



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA LOMBARDIA

composta dai magistrati:

dott.ssa Simonetta Rosa	Presidente
dott. Marcello Degni	Consigliere
dott. Giampiero Maria Gallo	Consigliere
dott. Mauro Bonaretti	Consigliere
dott. Luigi Burti	Consigliere
dott. Donato Centrone	Primo Referendario
dott.ssa Rossana De Corato	Primo Referendario
dott. Paolo Bertozzi	Primo Referendario
dott. Cristian Pettinari	Primo Referendario
dott. Giovanni Guida	Primo Referendario
dott.ssa Sara Raffaella Molinaro	Primo Referendario (relatore)

nella camera di consiglio del giorno 11 settembre 2018 ha assunto la seguente

DELIBERAZIONE

Vista la nota 5 luglio 2018 (prot. Comune di Milano n. 0299901 e prot. Corte dei conti n. 7159 del 6 luglio 2018) con la quale il Sindaco del Comune di Milano ha rivolto alla Sezione una richiesta di parere ai sensi dell'articolo 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131;

Vista l'ordinanza con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per la camera di consiglio odierna per deliberare sulla sopra indicata richiesta;

Udito il magistrato relatore, dott.ssa Sara Raffaella Molinaro;



PREMESSO IN FATTO

Il Sindaco del Comune di Milano ha formulato una richiesta di parere in merito all'interpretazione della normativa relativa al pagamento dell'IRAP sui compensi professionali degli avvocati dell'Ente. In particolare, il rappresentante del Comune ha richiamato i principali riferimenti normativi della materia, individuandoli nell'art. 9 del D.L. 24.06.2014 n. 90, convertito in L. 114/2014, nell'art. 23 della L. 31 dicembre 2012, n. 2472, negli artt. 27 del CCNL del 14.09.2000 e 37 del CCNL della dirigenza del 23.12.1993, nel D. Lgs. n. 446 del 15.12.1997 e successive modificazioni e integrazioni e nell'art.1, c. 208 della L. 23.12.2005, n.2665.

In premessa sono state evidenziate, altresì, le pronunce della giurisprudenza:

- *"i Giudici del Lavoro, con una giurisprudenza che appare ormai consolidata [ritengono] che è pacifico che soggetto passivo dell'IRAP, ossia obbligato in proprio al pagamento nei confronti dell'Erario, è esclusivamente l'Ente Pubblico (cfr. sentenza Tribunale Mantova, Sez. Lavoro, n. 118/2014, all.1, confermata sul punto dalla Corte d'Appello di Brescia, Sezione Lavoro, con sentenza n. 147/2015, all.2)";*

- *"le Sezioni Riunite della Corte dei Conti [affermano], con deliberazione n. 33/2010, che "su/ piano dell'obbligazione giuridica rimane chiarito che l'IRAP grava sull'Amministrazione". Nella stessa pronuncia, si leggeva anche: '..sia la Corte dei Conti che il Consiglio di Stato (Ad. Plen. Sentenza 32 del 1994), ritengono che i compensi professionali da corrispondere a titolo di onorari ai dipendenti comunali appartenenti all'Avvocatura interna.... 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 (vedi anche recentissimi: parere della Corte dei Conti Sez. Campania n.18 del 22.2.2018; deliberazione Corte dei Conti, Sez Piemonte n. 20 del 1°2.2018)";*

- *"in altra recentissima sentenza del Tribunale del Lavoro di Firenze (v. sentenza 102/17, a11.3), [si legge che] detta interpretazione è stata ribadita da ulteriori pronunciamenti della Corte dei Conti sezioni regionali ed è allo stato prevalente (Corte Conti sezione regionale Toscana delib. n. 146/2013; Corte Conti sezione regionale Umbria delib. n. 25/2014 e delib. n. 23/2016; Corte Conti sezione regionale Liguria delib. n. 34/2014; si veda inoltre anche TAR Sardegna sentenza n. 493/2010".*

Nella richiesta di parere si illustra, inoltre, che *“l'IRAP costituisce infatti un onere che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate e non i redditi personali, come ben chiarito dalla Suprema Corte di Cassazione (solo a titolo esemplificativo, si citano, fra le tante, le sentenze Cass. n. 21150/14; n. 18749/14; n. 4492/12).*

Anche con riferimento agli Avvocati dipendenti di Enti pubblici, la giurisprudenza lavoristica ha stabilito che l'onere inerente l'IRAP non può gravare sul lavoratore dipendente (id est l'Avvocato dipendente di Ente pubblico), bensì - unicamente - sul datore di lavoro (cfr. la già citata sentenza del Trib. di Mantova, confermata dalla Corte d'Appello di Brescia; cfr. anche Corte d'Appello di Palermo, n. 879 del 23.5.2012 e n. 838 del 24.7.2012; Tribunale di Napoli del 31.10.2013 e la già citata recentissima sentenza Tribunale Firenze, n. 102/17).

