



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL VENETO

Nell'adunanza del 16 ottobre 2018

composta dai magistrati:

Diana CALACIURA TRAINA	Presidente
Maria Laura PRISLEI	Consigliere
Giampiero PIZZICONI	Consigliere
Tiziano TESSARO	Consigliere
Amedeo BIANCHI	Consigliere relatore
Francesca DIMITA	Primo 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 modificato da ultimo con deliberazione del Consiglio di Presidenza n. 229 del 19 giugno 2008 con il quale è stata istituita in ogni Regione ad autonomia ordinaria la 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, come modificati e integrati dalla delibera n. 9/SEZAUT/2009/INPR del 3 luglio 2009 e, da ultimo dalla deliberazione delle Sezioni Riunite in sede di controllo n. 54/CONTR del 17 novembre 2010;

VISTA la nota prot. n. 8801 del 25 giugno 2018, prot. C.d.c. n. 6011 del 26 giugno 2018, con la quale l'Amministrazione Comunale di San Zenone degli Ezzellini (TV), per tramite del Sindaco legale rappresentate, ha formulato un quesito in merito alla "corretta

quantificazione” dei diritti di rogito, chiedendo di sapere se l’IRAP e i contributi a carico dell’ente fossero addebitabili o meno al Segretario Comunale percipiente;

VISTA la nota prot. n. 10797 del 09 agosto 2018, prot. C.d.c. n. 7090 del 09 agosto 2018, con cui la medesima Amministrazione, sempre per tramite del Sindaco, preso atto della sopravvenuta deliberazione n. 18/SEZAUT/2018/QMIG delle Sezioni Autonomie della Corte dei Conti, emanata successivamente alla sua prima richiesta di parere, formula, altresì, un ulteriore quesito in merito alla legittimità dell’addebito, sempre in capo al Segretario Comunale percipiente, anche dei contributi a carico dell’ente;

VISTA l’ordinanza del Presidente n. 51/2018 di convocazione della Sezione per l’odierna seduta;

UDITO il Magistrato relatore, Consigliere Amedeo Bianchi

FATTO

Il Comune di San Zenone degli Ezzelini ha inviato a questa Sezione di controllo una prima richiesta di parere ai sensi dell’art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131, *“in merito al problema dell’addebito al Segretario Comunale anche dell’IRAP, essendovi sentenze del Giudice Civile che ritengono invece che tale tributo resti in capo all’ente locale in quanto tributo, e questo per precisa disposizione di legge. Inoltre, se al segretario comunale fanno carico anche i contributi in carico all’ente (CPDEL 23,80%), oltre a quelli suoi propri, il sottoscritto chiede se il monte salari di riferimento, costituito dalle retribuzioni in percentuale del segretario comunale, va aumentato degli oneri a carico dell’ente.”*

La citata nota di richiesta parere proseguiva affermando che *“si tratta di meri problemi teorici senza alcuna attinenza al caso concreto sorti dalla lettura della già citata pronuncia n. 198 del 2018 sui diritti di rogito (relatore Bianchi) e nel tentativo di chiarire aspetti ad oggi controversi.”* e precisava, inoltre, nelle premesse che *“nel previgente ordinamento essendo il rogito parte della retribuzione del segretario l’onere di contributi in conto ente era addossato all’ente. La deliberazione delle Sezioni Autonomie n. 21/2015 in un suo passaggio equipara il rogito all’incentivo per le funzioni tecniche talché vengono posti a carico del segretario gli oneri per i contributi in conto ente (CPDEL 23,80%). Lo scrivente non comprende però il perché, a differenza di quanto avviene per gli incentivi per le funzioni tecniche, la deliberazione n. 21/2015 è stata interpretata nel senso di porre a carico del segretario anche l’IRAP (imposta che grava sull’ente locale come da costante giurisprudenza del Giudice del Lavoro)”*.

Si evidenzia, preliminarmente, che tale richiesta è stata presentata successivamente al deferimento alla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, da parte di questa Sezione, della questione relativa alla corretta interpretazione dell’art. 10, comma 2bis, della legge n. 90/2014, ma precedentemente alla pubblicazione della deliberazione n. 18/SEZAUT/2018/QMIG da parte delle Sezioni delle Autonomie che si è pronunciata nel merito della questione.

Il medesimo Comune, con successiva nota del 9 agosto 2018 ha formulato, in data successiva alla pubblicazione della detta deliberazione delle Sezioni delle Autonomie e, ad integrazione della precedente istanza, una ulteriore richiesta di parere in merito

all'addebito dei contributi a carico dell'ente, in capo al Segretario Comunale percipiente i diritti di rogito. In particolare, si chiedeva se, successivamente alla recente decisione della Sezione delle Autonomie, *“viene meno anche la disciplina pretoria che pone a carico del Segretario gli oneri assistenziali e previdenziali di competenza dell'ente, con ritorno alla vecchia disciplina del riparto degli oneri”*, precisando, tra l'altro, che *“il Giudice del lavoro, anche in recentissime sentenze, ha sempre posto gli oneri previdenziali a carico delle parti ... e non ha mai caricato tutto al Segretario”*.

