



REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'UMBRIA

composta dai magistrati:

Antonio Marco CANU	Presidente (relatore)
Vincenzo BUSA	Consigliere
Beatrice MENICONI	Consigliere
Paola BASILONE	Consigliere
Annalaura LEONI	Referendario

nella Camera di consiglio del 20 novembre 2019 ha assunto la seguente

DELIBERAZIONE

VISTA la lettera prot. n. 34097 del 1° luglio 2019, trasmessa tramite il Consiglio delle Autonomie Locali della Regione Umbria, assunta al protocollo della Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per l'Umbria il 5 luglio 2019, con la quale il Sindaco del Comune di Assisi ha rivolto alla Sezione una richiesta di parere in materia di contabilità pubblica, ai sensi dell'articolo 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131;

VISTA l'Ordinanza Presidenziale di convocazione della Sezione per la data odierna; UDITO, nella Camera di consiglio odierna, il magistrato relatore, Presidente Antonio Marco CANU

PREMESSO IN FATTO

Con la nota sopra indicata, il Sindaco del Comune di Assisi ha formulato a questa Sezione una richiesta di parere nei termini di seguito riportati.

"L'Amministrazione Comunale di Assisi (PG) intende sottoporre alla Sezione regionale di controllo per l'Umbria quesito in merito all'interpretazione della normativa relativa al pagamento dell'IRAP sui compensi professionali degli avvocati dell'Ente.

L'art. 27 del CCNL 14.09.2000 stabilisce quanto segue:

"Gli Enti provvisti di avvocatura costituita secondo i rispettivi ordinamenti disciplinano la corresponsione dei compensi professionali, dovuti a seguito di sentenza favorevole dell'Ente, secondo i principi di cui al R.D.L 27.11.1933 n. 1578 (...)"

Successivamente, la Legge 266/2005 all'art. 1 co. 207 [rectius: 208], ha disposto 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 comprensive degli oneri riflessi a carico del datore di lavoro".

Questo intervento normativo, risolutivo per la questione dell'imputazione dei contributi previdenziali (CPDEL 23,80%), ha mantenuto, invece, un margine di incertezza relativo all'imputazione dell'IRAP.

La questione è stata affrontata in modo approfondito dalla Corte dei Conti a Sezioni Riunite in sede di controllo con la deliberazione n. 33/CONTR/2010 del 07 Giugno 2010, nella quale sembravano essere chiariti i seguenti punti.

La locuzione "oneri riflessi" -

L'espressione "oneri riflessi", che assorbe anche "gli oneri previdenziali e assistenziali", non ricomprende l'IRAP (che al contrario rientra nella locuzione "tutti gli oneri").

In tal senso sono richiamate anche le risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate n. 327/2007 e n. 123/2008.

Il finanziamento delle risorse -

La Corte dei Conti ritiene che l'esclusione dell'Irap dal concetto di "oneri riflessi" non si ponga in conflitto col fatto che le risorse previste dalla norma debbano far fronte a "tutti gli oneri", ivi compresa l'Irap. In altre parole "le somme destinate 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 (...). In sostanza, sui bilanci dello Stato o degli Enti pubblici, non possono gravare ulteriori oneri che non trovino adeguata copertura". In tal senso richiama l'art. 81, quarto comma, della Costituzione che detta il "principio di copertura degli oneri finanziari", tra i quali rientra anche l'Irap.

In conclusione viene chiarito che, mentre sul piano dell'obbligazione giuridica, l'IRAP grava sull'amministrazione (secondo blocco delle norme contenute nella L. 266/2005 commi 207 e 208), su un piano strettamente contabile, tenuto conto delle modalità di copertura di "tutti gli oneri", l'Amministrazione non potrà che quantificare i fondi appositamente stanziati per il pagamento degli avvocati dipendenti, accantonando le risorse al netto delle somme necessarie alla copertura dell'onere IRAP gravante sull'Amministrazione (primo blocco delle norme contenute nella L. 266/2005 commi da 176 a 206), non potendo costituire un onere aggiuntivo per l'Ente.