Sulla base di tali principi, i Giudici del Lavoro hanno ritenuto illegittima l'operazione (che di fatto si risolve pur sempre in una traslazione dell'imposta sugli Avvocati dipendenti) di previa deduzione, dagli importi corrisposti a titolo di compensi professionali, degli oneri necessari a pagare l'IRAP, condannando le Amministrazioni convenute ai corrispondenti pagamenti in favore degli Avvocati dipendenti, oltre interessi e spese.

Fino ad ora, la scrivente Amministrazione ha prudenzialmente ritenuto di operare, sugli importi corrisposti agli Avvocati della propria Avvocatura a titolo di compensi professionali, la trattenuta sia degli oneri riflessi, sia dell'IRAP, senza operare alcuna distinzione fra le due ritenute, nonostante la natura pacificamente diversa dei due istituti, confermata anche dalla Corte dei Conti lombarda (cfr. parere n. 73/2012, in cui la Corte ha dato atto che l'IRAP non è riconducibile nell'ambito degli oneri riflessi). E ciò in quanto la Corte dei Conti Lombardia, sul presupposto che le somme già previste per fronteggiare gli oneri di spesa per il personale costituiscano disponibilità massime non superabili, ha ritenuto che tale vincolo si rifletta anche sull'IRAP, "riducendo "a monte" la quota da attribuire al dipendente avvocato, da calcolare al netto delle somme necessarie alla copertura dell'onere Irap gravante sull'Amministrazione" (cfr. ancora parere Corte dei Conti Lombardia n. 73/2012 e, più recente, parere n. 469/2015).

Ora, stante il consolidarsi della giurisprudenza lavoristica nel senso più sopra indicato, che potrebbe comportare anche aggravii di interessi e spese a carico dell'Amministrazione, si rende necessario un parere della Corte dei Conti che tenga in considerazione l'evoluzione

della giurisprudenza sul punto, nonché l'aspetto sostanziale della questione, che appare il punto focale del contenzioso giuslavoristico.

Appare pacifico, infatti, che l'IRAP sia un'imposta gravante sul datore di lavoro, che non può operarne la traslazione sui propri dipendenti (pena la sua illegittima trasformazione, di fatto, in un'imposta sul reddito); pare altrettanto evidente che, affermato il diritto dell'Avvocato a percepire i compensi professionali a lui dovuti, la riduzione, anche se effettuata "a monte", della "quota da attribuire al dipendente avvocato", non sposti la questione sostanziale, dando comunque luogo ad una traslazione dell'IRAP sul predetto dipendente. In questo senso si è nuovamente di recente espresso il Consiglio di Stato Sezione V, con la sentenza 4970 del 30.10.2017, ove si legge: "non è sufficiente ad esentare dalla taccia di illegittimità il solo fatto che il pagamento dell'IRAP non sia stato formalmente e direttamente posto a carico degli avvocati, bensì a carico del fondo volto a remunerare una parte del loro trattamento accessorio, traendo da tale fondo la provvista per il pagamento di un onere che il Legislatore pone chiaramente a carico dell'ente" (Conforme TAR Catanzaro 272 del 29.1.2018)".

Tutto ciò premesso il Comune di Milano ha chiesto "se il pagamento dell'IRAP dovuta dal Comune sui compensi professionali dei propri avvocati debba comportare, o meno, una corrispondente decurtazione della somma finale corrisposta al singolo avvocato a titolo di compenso professionale".

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. La richiesta di parere risulta ammissibile sotto il profilo soggettivo e procedurale in quanto sottoscritta dal Sindaco del Comune.
2. Quanto all'ammissibilità della stessa sotto il profilo oggettivo, in linea generale, il positivo esercizio, da parte delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, della funzione consultiva di cui al citato art. 7, comma 8, della legge n. 131 del 2003, è subordinato alla riconducibilità delle questioni proposte nell'alveo della materia della "contabilità pubblica", nonché alla sussistenza nell'istanza di parere delle altre condizioni individuate nelle pronunce di orientamento generale, rispettivamente, delle Sezioni riunite in sede di controllo (deliberazione n. 54/CONTR/10) e della Sezione delle autonomie (deliberazioni n. 5/AUT/2006, n. 9/AUT/2009 e n. 3/SEZAUT/2014/QMIG).