Le indicate richieste, al fine della trattazione, possono essere riunite, vertendo la tematica nelle stesse sviluppata sulle modalità di corretta contabilizzazione dei diritti di rogito e degli oneri ad essi collegati

DIRITTO

Preliminarmente all'esame nel merito della questione sottoposta al vaglio di questa Sezione, la Corte è tenuta a verificarne l'ammissibilità, ovvero, la sussistenza, nel caso di specie, del presupposto soggettivo (ossia della legittimazione del richiedente) e di quello oggettivo (attinenza della materia oggetto del quesito alla contabilità pubblica, carattere generale ed astratto della questione sottoposta, non interferenza dell'attività consultiva con altre funzioni della Corte dei conti o di altre giurisdizioni).

In relazione ai predetti presupposti deve richiamarsi innanzitutto l'art. 7, comma 8, della legge n. 131 del 5 giugno 2013 secondo il quale i soggetti legittimati alla richiesta di parere sono i Comuni, le Province e le Città Metropolitane e le Regioni prevedendo espressamente che *“Le Regioni possono richiedere ulteriori forme di collaborazione alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti ai fini della regolare gestione finanziaria e dell'efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa, nonché pareri in materia di contabilità pubblica. Analoghe richieste possono essere formulate, di norma, tramite il Consiglio delle autonomie locali, se istituito, anche da Comuni, Province e Città Metropolitane”* ed, altresì, i criteri elaborati dalla Corte dei conti con atto di indirizzo approvato dalla Sezione delle Autonomie nell'adunanza del 27 aprile 2004, nonché con successive deliberazioni n. 5/AUT/2006 (Sezione delle Autonomie del 10 marzo 2006), n. 54/CONTR/2010 – (Sezioni Riunite della Corte dei conti in sede di Controllo) e, da ultimo, con deliberazione n. 3/SEZAUT/2014/QMIG (Sezione delle Autonomie) intervenute sulla questione nell'esercizio della funzione di orientamento generale assegnata dall'art. 17, comma 31, del decreto legge 1 luglio 2009 n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009 n. 102.

La Corte dei conti ha stabilito, infatti, che, ai fini dell'ammissibilità della richiesta formulata, devono sussistere contestualmente le seguenti condizioni:

- la richiesta deve essere sottoscritta dall'organo politico di vertice e rappresentante legale degli enti legittimati alla richiesta;
- il quesito deve rientrare esclusivamente nella materia della contabilità pubblica, che può assumere un *“ambito limitato alla normativa e ai relativi atti applicativi che disciplinano, in generale, l'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” (Sez. Autonomie, deliberazione n. 5/AUT/2006) e non può ampliarsi a tal punto da ricomprendere “*qualsivoglia attività degli Enti che abbia, comunque, riflessi di natura finanziaria, comportando, direttamente o indirettamente, una spesa, con susseguente fase contabile attinente all’amministrazione della stessa ed alle connesse scritture di bilancio*” (SS.RR. deliberazione n. 54/CONTR/2010);

- il quesito deve avere rilevanza generale e astratta, non deve implicare valutazioni di comportamenti amministrativi o di fatti già compiuti né di provvedimenti formalmente adottati ma non ancora eseguiti, non deve creare commistioni con le altre funzioni intestate alla Corte, né contenere collegamenti con le funzioni giurisdizionali e requirenti della Corte dei conti o con eventuali giudizi pendenti innanzi alla magistratura penale, civile o amministrativa. Costituisce, invero, *ius receptum* il principio secondo il quale la richiesta di parere, pur essendo senz’altro di norma originata da un’esigenza gestionale dell’Amministrazione, debba essere finalizzata ad ottenere indicazioni sulla corretta interpretazione di principi, norme ed istituti riguardanti la contabilità pubblica.

Peraltro, in una visione dinamica della materia che abbia per oggetto non solo la gestione del bilancio, ma anche la tutela dei suoi equilibri e della finanza pubblica in generale, la funzione consultiva delle Sezioni regionali della Corte dei conti può estendersi sino a ricomprendere tutti quei "quesiti che risultino connessi alle modalità di utilizzo delle risorse pubbliche, nel quadro di specifici obiettivi di contenimento della spesa sanciti dai principi di coordinamento della finanza pubblica contenuti nelle leggi finanziarie, in grado di ripercuotersi direttamente sulla sana gestione finanziaria dell’Ente e sui pertinenti equilibri di bilancio" (cfr. deliberazione delle Sezioni Riunite in sede di controllo n. 54/2010), e ciò anche se tali materie risultino estranee nel loro nucleo originario alla "materia della contabilità pubblica".

È esclusivo onere dell’amministrazione, infatti, applicare le norme al caso di specie, non potendo, al contrario, la richiesta di parere essere diretta ad ottenere indicazioni concrete per una specifica e puntuale attività gestionale, e dunque ogni valutazione in merito alla legittimità e all’opportunità dell’attività amministrativa resta in capo all’ente.

In altri termini, ai fini dell’ammissibilità dell’esercizio della funzione consultiva, il parere non deve indicare soluzioni alle scelte operative discrezionali dell’ente, ovvero, determinare una sorta di inammissibile sindacato in merito ad un’attività amministrativa *in fieri*, ma deve individuare o chiarire regole di contabilità pubblica (cfr., ex multis, Sez. Lombardia n. 78/2015, Sez. Trentino-Alto Adige/Südtirol, sede di Trento, n. 3/2015).