In tal senso si sono adeguate successive pronunce delle Corti dei Conti Regionali, anche dopo i diversi orientamenti del giudice del lavoro e precisamente:

Sezione Regionale di Controllo per la Basilicata (Deliberazione n.115/2013), Sezione Regionale di Controllo per la Liguria (Deliberazione n. 38/2014 del 30 maggio 2014), Sezione Regionale di Controllo per il Veneto (Deliberazione n. 393 del 9 settembre 2014), nonché Sezione Regionale di Controllo per la Lombardia (Deliberazione n. 469/2015 del 16 dicembre 2015).

La Corte dei Conti, Sezione Regionale di Controllo per l'Umbria, con il parere n. 23/2016 del 25 febbraio 2016, rispondendo sul punto ad una specifica richiesta di parere del Comune di Foligno, con la quale, alla luce della deliberazione n. 33/2010 veniva chiesto testualmente: "Si chiede infatti a codesta Sezione di definire se quest'ultima, alla luce della deliberazione n. 33/2010, debba essere in tutto e per tutto imputata come gli oneri previdenziali, e pertanto contabilmente a carico del compenso lordo maturato in favore del dipendente, ovvero se la provvista finanziaria di tale onere per l'Amministrazione debba essere imputata a carico del bilancio comunale o di altra voce del quadro economico dei lavori incentivati (ovvero, delle spese legali liquidate dal giudice)", ha sostenuto, visto l'orientamento espresso dalla Sezione Riunite con Del. 33/CONTR/2010, confermato dalla giurisprudenza successiva (Corte dei Conti, Sezione Regionale di Controllo per la Basilicata, Deliberazione n.115/2013; Liguria, n.38/2014; Veneto, n.393/2015), di non discostarsi dall'orientamento consolidatosi in materia.

Successivamente, al Comune di Milano che poneva lo stesso quesito, ossia se l'onere IRAP, sui compensi dovuti agli avvocati comunali, potesse essere imputato a carico del fondo appositamente costituito (al netto, quindi, dell'Irap) o potesse gravare sul Bilancio comunale, la Corte dei Conti Sezione Regionale di Controllo per la Lombardia, con Deliberazione n.267/2018, ha risposto sostenendo che l'Amministrazione, utilizzando le prerogative di organizzazione e programmazione che le sono proprie, deve reperire le risorse necessarie per far fronte all'obbligazione tributaria dal Bilancio.

Di contro, l'Allegato I —Istruzioni per la rilevazione del Conto annuale 2018- della Circolare MEF Dipartimento Ragioneria Generale dello Stato/16 maggio 2019 n. 15, al Capitolo 5 intitolato "Monitoraggio della contrattazione integrativa — art.40 bis, comma 3, D. Lgs 165/2001", paragrafo "Risorse variabili", pag. 163, riporta quanto segue: " ... Omissis... Attenzione: le risorse variabili appostate al Fondo per specifiche disposizioni di legge non possono causare aggravio di spesa per l'amministrazione. La relativa entrata è da considerarsi comprensiva degli oneri riflessi a carico dell'amministrazione. Si tratta, ad esempio, delle risorse per le funzioni tecniche ex art. 113, commi 5-6, del d.lgs. 50/2016, del recupero evasione ICI ex art. 59, comma 1, lettera p) del d.lgs. 446/1997, delle liquidazioni per sentenze favorevoli all'Ente ex R.D. 1578/1933 nonché, in generale, le risorse conto terzi/utenza/sponsorizzazioni ex art. 43, della legge 449/1997. Nel caso della tabella 15, di necessità esposta in valori lordo dipendente, tali risorse debbono essere in ogni caso depurate degli oneri riflessi a carico dell'Amministrazione (contributi previdenziali ed assistenziali ed IRAP)".