Nelle succitate pronunce è stabilito il principio che materie, nel loro nucleo originario estranee alla contabilità pubblica, possono essere ricondotte in tale ambito, avendo riguardo ad una visione dinamica del concetto, che sposti l'ottica dalla gestione strettamente intesa agli equilibri di bilancio ed alla funzione di coordinamento della finanza pubblica.

Pertanto, la funzione consultiva delle sezioni regionali può svolgersi con riferimento a quesiti che involgono tematiche connesse alle modalità di utilizzo delle risorse pubbliche, nel quadro di specifici obiettivi di contenimento della spesa sanciti dai principi di coordinamento della finanza pubblica e in grado di ripercuotersi direttamente sulla sana gestione finanziaria degli enti e sui pertinenti equilibri di bilancio.

Nel caso di specie si ritiene che la richiesta di parere sia oggettivamente ammissibile sulla base delle considerazioni sopra esposte.

3. Questa Sezione rileva che quanto riportato nella richiesta di parere sarà preso in considerazione solo al fine di inquadrare giuridicamente i quesiti formulati, senza che la medesima possa valutare gli specifici atti gestionali rimessi alla potestà amministrativa riservata dalla legge alla pubblica amministrazione, in particolare laddove già posti in essere.

Considerato quanto sopra, il quesito posto deve ritenersi ammissibile nei limiti in cui tende ad ottenere indicazioni di carattere generale, vevoli per l'adozione di futuri atti regolamentari.

3. Il quesito posto dal Comune istante ha ad oggetto il seguente dubbio interpretativo: *“se il pagamento dell'IRAP dovuta dal Comune sui compensi professionali dei propri avvocati debba comportare, o meno, una corrispondente decurtazione della somma finale corrisposta al singolo avvocato a titolo di compenso professionale”*.

3.1 La Sezione ritiene che il quesito meriti una risposta negativa, nel senso che il pagamento dell'IRAP dovuta dal Comune sui compensi professionali dei propri avvocati non deve comportare una corrispondente decurtazione della somma finale corrisposta al singolo avvocato a titolo di compenso professionale, con la conseguenza che l'Amministrazione non può operare, sugli importi corrisposti agli avvocati comunali a titolo di compensi professionali, la trattenuta dell'IRAP.

3.2 Quanto affermato appena sopra rappresenta la diretta conseguenza dell'individuazione dell'Amministrazione quale soggetto passivo dell'obbligazione tributaria. Tale considerazione si rinviene sia nella pronuncia delle Sezioni Riunite della Corte dei conti, deliberazione n. 33 del 30 maggio 2010 (*"l'Irap grava sull'amministrazione"*), sia nelle pronunce della Sezione n. 73/2012 e n. 469/2015, oltre che nella giurisprudenza giuslavoristica e amministrativa citata nell'istanza di parere. Così la pronuncia del Consiglio di Stato, Sezione quinta, n. 4970 del 5 ottobre 2017 conferma l'annullamento di un regolamento comunale nel quale si afferma che i compensi dell'avvocatura sono comprensivi degli oneri riflessi e dell'IRAP.

Al riguardo si richiama la motivazione più volte illustrata dalla giurisprudenza contabile che supporta l'individuazione dell'Amministrazione locale quale debitore dell'obbligazione di pagare l'IRAP sui compensi dovuti agli avvocati comunali (Sezioni Riunite n. 33 del 30 maggio 2010 e Sezione Lombardia n. 469 del 18 dicembre 2015).

3.3 Si aggiunge che, proprio in quanto è l'ente pubblico ad essere debitore d'imposta, il medesimo è tenuto a costituire, nel rispetto dell'ordinamento contabile, la provvista necessaria al pagamento della medesima. In particolare, in aderenza alla necessità di garantire adeguata copertura ad una qualunque spesa gravante sulle amministrazioni pubbliche e di rispettare il principio del pareggio di bilancio posto dall'art. 81 della Costituzione, *"le somme destinate al pagamento dell'IRAP devono trovare preventiva copertura finanziaria in sede di costituzione dei fondi destinati a compensare l'attività dell'avvocatura comunale"* (deliberazione citata delle Sezioni Riunite).

3.4 In tale prospettiva l'Amministrazione utilizza le prerogative di organizzazione e programmazione che le sono proprie, reperendo nel bilancio le risorse necessarie per far fronte all'obbligazione tributaria. Del resto, sempre alle risorse di bilancio il Comune ricorre per far fronte all'obbligo di pagare il compenso accessorio ai propri legali nel caso di sentenza favorevole con compensazione delle spese, che grava sull'erario in modo integrale (Corte costituzione n. 236 del 2017).