Alla luce di quanto sopra premesso, pertanto, non potranno ritenersi ammissibili le richieste di parere concernenti valutazioni su casi o atti gestionali specifici, tali da determinare un’ingerenza della Corte dei conti nella concreta attività dell’Ente e, in ultima analisi, configurare una compartecipazione all’amministrazione attiva, incompatibile con la posizione di terzietà e di indipendenza della Corte dei conti nell’espletamento delle sue funzioni magistratuali, anche di controllo.

Del pari, non potranno ritenersi ammissibili richieste di parere per la cui soluzione "*non si rinvergono quei caratteri - se non di esclusività - di specializzazione funzionale che*

caratterizzano la Corte in questa sede, e che giustificano la peculiare attribuzione da parte del legislatore" (cfr. Sezione delle Autonomie delibera n. 3/2014), né istanze che, per come formulate, si sostanzino in una richiesta di consulenza di portata generale in merito a tutti gli ambiti dell'azione amministrativa.

Ciò non solo rischierebbe di vanificare lo stesso limite imposto dal legislatore, ma comporterebbe l'estensione dell'attività consultiva delle Sezioni regionali a tutti i vari ambiti dell'azione amministrativa con l'ulteriore conseguenza che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti diventerebbero organi di consulenza generale delle autonomie locali. In tal modo, la Corte verrebbe, in varia misura, inserita nei processi decisionali degli enti, condizionando quell'attività amministrativa su cui è chiamata a esercitare il controllo che, per definizione, deve essere esterno e neutrale. (cfr. Corte di Conti Sez. Piemonte 316/2013/SRCPIE/PAR).

L'ausilio consultivo, inoltre, deve essere preventivo rispetto all'esecuzione da parte dell'ente di atti e/o attività connessi alla/e questione/i oggetto di richiesta di parere. Non è, quindi, ammissibile l'esercizio ex post della funzione consultiva.

Nel caso di specie, le richieste del Comune di San Zenone degli Ezzellini possono essere ricondotte alla materia della contabilità pubblica, atteso che riguardano l'interpretazione di norme finalizzate al contenimento della spesa pubblica e alla contabilizzazione di oneri relativi alla gestione del personale che hanno diretta incidenza sul bilancio dell'Ente richiedente. Altresì si ritiene ammissibile nonostante coinvolga, seppur solo incidentalmente, norme di diritto tributario, in quanto provoca indubbi effetti finanziari a carico del Comune che si ripercuotono sulla sana gestione finanziaria dell'Ente e sui relativi equilibri di bilancio.

Non vi sono neppure ragioni per supporre, nel caso di specie, che vi siano interferenze con la funzione giurisdizionale esercitata dalla Corte: non è stata posta in essere, infatti, alcuna condotta da parte dell'Ente richiedente il parere tale da giustificare un intervento della Sezione giurisdizionale.

Quanto al profilo soggettivo, la richiesta deve ritenersi ammissibile, in quanto sottoscritta dal Sindaco, organo politico e di vertice, rappresentante legale del Comune. Si precisa, a tal proposito, che non appare ostativo all'ammissibilità della richiesta *de quo*, la circostanza che la stessa non sia stata inoltrata per il tramite del Consiglio delle Autonomie locali. Nella Regione del Veneto, il predetto Consiglio, infatti, è stato formalmente istituito con la recente legge regionale n. 31 del 25/09/2017, in attuazione dell'art. 16 Statuto del Veneto (approvato con la legge regionale del 17 aprile 2012 n. 1) ma non risulta, ad oggi, operativo. A supporto di tale interpretazione, si ribadisce che lo stesso articolo 7 comma 8 della legge n. 131/2003 utilizza la locuzione "*di norma*", non precludendo, dunque in linea di principio, la richiesta diretta da parte degli enti.

Quanto al profilo oggettivo, va evidenziato che la richiesta deve essere giustificata da un interesse dell'ente alla soluzione di una questione giuridica incerta e controversa, a carattere generale e astratto. Ne discende che i casi non devono essere riferiti a fattispecie concrete, al fine di evitare da un lato l'ingerenza della Corte nelle scelte gestionali da operare (amministrazione attiva) e dall'altro di evitare una funzione "consulenziale" (generale) sull'attività dell'Amministrazione locale (cfr. Sez. controllo Puglia 104/2010 e

118/2009) cui spetta procedere alla adeguata valutazione ponderativa di tutti gli elementi di fatto e di diritto rilevanti e adottare le conseguenti scelte decisionali.

Secondo un principio ampiamente consolidato, infatti, la funzione consultiva non può risolversi in una surrettizia forma di coamministrazione o di cogestione incompatibile con la posizione di neutralità e di terzietà della magistratura contabile. Ne consegue che il parere viene reso unicamente avuto riguardo esclusivo alle questioni di natura generale ed astratta, e non può essere interpretato quale intervento atto a validare eventuali determinazioni in itinere, ovvero già assunte o atti già adottati ex post.

Ciò premesso, la Sezione rileva che le richieste presentate dal Comune di San Zenone degli Ezzelini rispettano anche i requisiti oggettivi. Le richieste, infatti, sono dirette, a conoscere la corretta interpretazione ed applicazione dell'art. 10, comma 2bis, del decreto legge 24/06/2014 n. 90 relativo ai diritti di rogito e di segreteria destinati al Segretario Comunale in combinato disposto con le norme riguardanti il pagamento di oneri riflessi ed IRAP.