Alla luce:

- della sopra richiamata Deliberazione della Sezione di Controllo per la Regione Lombardia n. 267/2018 e delle sentenze di merito emesse nella stessa ottica, quella di porre l'IRAP a carico dei Bilanci degli Enti;

- delle sopra richiamate Deliberazioni delle Sezioni Regionali di Controllo: Basilicata n. 115/2013, Liguria n. 38/2014 del 30 maggio 2014, Veneto n. 393 del 09 settembre 2015, Lombardia n. 469/2015 che aderiscono, invece, all'orientamento per cui l'IRAP grava sul datore di lavoro e non sul lavoratore ma, tenuto conto della modalità di copertura di "tutti gli oneri", va finanziata con i fondi lordi appositamente stanziati (al netto delle risorse necessarie alla copertura dell'onere IRAP), non potendo costituire un onere finanziario "aggiuntivo" per l'ente;

- della giurisprudenza giuslavoristica e di tutto quanto sopra esposto;

Si chiede a codesta Ecc.ma Corte dei Conti Sezione Regionale di Controllo per l'Umbria, di definire se l'onere IRAP, sui compensi dovuti agli avvocati comunali, debba essere in tutto o per tutto trattata come gli oneri previdenziali e, pertanto, contabilmente a carico del Fondo appositamente costituito con l'introito delle spese legali liquidate dal Giudice, ovvero, se la provvista finanziaria di tale onere debba essere imputata a carico del bilancio comunale".

CONSIDERATO IN DIRITTO

La richiesta di parere è da ritenere ammissibile sotto il profilo soggettivo, provenendo dal Sindaco del Comune di Assisi per il tramite del Consiglio delle Autonomie locali.

La richiesta è altresì ammissibile sotto il profilo oggettivo, investendo questione che attiene alle modalità di copertura di spese (IRAP) per il personale, che quindi, per pacifico orientamento di questa Corte, rientra nella materia della contabilità pubblica.

La questione è altresì prospettata in termini di generalità e astrattezza e non concerne pertanto specifici e concreti atti gestionali, sui quali questa Corte non potrebbe pronunciarsi in sede consultiva, poiché ciò si porrebbe in contrasto con la sua posizione di terzietà e indipendenza.

Nel merito, la questione oggetto del quesito è stata già da tempo risolta dalle Sezioni riunite di controllo di questa Corte con deliberazione n. 33 del 2010, richiamata nella stessa richiesta di parere del Comune di Assisi.

In quell'occasione, le Sezioni riunite hanno evidenziato nitidamente che l'IRAP è un tributo la cui obbligazione grava esclusivamente sull'ente pubblico datore di lavoro, talché non è giuridicamente corretto che essa sia ricompresa tra gli oneri riflessi a cui fa riferimento l'art. 1, comma 208 della legge n. 266 del 2005.

Al contempo, in maniera altrettanto netta, è stato però ribadito che l'IRAP costituisce una componente della spesa del personale, come tale da considerare ai fini del rispetto dei vincoli di finanza pubblica a cui è assoggettata tale voce di spesa. Al riguardo, è appena il caso di ricordare che l'IRAP è costantemente ed espressamente considerata come spesa rientrante tra quelle per il personale dalla legislazione vincolistica (v. art. 1, comma 198 l. n. 266/2005 cit.; art. 1, commi 557 e 562 l. n. 296/2006).

Di conseguenza, la spesa per l'IRAP deve trovare copertura in ciascuno dei fondi destinati al pagamento del trattamento retributivo del personale dipendente, ivi compreso quello relativo al pagamento delle cd. propine agli avvocati interni degli enti pubblici. Infatti, secondo le Sezioni riunite, *"le somme indicate [nell'art. 1, commi da 176 a 206 della legge n. 266 del 2005] 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 dello Stato o degli altri enti pubblici, non potranno gravare ulteriori oneri che non trovino adeguata copertura"*. Talché una quota del fondo in questione, prima della ripartizione tra gli avvocati dell'ente, deve essere accantonata per la copertura della correlata spesa per l'IRAP, atteso che tale imposta viene calcolata su una base imponibile costituita dalle retribuzioni corrisposte dall'ente ai propri dipendenti.

