



Repubblica italiana

Corte dei Conti

La Sezione del controllo per la Regione Sardegna

composta dai magistrati:

Dott. Anna Maria Carbone Prosperetti	PRESIDENTE
Dott.ssa Maria Paola Marcia	CONSIGLIERE
Dott.ssa Valeria Mistretta	CONSIGLIERE
Dott.ssa Valeria Motzo	CONSIGLIERE
Dott. Roberto Angioni	REFERENDARIO RELATORE

nella camera di consiglio del 23 febbraio 2012;

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti approvato con R.D. 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modifiche e integrazioni;

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 16 gennaio 1978 n. 21 e il decreto legislativo 9 marzo 1998 n. 74 (norme di attuazione dello Statuto speciale per la Sardegna);

Visto l'art. 7 della legge 5 giugno 2003 n. 131, recante l'adeguamento dell'ordinamento alla legge costituzionale 18 ottobre 2001 n. 3;

Vista la deliberazione n. 58 del 3 settembre 2011 con la quale il Consiglio delle Autonomie locali ha trasmesso alla Sezione del controllo la richiesta di parere del Comune di TEMPIO PAUSANIA;

Visto il decreto di assegnazione del 27 gennaio 2012 con il quale il Referendario Roberto Angioni veniva incaricato dell'istruttoria della predetta richiesta di parere;

Vista la nota n.2120800, del 3 febbraio 2012, con cui il Magistrato

istruttore, Referendario Roberto Angioni, ha deferito la relazione istruttoria per la discussione collegiale;

Vista l'ordinanza n.9/2012, del 15 febbraio 2012, con la quale il Presidente della Sezione del controllo per la Regione Sardegna ha convocato la Sezione medesima in data odierna per deliberare in ordine alla richiesta di parere;

Udito il relatore Referendario Roberto Angioni;

P R E M E S S O

Il Sindaco del Comune di TEMPIO PAUSANIA chiede *"un chiarimento operativo sulle modalità dell'accantonamento dell'IRAP ed in particolare sui suoi riflessi economici per i dipendenti e il Comune"* rappresentando che nonostante i precedenti delle Sezioni Riunite di questa Corte e della stessa Sezione Regionale per la Sardegna sarebbe ancora controversa la questione della ripartizione dell'IRAP tra professionisti dipendenti dell'amministrazione e l'amministrazione stessa.

C O N S I D E R A T O

- 1.** Il parere è stato richiesto ai sensi dell'art. 7, comma 8 cit. legge n. 131 del 2003 dal Sindaco del Comune di TEMPIO PAUSANIA ed è dunque ammissibile dal punto di vista soggettivo, in quanto la richiesta è stata effettuata da soggetto a ciò legittimato dalla legge ed è stato correttamente trasmesso attraverso il Consiglio delle Autonomie Locali.
- 2.** Si rileva altresì anche l'astratta ammissibilità oggettiva, in quanto la questione sottoposta all'attenzione della Sezione ha ad oggetto la corretta interpretazione di misure aventi diretta incidenza sul bilancio degli Enti Locali ed afferenti alla materia della contabilità pubblica.
- 3.** Nel merito la questione è stata già compiutamente ed esaurientemente risolta dalla deliberazione delle Sezioni Riunite di Controllo di questa Corte n.33/2010 e delle precedenti deliberazioni

n.76/2009 e 87/2010 di questa stessa Sezione cui sarebbe in verità sufficiente rimandare per una compiuta trattazione della materia.

Tutte le precedenti deliberazioni, infatti, chiariscono che i compensi per le avvocature interne ed i compensi incentivanti per la progettazione debbono essere liquidati ai dipendenti al netto dell'IRAP, che rimane a carico dell'Ente datore di lavoro in quanto titolare dell'attività produttiva, essendo illegittima la trasposizione dell'imposta a carico del professionista dipendente.

In particolare, le Sezioni Riunite di questa Corte, richiamati i precedenti di due distinte risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate (n.327 del 14 novembre 2001 e n.123 del 2 aprile 2008) e specialmente la sentenza n.33 del 26 gennaio 2009 della Corte Costituzionale, tutti relativi alla corretta interpretazione dell'art.1 comma 208 della legge n.266 del 2005 (legge finanziaria per l'anno 2006) hanno chiarito come nell'espressione *"oneri riflessi"* delle competenze legali (che rimangono a carico esclusivo del professionista secondo la citata disposizione normativa), non debba essere ricompreso l'IRAP, che costituisce invece un onere fiscale a carico dell'amministrazione. Affermano infatti le Sezioni Riunite che *"...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 (adunanza plenaria sent.n.32 del 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"*.