Preliminarmente, al fine di dare riscontro ai quesiti posti dal Comune di San Zenone degli Ezzelini appare necessario, seppur sinteticamente, ricostruire il quadro normativo di riferimento in materia e, quindi, riportare le disposizioni che prevedono la liquidazione dei diritti di rogito in favore dei Segretari Comunali, la cui disciplina è stata modificata da ultimo con il decreto legge n. 90/2014, convertito con legge n. 114/2014.

Come è noto, il Segretario Comunale ai sensi dell'art. 97, comma 4, lettera c), del d.lgs. n. 267/2000 roga, su richiesta dell'ente, i contratti nei quali lo stesso ente è parte. Per tale attività rogatoria, originariamente, l'art 41 della legge n. 312/1980 attribuiva allo stesso una quota dei diritti di rogito riscossi, fino ad un massimo (annuale) parametrato al valore di un terzo dello stipendio in godimento.

Successivamente, la disciplina dei diritti di rogito è stata novellata dal decreto legge n. 90/2014 che è intervenuto significativamente sulla materia, modificando criteri e modalità di attribuzione ai Segretari Comunali dei predetti emolumenti, al fine di assicurare all'ente locale maggiori entrate. In particolare, detto decreto ha abrogato la citata disposizione di cui all'art. 41 della legge n. 312/1980 e, all'art. 10, comma 2, ha statuito che il "provento" annuale dei diritti di segreteria fosse attribuito integralmente al comune o alla provincia.

Va poi evidenziato che il Parlamento, con finalità perequativa, in sede di conversione del decreto con la legge 11 agosto 2014 n. 114, ne ha modificato il contenuto, inserendo all'art. 10, il comma 2bis, il quale ha introdotto un'eccezione al principio della integrale spettanza dei diritti di rogito all'ente locale. La norma, quindi, a tutt'oggi, prevede che *"negli enti locali privi di dipendenti con qualifica dirigenziale, e comunque a tutti i Segretari Comunali che non hanno qualifica dirigenziale, una quota del provento annuale spettante al comune ai sensi dell'articolo 30, secondo comma, della legge 15 novembre 1973, n. 734, come sostituito dal comma 2 del presente articolo, per gli atti di cui ai numeri 1, 2, 3, 4 e 5 della tabella D allegata alla legge 8 giugno 1962, n. 604, e successive modificazioni, è attribuita al Segretario Comunale rogante, in misura non superiore a un quinto dello stipendio in godimento"*.

Va rilevato, in questa sede, che l'interpretazione di detta disposizione da parte della giurisprudenza contabile non ha portato ad approdi univoci.

Infatti, secondo un primo orientamento (deliberazione n. 21/2015/PAR del 19 dicembre 2014 della Corte dei conti Lazio e deliberazione n. 105/2015/PAR del 27 maggio 2015 della Corte dei conti Emilia Romagna) i diritti di rogito, in difetto di specifica regolamentazione nell'ambito del CCNL di categoria, successivo alla riforma dell'art. 10, comma 2bis, del decreto legge n. 90/2014, andrebbero assegnati ai soli Segretari appartenenti alla categoria C e non spetterebbero, invece, ai Segretari delle fasce A e B, perché equiparati ai dirigenti.

Secondo un diverso orientamento, invece, i diritti spetterebbero ai Segretari di qualunque fascia, purché prestino servizio in enti senza dirigenti (cfr. Corte dei conti Lombardia, deliberazioni n. 275 /2014/PAR del 29 ottobre 2014, n. 297/2014/PAR del 13 novembre 2014, n. 171/2015/PAR del 24 aprile 2015 ed, infine, n. 189/2015/PAR del 5 maggio 2015; cfr. altresì Corte dei conti Sicilia, deliberazione n. 194/2014/PAR del 14 novembre 2014).

La Sezione delle Autonomie, intervenendo per dirimere il richiamato contrasto interpretativo, con la deliberazione numero 21/SEZAUT/2015/QMIG del 4 giugno 2015, aveva sposato il primo orientamento, ritenendo che i diritti di rogito spettassero unicamente ai Segretari Comunali di fascia C. In detto approdo interpretativo, per la Corte è necessario un contemperamento di interessi *“che, a fronte delle esigenze di maggiori entrate degli enti, vede recessivo quello particolare del segretario comunale, fatta salva l'ipotesi della fascia professionale e della condizione economica che meno garantisca il singolo segretario a livello retributivo”*.

Successivamente a tale decisione e dopo l'intervento della Corte Costituzionale (con sentenza n. 75/2016), della Sezione plenaria della Corte dei conti del Friuli Venezia Giulia (deliberazione n. 15/2018/PAR) e in seguito alle numerose unanimes pronunce del Giudice del lavoro, la stessa Sezione delle Autonomie è tornata sulla questione.

In particolare, a seguito del deferimento, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del decreto legge n. 174/2012, da parte di questa Sezione regionale di controllo per il Veneto con deliberazione n. 192/2018/QMIG, è stata rimessa la questione di massima afferente il riconoscimento dei diritti di rogito, ex art. 10, comma 2bis, del decreto legge n. 90/2014 ai Segretari Comunali di fascia A e B, negli enti privi di dirigenza.

