e quindi le province) sono soggetti all'Imposta regionale sulle attività produttive (art. 3, comma 1 lett. e *bis* D. Lgs. n. 446/1997) e che per queste la base

imponibile è costituita dalle retribuzioni erogate al personale dipendente (e dai redditi assimilati, a mente del seguente art. 10 bis), si tratta di stabilire se nei compensi spettanti ai dipendenti dell'ente per l'attività di progettazione di opere o lavori pubblici ai sensi dell'art. 92, comma 5 del codice dei contratti pubblici del 2006 (nel quale sono confluiti gli artt. 17 e 18 della L. n. 109/1994 e l'art. 1, comma 207 della L. n. 266/2005), siano compresi, oltre agli oneri previdenziali e assistenziali a carico all'amministrazione, anche quelli per l'Irap dovuta dalla medesima.

4.2. Per quanto attiene al personale tecnico dipendente dalle pubbliche amministrazioni, l'art. 92, comma 5, del d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163, 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, […] è ripartita […] 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* […]".

Alcune pronunce di Sezioni regionali questa Corte, note al richiedente (ad es. Sez. Veneto, parere n. 22/2008; Sez. Molise, parere n. 6/2009), valorizzando il dato letterale e, quindi, l'omessa menzione dell'Irap nella norma citata, hanno dato risposta negativa.

La Sezione Lombardia (pareri n. 4 e n. 101 del 2008), invece, è giunta a conclusioni di segno opposto, basate su un'interpretazione sistematica che farebbe emergere la volontà del legislatore di considerare i compensi in discorso, ispirati ad evidenti finalità incentivanti, come comprensivi di tutti gli oneri ai medesimi connessi.

Si richiama in proposito l'art. 3, comma 29 della L. n. 350/2003 per cui" *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".* Per l'art. 1, commi 181 e 185 della L. n. 266/05, poi, nella quantificazione dei fondi statali per la contrattazione collettiva nazionale dei dipendenti pubblici e per l'incentivazione della produttività va compreso l'onere relativo all'IRAP, voce che costituisce una delle componenti del costo del personale che gli enti locali devono contenere (art. 1, commi 198 e segg. L. n. 266/05). L'espresso riferimento ai soli oneri previdenziali ed assistenziali (introdotto con legge di interpretazione autentica), secondo il riferito orientamento, non costituisce sufficiente argomento contrario, considerato che per questi ultimi l'art. 2115 del codice civile afferma, 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 e fa salve diverse disposizioni di legge. Le norme sui cosiddetti oneri riflessi (oneri, cioè, che sarebbero, in via generale, a carico del datore di lavoro, ma che vengono trasferiti sul lavoratore), ispirate come sono ad esigenze di contenimento della spesa pubblica e riguardanti soltanto la parte relativa ai compensi professionali e non l'intera retribuzione complessiva, sono state ritenute legittime dalla Corte costituzionale (sent. 6 febbraio 2009 n. 33). La stessa *ratio* potrebbe ritenersi sottesa anche

alla norma in esame (l'art. 92, comma 5 cit.), di talché l'ivi indicato limite percentuale (commisurato all'importo posto a base di gara di un'opera o di un lavoro) andrebbe inteso come limite massimo di spesa non superabile dall'ente.

4.3. Le Sezioni riunite, partendo dal criterio ermeneutico letterale, hanno osservato quanto segue.

Nel testo dell'art. 1 della citata L. n. 266/2005, il legislatore fa espressamente riferimento all'Irap nei commi 181 ("comprensive degli oneri contributivi e dell'Irap), 185 ("comprensive degli oneri contributivi e dell'Irap") e 198 (al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'Irap); diversamente, nel comma 208 si fa riferimento esclusivamente agli "oneri riflessi", che, specie nel comma 198, sono tenuti distinti dagli oneri fiscali derivanti dall'Irap.