Tale orientamento, recepito dalle Sezioni regionali di controllo con le pronunce successive richiamate nella stessa richiesta di parere del Comune di Assisi, trova conferma, come osservato da Sezione controllo Lombardia n. 469/2015/PAR del 18 dicembre 2015, nella sopravvenuta modifica della normativa sui compensi *de quibus* operata dall'art. 9 del d.l. 24/06/2014, n. 90, convertito in legge, con modificazioni, con legge 11 agosto 2014, n. 114. Si è ivi rilevato, infatti, che la nuova disciplina legislativa ammette la possibilità di preventivo scorporo dell'IRAP dalle somme attribuibili agli avvocati dipendenti.

Per quanto concerne il compenso che trae copertura dal cd. riscosso (cioè dalle somme introitate dall'ente per effetto della condanna della controparte, da parte del giudice, alla rifusione delle spese legali in favore dell'ente medesimo) si afferma, nel parere citato, che *"il regolamento adottato dall'ente locale (in attesa di eventuale differente disciplina da parte della contrattazione collettiva nazionale), nel determinare i compensi spettanti agli avvocati interni, deve preventivamente decurtare, dalle somme recuperate dalle controparti a titolo di spese giudiziali, l'onere necessario al pagamento dell'IRAP, al fine di provvedere, al momento della concreta liquidazione dei compensi ai dipendenti avvocati, al versamento all'erario di quest'ultima (che, come noto, incombe sull'ente datore di lavoro). La norma permette, infatti, all'amministrazione di determinare, oltre che le modalità, la "misura" del compenso spettante al dipendente avvocato, a fronte di un contenzioso risolto a favore dell'ente e con pagamento delle spese a carico della controparte. Tale facoltà è resa evidente, in maniera simmetrica, nell'ultimo periodo del medesimo comma 3, in base al quale "la parte rimanente delle suddette somme è riversata nel bilancio dell'amministrazione"*.

Con riguardo invece alla parte dei compensi derivante dal cd. compensato (cioè in quei casi in cui il giudice abbia compensato tra le parti le spese del giudizio), l'ipotesi, contemplata nel comma 6 del citato articolo 9, prevede che ai dipendenti siano corrisposti compensi professionali in base alle norme regolamentari o contrattuali vigenti (e nei limiti

dello stanziamento previsto dall'amministrazione, che non può superare quello del 2013). Anche in questo caso, osserva la citata delibera della Sezione di controllo Lombardia, *"il regolamento interno (atto che rileva in sede di individuazione delle somme spettanti, potendo essere rimessi alla contrattazione integrativa i criteri di distribuzione degli emolumenti) deve determinare la quota di compensi spettanti agli avvocati dipendenti, avendo cura di decurtare (rectius, conteggiare), preventivamente, quanto necessario al pagamento dell'IRAP al momento della concreta liquidazione del compenso"*.

In questo caso, si rileva, *"in assenza di somme da recuperare dalle controparti, non vi è la previa costituzione di un fondo alimentato da soggetti terzi, ma l'amministrazione individua i compensi spettanti ai propri avvocati facendo esclusivamente ricorso a risorse del proprio bilancio (presupposto che impone di considerare con ancora maggiore ponderazione, al momento della determinazione generale dei compensi spettanti agli avvocati interni, anche il discendente onere per l'IRAP, graduando di conseguenza la relativa quantificazione)"*.

Secondo il Comune di Assisi, vi sarebbero sentenze di merito che sarebbero in linea con quanto deliberato dalla Sezione regionale di controllo per la Lombardia con il parere n. 267/2018/QMIG del 10 ottobre 2018. Secondo tale orientamento, l'IRAP andrebbe posta a carico del bilancio dell'ente (cioè a dire la copertura di tale spesa andrebbe individuata in risorse dell'ente diverse da quelle ricavabili mediante preventivo accantonamento operato sulle somme destinate al pagamento dei compensi in questione).