Prosegue poi poco oltre la citata deliberazione: *"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 detta 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 a compensi di natura retributiva (Agenzia delle Entrate, Risoluzione n.123/E del 2 aprile 2008) bensi unicamente sul datore di lavoro".*

4. Da un punto di vista contabile, poi, gli enti che corrispondono compensi incentivanti per la progettazione ovvero compensi professionali alle avvocature interne, sono tenuti ad accantonare e prevedere nei rispettivi fondi gli importi necessari a fronteggiare il pagamento dell'IRAP al fine di evitare esborsi che non siano correttamente contabilizzati nel proprio bilancio di previsione.

Al riguardo, al fine di chiarire solo supposte difformità di alcune pronunce di alcune Sezioni regionali rispetto a quanto poco sopra riportato, le Sezioni Riunite puntualizzano che *"Pertanto, 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."*

Ed ancora, poco oltre, a conclusione del ragionamento, precisano: *"Pertanto, le disposizioni sulla provvista e la copertura degli oneri del personale (tra cui l'IRAP) si riflette, in sostanza, sulle disponibilità dei fondi per la progettazione e per l'avvocatura interna ripartibili nei*

confronti dei dipendenti aventi titolo, da calcolare al netto delle risorse necessarie alla copertura dell'onere IRAP gravante sull'amministrazione.

5. Tali affermazioni - nella parte in cui si precisa, da ultimo, che vengono ridotte le disponibilità dei fondi per l'avvocatura in proporzione all'incidenza dell'IRAP, solo apparentemente potrebbero sembrare in contrasto con la prima parte della motivazione, ove si afferma che l'IRAP deve necessariamente rimanere a carico dell'amministrazione che decida di dotarsi di una propria avvocatura interna.

6. Infatti l'inclusione della "quota IRAP" nel fondo disponibile per il pagamento delle competenze all'avvocatura interna è fatto puramente contabile ed è in verità assolutamente neutro rispetto alla liquidazione dei compensi professionali.

La tematica trova comunque definitivo chiarimento se si verificano le modalità con le quali gli enti possono provvedere al conteggio ed alla liquidazione delle competenze professionali dei legali interni.

7. Occorre al riguardo prendere le mosse dalla circostanza che non esiste una specifica normativa di riferimento per le modalità di corresponsione dei compensi professionali ai legali dipendenti, in quanto la contrattazione collettiva rimanda *sic et simpliciter* al potere regolamentare dei singoli enti, sia per i dirigenti avvocati che per i funzionari avvocati.

Quanto ai dirigenti avvocati, l'art. 37 CCNL Dirigenti EE.LL dispone 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 regio decreto legge 27.11.1933 n. 1578 valutando l'eventuale esclusione, totale o parziale, dei dirigenti interessati, dalla erogazione della retribuzione di risultato. Sono fatti salvi gli effetti degli*

atti con i quali gli stessi enti abbiano applicato la disciplina vigente per l'Avvocatura dello Stato anche prima della stipulazione del presente CCNL.

Quanto ai funzionari avvocati speculare previsione si trova all'art.27 del CCNL del comparto: ***"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 regio decreto legge 27.11.1933 n. 1578 e disciplinano, altresì, in sede di contrattazione decentrata integrativa la correlazione tra tali compensi professionali e la retribuzione di risultato di cui all'art. 10 del CCNL del 31.3.1999. Sono fatti salvi gli effetti degli atti con i quali gli stessi enti abbiano applicato la disciplina vigente per l'Avvocatura dello Stato anche prima della stipulazione del presente CCNL."***

8. Ciò considerato, tornando alla tematica in esame, non potrà prescindersi dalla circostanza che le perplessità spesso manifestate in punto di modalità di conteggio dell'Irap sui compensi professionali delle avvocature interne dipendono, essenzialmente, dalle diverse modalità con le quali ogni singolo ente decide di riconoscere e liquidare ai propri dipendenti avvocati le competenze professionali dovute in applicazione della contrattazione collettiva.