Il confronto tra le espressioni utilizzate dal legislatore nei commi citati (in particolare i commi 198 e 208) della stessa legge finanziaria n. 266 del 2005, secondo il principio *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit* (Corte conti, Sez. Molise parere n. 6/2009), conduce ad escludere, in base al criterio testuale, che l'Irap possa qualificarsi quale *species* degli oneri riflessi; deve aggiungersi che, senza pretesa di definire in astratto il contenuto di una espressione atecnica, qual è quella in esame, il concetto evocato dall'aggettivo "riflessi" qualificativo degli "oneri" posti a carico dell'amministrazione sembrerebbe contrapporsi agli oneri "diretti" a carico dell'amministrazione stessa, tra i quali va certamente ricompresa l'Irap (cfr.; Corte conti, Sez. Emilia-Romagna, parere n. 34/2007; Sez. Veneto,

n. parere n. 49/2008; nonché Agenzia dell'entrate, risoluzione n.123/E del 2 aprile 2008).

Anche l'interpretazione sistematica delle disposizioni all'esame è confermativa della soluzione che esclude la riconducibilità dell'Irap nell'ambito degli "oneri riflessi". Sia la Corte dei conti (nelle deliberazioni citate) che il Consiglio di Stato (a. p. n. 32/1994), ritengono che i compensi professionali da corrispondere a titolo di onorari ai dipendenti comunali appartenenti all'avvocatura interna, oltre che del personale tecnico, costituiscono parte della retribuzione; sicché, per detti soggetti, non si realizzano i presupposti per l'applicazione dell'Irap, dato che tali soggetti sono privi di autonoma organizzazione (cfr. Corte cost., sent. n. 156/2001, nella quale si trova affermato che "l'Irap è un'imposta che colpisce non i redditi personali, ma il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate"; Cass. nn. 3674, 3676 e 3677/2007, sez. un. n. 12111/2009, nonché, Agenzia delle entrate, Risoluzione n. 327/E del 14 novembre 2007).

Infatti, il presupposto impositivo dell'Irap si realizza in capo all'ente che eroga il compenso di lavoro dipendente, il quale rappresenta il soggetto passivo dell'imposta, cioè colui che, nella valutazione del legislatore, in quanto titolare di una 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 natura retributiva, bensì unicamente sul datore di lavoro.

Nel senso dell'esclusione dell'Irap dall'espressione "oneri riflessi", utili conferme possono trarsi dalla già citata sentenza n. 33/2009 della Corte

costituzionale, che ha ritenuto non fondata la questione di legittimità dell'art. 1, comma 208, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, sollevata - in riferimento agli artt. 2, 3 e 39 della Costituzione, laddove, in particolare, ha ritenuto non suffragata da idonea argomentazione l'affermazione del rimettente del collegamento esistente tra l'art. 2 della Costituzione con il principio della parità degli oneri contributivi enunciato dall'art. 2115 cod. civ. La Corte ha ritenuto insussistente la violazione dell'art. 39 Cost., poiché la norma censurata "*non mira ad una riduzione del trattamento retributivo complessivo dell'avvocato dipendente previsto dalla contrattazione collettiva, ma disciplina piuttosto la distribuzione del carico contributivo tra ente pubblico-datore di lavoro e dipendente*", così escludendo la riferibilità della locuzione "oneri riflessi" anche agli oneri fiscali, per circoscriverla alla sola contribuzione previdenziale ed assistenziale.

La tesi contraria evidenzia che, pur tenendo conto che gli enti pubblici sono autonomi soggetti passivi ai fini dell'Irap e che l'ammontare delle retribuzioni di lavoro dipendente costituisce unicamente la base imponibile per la determinazione dell'imposta, se da calcolo del fondo di progettazione interna fosse esclusa l'Irap l'ente locale si troverebbe a corrispondere ai dipendenti un importo superiore con conseguente maggior aggravio di imposta Irap. Si tratterebbe di una duplicazione dell'onere a carico del Comune che non trova alcuna giustificazione del contenimento della spesa pubblica. Inoltre, nella quantificazione dei fondi statali per la contrattazione collettiva nazionale dei dipendenti pubblici (art. 181 e 185 della legge n. 266 del 2005), l'onere relativo all'Irap è

espressamente compreso e che tra le componenti del costo del personale che gli enti locali devono prendere in considerazione al fine del contenimento è inclusa l'Irap (art. 198 ss. della legge n. 266 del 2005).