Sul punto, si segnala la sentenza del Consiglio di Stato, Sezione quinta, n. 4970 del 5 ottobre 2017, la quale prende espressamente posizione in senso contrario alla delibera delle Sezioni riunite di controllo di questa Corte (pur non espressamente richiamata), rilevando che la soluzione ivi indicata finirebbe surrettiziamente per far ricadere sui legali dell'ente il carico tributario che essi non dovrebbero invece sopportare, essendo il datore di lavoro l'unico obbligato al pagamento dell'imposta.

È però da obiettare che il giudice amministrativo ha ommesso di considerare che, come visto, l'IRAP è una posta passiva che rientra nel computo della spesa del personale. Pertanto, ove fosse finanziata distintamente finirebbe per introdurre a carico dell'ente un onere aggiuntivo rispetto a quello coperto con i fondi destinati a far fronte alla spesa in questione, in contraddizione peraltro con gli obiettivi di risparmio sulla spesa del personale a cui è ispirata tutta la legislazione vincolistica e lo stesso d.l. n. 90/2014 (l'art. 9, comma 9 prevede infatti che *"dall'attuazione del presente articolo non devono derivare minori risparmi rispetto a quelli già previsti a legislazione vigente e considerati nei saldi tendenziali di finanza pubblica"*).

D'altra parte, come visto, è la stessa legge (il comma 3 dell'art. 9 cit.) ad escludere che le somme recuperate dall'ente a seguito di sentenze ad esso favorevoli (il cd. riscosso) siano integralmente destinate ad essere ripartite tra i legali dell'ente medesimo. Talché,

anche da questo punto di vista, non vi sono ostacoli giuridici a che il regolamento dell'ente quantifichi il fondo in questione in misura tale da assicurare la provvista per l'assolvimento dell'obbligo tributario, mediante riversamento al bilancio dell'ente della parte non utilizzata per il pagamento dei compensi.

Con riguardo, infine, alla giurisprudenza lavoristica, non è dato riscontrare l'esistenza di un orientamento consolidato che si ponga in contraddizione con la tesi sostenuta dalle SS.RR. di questa Corte. Anzi, la sentenza del Tribunale di Roma, n. 330 del 18/01/2018, esprime convinta adesione alla deliberazione delle SS.RR. del 2010 cit., di cui vengono riportati ampi estratti per concludere che le affermazioni ivi contenute sono "*chiare e condivisibili*" nella parte in cui, per un verso, escludono la possibilità di detrarre dal compenso spettante all'avvocato altri oneri che non siano quelli contributivi, ma, per altro verso, impongono all'amministrazione di tenere conto dell'incidenza dell'IRAP al fine di determinare lo stanziamento del fondo al quale attingere per l'erogazione dei compensi professionali, incidenza che non è tuttavia diretta sui compensi degli avvocati, bensì sui limiti finanziari entro i quali l'ente pubblico può muoversi al momento dello stanziamento.

Per le ragioni esposte, l'orientamento espresso dalle Sezioni riunite di questa Corte con la delibera n. 33/CONTR/2010 del 30 maggio 2010 va quindi confermato.

P.Q.M.

la Sezione regionale di controllo per l'Umbria esprime il proprio parere nei sensi di cui in motivazione.

DISPONE

che, a cura della Segreteria della Sezione, copia della presente deliberazione sia trasmessa al Sindaco del Comune di Assisi per il tramite del Consiglio delle Autonomie Locali della Regione Umbria.

Così deliberato in Perugia, nella Camera di consiglio del 20 novembre 2019.

Il Presidente estensore
f.to Antonio Marco CANU

Depositata il 22 novembre 2019
Il Preposto della Sezione
f.to Roberto Attilio Benedetti