A seguito di detta rimessione la Sezione delle Autonomie, con deliberazione numero 18/SEZAUT/2018/QMIG, ha fornito una interpretazione letterale della norma di cui trattasi, giungendo ad affermare che *“alla luce della previsione di cui all'art. 10, comma 2bis, del d.l. 24 giugno 2014 n. 90, convertito con modificazioni dalla legge 11 agosto 2014 n. 114, i diritti di rogito, nei limiti stabiliti dalla legge, competono ai Segretari Comunali di fascia C nonché ai Segretari Comunali appartenenti alle fasce professionali A e B, qualora esercitino le loro funzioni presso enti nei quali siano assenti figure dirigenziali”*.

Tanto considerato, il quesito posto al vaglio di questa Sezione verte sulla necessità di stabilire se dalla quota spettante al Segretario Comunale vadano decurtati gli importi

riferibili agli oneri IRAP e ai contributi previdenziali a carico dell'ente (cosiddetto scorporo). Detto tema non appare una novità sul fronte della giustizia contabile, nonostante l'analoga questione abbia riguardato, principalmente, i compensi professionali degli avvocati "interni" alle pubbliche amministrazioni e gli incentivi al personale dipendente per l'assolvimento di funzioni tecniche. Del resto, non si può sottacere che la questione dello "scorporo dell'IRAP" aveva trovato soluzioni antitetiche da parte della magistratura contabile e della magistratura ordinaria.

In particolare, quanto all'IRAP (imposta regionale sulle attività produttive) istituita, con la legge n. 446/1997, si evidenzia che all'art. 2, comma 1, della citata legge si prevede espressamente che *"presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta"*.

Ai sensi del successivo articolo 3 si precisa che sono *"soggetti passivi dell'imposta coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'articolo 2"*. Sono soggetti all'imposta, pertanto, società, soggetti esercenti arti e professioni, amministrazioni pubbliche e non i dipendenti pubblici, tra i quali rientrano a pieno titolo anche i Segretari Comunali. L'art. 4 della predetta legge, inoltre, statuisce che *"l'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione"*. Dalla lettura di tali disposizioni emerge che presupposto di tale imposizione è lo svolgimento di un'attività autonoma organizzata, diretta alla produzione e allo scambio di beni e servizi e che soggetto passivo è l'ente. Non risulterebbe possibile, al contrario, ritenere che l'IRAP gravi sui quei soggetti che non svolgono un'attività autonomamente organizzata tra i quali possono ben annoverarsi i lavoratori dipendenti.

Tali concetti sono stati peraltro ribaditi dalla stessa Corte Costituzionale che, con sentenza n. 156/2001, in relazione alla sussistenza dei presupposti per l'applicazione di detta imposta ha evidenziato che indice della capacità contributiva non è il reddito delle persone, ma è il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. Si legge, infatti, nella sentenza che *"l'imposta [IRAP] colpisce con carattere di realtà un fatto economico diverso dal reddito in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti, che in varia natura concorrono alla sua creazione"*. (in questo senso vedasi anche Agenzia delle entrate, Risoluzione n. 327/E del 14 novembre 2007; Corte cass., sentt. nn. 3674, 3676 e 3677/2007; in tema di Irap, sul requisito dell'autonoma organizzazione, cfr., anche Corte cass. – SS. UU. - n. 12111/2009).

La Corte Costituzionale ha ben evidenziato, inoltre, l'irrilevanza, ai fini della valutazione della conformità dell'imposta al principio di capacità contributiva, *"la mancata previsione del diritto di rivalsa, da parte del soggetto passivo dell'imposta stessa (ovverosia l'ente) nei confronti di coloro cui il valore aggiunto prodotto è, pro quota, riferibile (e cioè i lavoratori ed i finanziatori)"*. L'ente, al più, potrà trasferire l'onere economico dell'imposta sul prezzo dei beni o servizi prodotti, secondo le leggi del mercato, ovvero potrà recuperarlo attraverso opportune scelte organizzative.

Sotto il profilo giuscontabile, seppur relativamente ad una fattispecie diversa da quella in

questione (attinente, invero, ai compensi professionali comunque dovuti al personale dell'avvocatura interna delle amministrazioni pubbliche) la Corte dei conti - Sezione Regionale di controllo dell'Emilia Romagna - con deliberazione n. 34/2007/parere 4 - ha ripreso tale concetto, evidenziando che una traslazione dell'onere dall'ente al lavoratore sarebbe del tutto impropria e anomala, in quanto trasformerebbe l'IRAP da imposta reale a imposta sul reddito.

Successivamente, l'Agenzia delle Entrate, con risoluzione n. 123/E del 2.04.2008, ha ribadito il suddetto orientamento evidenziando espressamente: *“nel condividere le richiamate osservazioni della Corte dei conti, si rileva che una interpretazione diversa modificerebbe nella sostanza la disciplina del tributo contenuta nel d.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446, a cui è estranea l'ipotesi di rivalsa da parte del soggetto passivo individuato ex lege. Qualora venisse ammessa la possibilità, per l'ente pubblico, di esercitare la rivalsa, il carico tributario relativo all'IRPEF andrebbe a gravare su un soggetto diverso, rispetto al quale, nell'ipotesi in rassegna, attesa la mancanza di organizzazione, risulterebbe del tutto carente la manifestazione di capacità contributiva che, in ossequio al disposto costituzionale, giustifica il prelievo”*.