Tali considerazioni, tuttavia, non necessariamente portano ad includere l'Irap nei c.d. "oneri riflessi".

Come si è visto, nell'ambito della L. n. 266/1995, si possono individuare due blocchi di norme: il primo, che comprende i commi dal 176 al 206, regolamenta i fondi per il finanziamento dei contratti collettivi integrativi e le connesse modalità di copertura degli oneri; il secondo, composto dai commi 207 e 208, disciplina i compensi professionali; questi ultimi commi, si è già detto, prendono in considerazione il trattamento economico dei lavoratori, senza che si faccia riferimento all'Irap, onere fiscale che grava sull'ente datore di lavoro (Corte conti, Sez. Veneto, n. 22/2008; n. 49/2008; Sez. Emilia-Romagna, n. 34/2007; Sez. Umbria, n. 1/2008).

Il primo blocco di disposizioni disciplina la provvista delle risorse finanziarie per far fronte a "tutti gli oneri" derivanti dalle spese di personale, ivi inclusi i fondi "per l'incentivazione alla progettazione" e "per il pagamento dei compensi professionali dell'avvocatura interna delle amministrazioni pubbliche", cosicché le somme da destinare a detti fondi devono essere calcolate accantonando, a fini di copertura, la quota parte occorrente all'amministrazione per fronteggiare gli oneri che sulla stessa gravano a titolo di Irap (Corte conti, Sez. Lombardia, n. 4/2008 e n. 101/2008; sez. Veneto, n. 49/2008). Difatti, detti compensi concorrono alla determinazione della base imponibile dell'ente, ai sensi dell'art. 10bis

del D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, secondo cui le amministrazioni pubbliche, ai fini della determinazione della base imponibile Irap, devono tenere conto anche delle retribuzioni da erogare al personale dipendente.

In effetti, dai detti commi da 176 a 206 emerge che, in coerenza con quanto stabilito nell'art. 17 della L. 31 dicembre 2009, n. 196, le somme indicate per fronteggiare in materia di pubblico impiego gli oneri di spesa, ivi inclusi i fondi di produttività e per i miglioramenti economici, costituiscono le disponibilità complessive massime e, pertanto, non superabili. In sostanza, sui bilanci pubblici, non potranno gravare ulteriori oneri che non trovino adeguata copertura. I due blocchi di disposizioni sono perciò tra loro coerenti, in quanto le une disciplinano le quantificazioni e le coperture degli oneri del personale; le altre riguardano la determinazione dei compensi spettanti ad avvocati interni e personale tecnico.

4.4. Rimandando per il resto alle motivazioni della deliberazione, la conclusione delle Sezioni riunite dunque è la seguente: "*ai fini della quantificazione dei fondi per l'incentivazione e per le avvocature interne, vanno accantonate, a fini di copertura, rendendole indisponibili, le somme che gravano sull'ente per oneri fiscali, nella specie, a titolo di Irap. Quantificati i fondi nel modo indicato, i compensi vanno corrisposti al netto, rispettivamente, degli "oneri assicurativi e previdenziali" e degli "oneri riflessi", che non includono, per le ragioni sopra indicate, l'Irap"*

P.Q.M.

Nei termini sopra esposti è il parere di questa Sezione.

Copia della presente sarà trasmessa a cura del Direttore della Segreteria all'Amministrazione che ne ha fatto richiesta.

Così deliberato in Torino nella camera di consiglio del 7 luglio 2010.

Il Referendario relatore
F.to Dott. Walter BERRUTI

Il Presidente f.f.
F.to Dott. Gianfranco BATTELLI

Depositato in Segreteria l'8 luglio 2010
Per Il Dirigente
(Dott. Gregorio VALENTINI)
F.to Dott. Federico SOLA