9. Si riportano di seguito alcune considerazioni a titolo meramente esemplificativo: qualora la regolamentazione dell'ente riconosca al professionista dipendente il diritto a percepire i compensi professionali singolarmente individuati (in quale misura ridotti o decurtati, questa è poi prerogativa riservata alla disciplina interna dell'amministrazione), al professionista spetterà, in quanto obbligo contrattuale dell'amministrazione, il compenso professionale calcolato secondo la

relativa disciplina regolamentare. Pertanto l'ente dovrà dar seguito – in via aggiuntiva - al pagamento dell'IRAP, senza poter trattenere alcunché a tale titolo dal compenso spettante al suo avvocato dipendente.

Il problema che se mai l'ente dovrà correttamente affrontare è allora solo organizzativo e contabile, cosicché la questione del computo dell'IRAP sulle competenze professionali assume valenza eminentemente programmatoria: ciò nel senso che l'ente locale, in quanto non prevede un tetto massimo di risorse disponibili a titolo di compensi professionali, dovrà effettuare correttamente la propria programmazione, ad esempio secondo criteri logici e storici, al fine di dotare il fondo a ciò destinato di risorse sufficienti per dare adempimento ai propri obblighi contrattuali in favore del proprio legale dipendente e per fronteggiare le spese aggiuntive dell'Irap.

Sotto il profilo della disponibilità del fondo, in questo caso, è addirittura ipotizzabile che il fondo stesso possa essere sovrabbondante e che vi possano anche residuare degli importi al termine della gestione, in quanto la programmazione finanziaria iniziale sia risultata superiore rispetto all'ammontare delle competenze professionali maturate dal legale nel corso dell'esercizio.

9. Viceversa, venendo alle ipotesi che il Comune richiedente assume come contraddittorie, erroneamente viene intesa come decurtazione dell'IRAP dai compensi professionali dei legali interni quello che in definitiva è soltanto il semplice riflesso dell'incidenza di tale imposta sulle scelte regolamentari a suo tempo adottate dall'ente per formare, quantificare ed erogare i relativi fondi. E che per la verità, anche in questo caso è essenzialmente una questione programmatoria e contabile.

In particolare, qualora il fondo sia quantificato per una distribuzione

forfetaria dei compensi professionali tra i legali dipendenti - soluzione generalmente adottata in sede di contrattazione decentrata, specie per le avvocature fortemente strutturate - non è in via logica corretto affermare che **i compensi professionali** vengono illegittimamente decurtati della quota dell'IRAP (impostazione che crea appunto l'apparente contraddizione esaminata all'inizio del ragionamento), ma piuttosto si deve affermare che **le risorse disponibili** per la distribuzione forfetaria di somme - genericamente intese sino al momento della liquidazione a titolo di compensi professionali - sono alla radice inferiori rispetto a quelle che (al lordo dell'Irap) sono state immesse nel fondo a ciò destinato.

Non vi è quindi alcuna decurtazione dei compensi professionali dei legali interni, ma riduzione, in proporzione all'ammontare dell'IRAP, delle risorse che per regolamentazione interna sono distribuibili tra i legali interni quali compensi professionali.

A tale conseguenza si giunge in quanto non vi è in origine, nella regolamentazione dell'Ente, alcun preciso obbligo dell'Ente di liquidare uno specifico compenso professionale, ma solo quello di mettere a disposizione e liquidare complessivamente, per tale titolo, una somma predeterminata, dal momento che è rimessa all'autonomia dell'ente locale, nel rispetto dei procedimenti di legge, la scelta di determinare la quantità delle risorse da destinarsi alla liquidazione di competenze professionali.

Tutto ciò premesso la Sezione

DELIBERA

il richiesto parere alla stregua delle considerazioni che precedono.

ORDINA

che la deliberazione sia trasmessa rispettivamente al Sindaco del

Comune di TEMPIO PAUSANIA, al Presidente del Consiglio comunale, al Segretario Generale del comune ed al Presidente del Consiglio delle Autonomie locali.

Così deliberato nella Camera di consiglio del 23 febbraio 2012.

IL Magistrato Relatore

(Roberto Angioni)

IL PRESIDENTE

(Anna Maria Carbone Prosperetti)

Depositata in Segreteria in data 5 marzo 2012

IL DIRIGENTE

(Giuseppe Mullano)