In altri termini, 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, ovvero colui che nella valutazione del legislatore, in quanto titolare di detta organizzazione, è tenuto a concorrere alle spese pubbliche, ai fini di detto tributo; dunque l'onere fiscale non può gravare sul lavoratore dipendente in relazione ai compensi di cui è pacifica la natura retributiva.

Tale argomentazione è stata applicata dalla giurisprudenza ordinaria anche relativamente alla questione dei diritti di segreteria. Il Tribunale di Parma - Sezione lavoro, con sentenza n. 250/2017 ha espressamente previsto che l'IRAP non può *“essere per legge trasferita come onere tributario a carico del dipendente, sottraendola dal quantum dovuto per i diritti di segreteria spettanti all'odierna ricorrente”*. Siffatta conclusione, d'altronde, non è in contrasto né con la deliberazione numero 18/SEZAUT/2018/QMIG della Sezione delle Autonomie, che non si è pronunciata sul punto, ma nemmeno con la richiamata deliberazione n. 21/SEZAUT/2015/QMIG 2015, che si è limitata a statuire che le somme destinate al pagamento dei diritti di segreteria *“devono intendersi al lordo di tutti gli oneri accessori connessi all'erogazione, ivi compresi quelli a carico degli enti”*.

È ormai pacifico, infatti, che l'IRAP non possa essere considerata rientrante nella categoria degli “oneri riflessi a carico dell'ente” ma tra gli “oneri diretti”. Ciò è stato evidenziato anche dall'Agenzia delle Entrate quando, in risposta all'interpello sopra menzionato, ha fatto notare come il legislatore ha sempre tenuto distinti gli oneri riflessi (o accessori) dall'IRAP. A titolo esemplificativo, tra l'altro, cita l'art. 1, comma 562, della legge n. 296/2006, che prende in considerazione le spese di personale *“al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP”*, per giungere alla conclusione che il legislatore riconosce implicitamente che la componente IRAP non è riconducibile alla categoria dei predetti oneri.

Per di più, anche la Corte dei Conti - Sez. Piemonte con pronuncia n. 48/2010, senza

pretesa di definire in astratto il contenuto di una espressione atecnica qual è quella in esame di “oneri riflessi”, afferma che “... 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 - parere n. 49/2008; nonché Agenzia dell’entrate, risoluzione n.123/E del 2 aprile 2008)”.

D’altro canto, anche i giudici amministrativi si sono espressi in tal senso: in particolare si menziona la sentenza del TAR Sardegna n. 493/2016 ove viene chiaramente statuito che: “È pacifico che soggetto passivo dell’IRAP, ossia obbligato in proprio al pagamento nei confronti dell’erario, è l’ente pubblico. Il presupposto dell’imposta indicato dall’art. 2 del d.lgs. 446 del 1997 e successive integrazioni è infatti costituito dall’esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Il successivo articolo 3 individua i soggetti passivi dell’imposizione; la mancata esplicita inclusione tra i soggetti passivi dei lavoratori dipendenti comporta ex sé la inapplicabilità del tributo in esame all’avvocatura interna degli Enti. Conseguentemente l’onere fiscale inerente l’IRAP non può gravare sul lavoratore dipendente ma unicamente sull’ente datore di lavoro. [...] il carico d’imposta non può essere trasferito unilateralmente da un soggetto all’altro e meno che meno con una norma regolamentare che determinerebbe una impropria traslazione dell’imposta comportante, tra l’altro, la trasformazione della stessa in imposta sul reddito”.

La natura retributiva dei diritti di rogito, inoltre, trova ulteriore conferma nel fatto che gli stessi sono conglobati nel trattamento complessivo dei Segretari Comunali ai sensi dell’art. 37 del CCNL del 16/05/2001. Al fine di calcolarne il netto, sarà necessario dunque applicare le norme che disciplinano in via generale gli oneri contributivi e fiscali, dopo aver determinato il lordo degli stessi come parte della retribuzione.

Venendo poi ad analizzare la questione prospettata nel secondo quesito posto dal Sindaco del Comune di San Zenone degli Ezzellini, e specificatamente all’imputazione dell’onere derivante dall’applicazione del contributo CPDEL, questa Sezione precisa quanto segue.

L’art. 2, comma 2, della legge n. 335/1995 disciplina, in conformità a quanto disposto dall’art. 2115 c.c., le trattenute contributive a carico dei dipendenti pubblici, statuendone una quota a carico del datore di lavoro e una quota a carico del lavoratore. Detta disposizione costituisce una norma c.d. rinforzata come si rinviene dalla lettura dell’art. 1, comma 2, il quale prevede che: “Le disposizioni della presente legge costituiscono principi fondamentali di riforma economico-sociale della Repubblica. Le successive leggi della Repubblica non possono introdurre eccezioni o deroghe alla presente legge se non mediante espresse modificazioni delle sue disposizioni”. Del resto, per quanto di interesse, in questa sede, deve essere rilevato che in relazione ai diritti di rogito non se ne rinviene alcuna disposizione di legge, né contrattuale, di modifica.

Ciò premesso, giova ricordare che con l’acronimo CPDEL veniva (e ancora viene) individuata la Cassa Pensioni Dipendenti Enti Locali, ente previdenziale già soppresso e confluito nell’Istituto nazionale di previdenza e assistenza per i dipendenti dell’amministrazione pubblica (INPDAP) istituito, a seguito della delega conferita al

governo con la legge 24 dicembre 1993 n. 537, dal decreto legislativo 30 giugno 1994 n. 479, a sua volta, in seguito, soppresso con il decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 (cosiddetto salva Italia), convertito con la legge 24 dicembre 2011 n. 214, che ne ha trasferito le funzioni all'INPS.

L'onere contributivo CPDEL rappresenta, dunque, la trattenuta che viene effettuata al fine dell'accantonamento dei contributi pensionistici e può essere pertanto definito un onere previdenziale, rientrando dunque a pieno titolo nella categoria degli oneri riflessi che ricadono sull'amministrazione, in conseguenza della corresponsione di emolumenti al personale dipendente.

Il contributo ex CPDEL è, di regola, posto parzialmente a carico del dipendente, e parzialmente a carico dell'ente, ognuno per la rispettiva aliquota di competenza.

Conferma di ciò si può trarre dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 33/2009, secondo la quale il concetto di oneri riflessi comprende le c.d. "contribuzioni", ad esclusione solamente degli oneri fiscali, circoscrivendo dunque la locuzione alla sola parte della retribuzione assoggettata a contribuzione previdenziale e assistenziale.

La Corte Costituzionale era stata chiamata a vagliare la costituzionalità delle deroghe all'art. 2115 c.c. e alla legge n. 335/1995 e, con la citata sentenza n. 33/2009, era giunta alla conclusione della legittimità di tali deroghe, in considerazione, da un lato della mancanza nel nostro ordinamento di contrari principi costituzionali, e dall'altro dalla presenza di una disciplina derogatoria avente rango legislativo.

In altri termini, il giudice delle leggi aveva ritenuto che la previsione di porre a carico esclusivo dei legali dipendenti gli oneri riflessi degli onorari professionali in deroga al principio generale dell'art. 2115, non contrastasse con gli artt. 2, 3 e 39 della Costituzione poiché non fu rinvenuto alcun principio costituzionale in base al quale l'onere contributivo dovesse essere necessariamente suddiviso tra datore di lavoro e lavoratore (anche in deroga alle previsioni dell'art. 2115 c.c.) e non potesse essere posto, senza censure di illogicità, a carico esclusivo dell'uno o dell'altro.

Dalle argomentazioni sopra riportate, ne consegue l'impossibilità di applicare detto onere ai diritti di rogito facendo ricorso all'applicazione del criterio interpretativo analogico al fine di estendere le summenzionate disposizioni in materia di oneri riflessi, in quanto non esistono per questi fattispecie derogatorie: la logica conseguenza non potrà che essere l'applicazione delle norme generali che regolano la fattispecie la cui interpretazione appare chiara (*in claris non fit interpretatio*).

A questa conclusione perviene anche la magistratura ordinaria. Di particolare rilievo in tal senso è la recente sentenza n. 446 del 13/11/2017 del Tribunale di Busto Arsizio. Con riferimento a CPDEL e TFR, il Giudice ha statuito che, nel caso dei diritti di rogito, gli oneri contributivi devono essere ripartiti tra ente e Segretario Comunale, ciascuno assumendo a proprio carico la quota di pertinenza, non rinvenendosi, ad oggi, nel nostro ordinamento giuridico nessuna norma che deroghi dal sistema ordinario di riparto degli oneri contributivi. Gli oneri riflessi, che ricadono sull'amministrazione in conseguenza della corresponsione di emolumenti al personale dipendente, non potrebbero, pertanto, essere posti integralmente a carico del Segretario Comunale.

È pacifica, infatti, l'interpretazione che dà degli oneri riflessi la Corte dei conti - Sez. Controllo Umbria - deliberazione n. 23/2016/PAR considerandoli "oneri previdenziali ed assistenziali non comprendenti gli oneri fiscali". In tal senso, e in linea con il legislatore, si sono espresse anche le Sezioni Riunite della Corte dei conti con la deliberazione n. 33/2010.

A conferma di questa tesi, non si può non sottolineare, che con delibera n. 33/CONTR/2010, la Corte dei conti - Sezioni riunite in sede di controllo ha statuito che con l'espressione "oneri riflessi" il legislatore ha inteso ricomprendere anche "gli oneri previdenziali e assistenziali" con ciò derogando al generale principio fissato dall'art. 2115 c.c. secondo il quale *"salvo diverse disposizioni di legge l'imprenditore e il prestatore di lavoro contribuiscono in parti uguali alle istituzioni di previdenza ed assistenza"*.

La Corte dei conti – Sez. controllo Sardegna, inoltre, con deliberazione n. 27/2012 ha evidenziato che *"anzitutto per le retribuzioni dei dipendenti pubblici in genere - e così, per quanto di seguito si dirà, si deve ritenere anche per i diritti di rogito dei segretari comunali – ai sensi delle previsioni dell'art. 2 comma 2 della legge 8.8.1995 n.335 viene applicata la ripartizione degli oneri contributivi secondo le percentuali ivi indicate (8,20 punti percentuali a carico del dipendente, il resto a carico del datore di lavoro sino al raggiungimento del totale dei 32 punti percentuali). La previsione costituisce disposizione non derogabile dal legislatore ordinario se non in forma espressa, trattandosi di norma ad efficacia rinforzata secondo quanto previsto dall'art.1 comma 2 della medesima legge n. 335/1995 che così prevede: "Le disposizioni della presente legge costituiscono principi fondamentali di riforma economico-sociale della Repubblica. Le successive leggi della Repubblica non possono introdurre eccezioni o deroghe alla presente legge se non mediante espresse modificazioni delle sue disposizioni"*.

Questa Sezione, pertanto, ritiene non vi siano ragioni per discostarsi dall'orientamento sopra evidenziato, rilevando la mancanza di norme derogatorie al principio generale di cui all'art. 2115 c.c. e alla specifica disposizione di cui all'art. 2, comma 2, della legge n. 335/1995 in relazione ai diritti di rogito spettanti ai Segretari Comunali.

Del resto, dette norme non possono, evidentemente, essere applicate oltre i casi espressamente previsti, trattandosi di disposizioni che operano in via di eccezione nelle sole ipotesi contemplate dalla norma. In altri termini, gli oneri riflessi sulle somme da erogare a titolo di diritti di rogito devono essere ripartiti tra comune e Segretario secondo le regole ordinarie, non sussistendo alcuna previsione normativa espressa che consenta di derogare a tali regole.

Infine, per quanto riguarda il calcolo del monte salari di riferimento per quantificare in concreto i diritti di rogito da liquidare ai Segretari Comunali in qualità di ufficiali roganti, appare necessario ribadire la corretta interpretazione della locuzione "stipendio in godimento" di cui all'art. 10, comma 2bis, del decreto legge n. 90/2014. A tal proposito, si evidenzia il contrasto interpretativo vertente sulla seguente alternativa: se con tale termine si debba fare riferimento allo stipendio annuo tabellare teorico, riferito alla posizione maturata dal segretario, a prescindere dall'effettivo servizio da questi svolto nell'ente, ovvero se, al contrario tale stipendio tabellare annuo debba essere rapportato al periodo di effettivo servizio svolto.

Le due tesi diametralmente opposte sono sostenute, da un lato dalla giurisprudenza contabile, la quale ritiene applicabile il criterio del c.d. “stipendio percepito” e dall’altro dalla giurisprudenza civile e amministrativa (per la verità ondivaga) favorevole al criterio del c.d. “stipendio teorico annuo” a prescindere dalla circostanza che il soggetto interessato abbia o meno svolto la sua attività lavorativa presso l’ente per l’intero anno (in questo senso Consiglio di Stato - Sez. V - 18/04/1996 n. 441, Tribunale di Busto Arsizio n. 446/2017).

Questa Sezione ritiene di pienamente condividere il primo orientamento, del resto sostenuto anche dalla Sezione Autonomie della Corte dei conti sebbene in vigore dell’art. 41 L. 312/1980 che, con deliberazione 15/AUT/2008, ha sottolineato che *“è proprio la necessità di tenere conto dei principi generali dell’ordinamento che esclude di poter accedere ad una interpretazione della norma di cui trattasi nel senso di darne una lettura secondo cui i diritti di rogito possano essere commisurati allo stipendio teorico annuo anche in assenza di effettivo servizio svolto”*.

I diritti di rogito hanno, invero, una funzione di remunerazione di una particolare attività alla quale è correlata una responsabilità di ordine speciale e sorgono con l’effettiva estrinsecazione della funzione di rogante la quale, ancorché di carattere obbligatorio, eccede l’ambito delle attribuzioni di lavoro normalmente riconducibili al pubblico impiego. A fronte di tale funzione il legislatore ha pertanto previsto un ulteriore compenso, parametrandolo ad un quinto dello stipendio in godimento.

È evidente che solamente laddove la prestazione ordinaria di lavoro del segretario perduri per l’intero anno solare, l’attività da questi svolta quale ufficiale rogante dovrà essere retribuita mediante corresponsione dei diritti di rogito (nella misura massima di un quinto dello stipendio annuo) che saranno riscossi dall’Ente e ciò nel rispetto non solo del principio del buon andamento di cui all’art. 97 Cost. ed ai principi di sana gestione finanziaria, ma anche nel rispetto del principio di proporzionalità della retribuzione di cui all’art. 36 della Costituzione.

Del resto, anche il Consiglio di Stato con la recente sentenza n. 5183/2015 ha precisato che l’interpretazione offerta dai Giudici contabili risulta maggiormente aderente non solo al dettato costituzionale, ma altresì all’art. 7, comma 5, del decreto legislativo n. 165/2001 secondo cui le amministrazioni pubbliche non possono erogare trattamenti economici accessori che non corrispondano alle prestazioni effettivamente rese

P.Q.M.

La Sezione regionale di controllo per il Veneto rende il parere nei termini sopra espressi.

Copia della presente delibera sarà trasmessa, a cura del Direttore della Segreteria, al Sindaco del Comune di San Zenone degli Ezzelini (TV).

Così deliberato in Venezia, nella Camera di consiglio del 16 ottobre 2018.

Il Magistrato relatore

Il Presidente

F.to Amedeo Bianchi

F.to Diana Calaciura Traina

Depositata in Segreteria il 18 ottobre 2018

IL DIRETTORE DI SEGreteria

F.to Dott.ssa Raffaella Brandolese