La giurisprudenza contabile ha evidenziato *"l'estrema discrezionalità che hanno gli enti locali nello stabilire l'oggetto dei capitoli di bilancio, per cui appare possibile l'assenza di stanziamenti ad oggetto dettagliato per fare fronte specificamente a spese legali destinate alla*

propria avvocatura con oneri a carico dell'ente" (Corte dei conti della Puglia n. 49 del 22 gennaio 2015).

Nell'ambito delle prerogative pubblicistiche di organizzazione e programmazione si inquadrano anche i poteri regolamentari riconosciuti dall'art. 9 del d.l. 24 giugno 2014, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla L. 11 agosto 2014, n. 114., che disciplina i compensi variabili - in quanto dipendenti dalla sorte del contenzioso - degli avvocati dipendenti di amministrazioni pubbliche, determinando anche i vincoli cui sono soggetti (su di essi, Corte dei conti Campania n. 237/2015, Puglia n. 200/2016 e 49/2015, nonché Friuli Venezia Giulia n. 12/2015).

Il comma 1 di detto articolo stabilisce che i compensi variabili debbano essere computati ai fini del raggiungimento della soglia retributiva massima di cui all'art. 23-ter del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214.

Il comma 2 abroga l'articolo 1, comma 457, della L. 27 dicembre 2013, n. 147, il quale prevedeva, per i compensi variabili in oggetto, una decurtazione del 25 per cento nel periodo compreso tra il 1 gennaio 2014 ed il 31 dicembre 2016; lo stesso comma 2 dispone, inoltre, l'abrogazione dell'art. 21, comma 3, del R.D. n. 1611 del 1933, relativo alla ripartizione delle competenze legate a cause definite con compensazione o transatte senza spese a carico della controparte.

I commi 3, 4, 6 e 7 del richiamato art. 9 dettano la struttura nevralgica della disciplina concernente le cosiddette "propine", distinguendo tra quelle destinate agli avvocati dello Stato e quelle maturate dagli avvocati dipendenti delle altre amministrazioni.

Per questi ultimi, in caso di sentenza con spese a carico della controparte, la fonte primaria rimanda, quanto a misura e modalità di ripartizione, alle disposizioni dei regolamenti dei singoli enti di riferimento e alle indicazioni di disciplina offerte dalla contrattazione collettiva (art. 9, comma 3). Le relative prospettive retributive devono, comunque, mantenersi all'interno delle soglie massime imposte in linea generale dal comma 1 del richiamato art. 9 (il tetto imposto dall'art. 23-ter del D.L. n. 201 del 2001) e individuale dal comma 7 dello stesso art. 9 (riferito allo specifico

trattamento economico complessivo maturato di anno in anno). Le somme rimanenti sono riversate nel bilancio dell'Ente.

Quanto all'ipotesi delle spese compensate o della causa transatta senza spese a carico della controparte, la norma primaria lega il trattamento accessorio, nella misura, al contenuto delle previsioni dei regolamenti e della contrattazione collettiva di riferimento attualmente vigenti e alla previsione di stanziamento. Fermi i vincoli imposti dai commi 1 e 7 dello stesso art. 9, si prevede, inoltre, che la relativa spesa non possa superare quanto già stanziato per il medesimo titolo per l'anno 2013 dalle singole amministrazioni.

Infine il comma 9 dell'art. 9 impone che dall'attuazione dell'articolo non derivino minori risparmi rispetto a quelli già previsti a legislazione vigente e considerati nei saldi tendenziali di finanza pubblica.

In entrambi i casi (sentenza favorevole con condanna alle spese di controparte e sentenza favorevole con compensazione delle spese) la misura degli emolumenti da corrispondere agli avvocati dipende da quanto previsto dalla fonte regolamentare e dalla contrattazione collettiva, fermi restando i vincoli legislativi stabiliti dall'articolo illustrato. *“Gli avvocati delle amministrazioni pubbliche non statali hanno infatti conservato il diritto a percepire emolumenti legati sia all'ipotesi del "riscosso" che a quella del "compensato", anche in misura integrale (a seconda di quanto previsto nei regolamenti dei rispettivi enti)”* (Corte costituzionale n. 236 del 2017).

Segnatamente il comma 3 dell'art. 9 citato, nel dettare la disciplina del trattamento accessorio da destinare all'avvocatura, prevede che la *“parte rimanente”* - cioè non impegnata per il pagamento dell'emolumento - sia riversata nel bilancio dell'amministrazione, sottintendendo la possibilità per l'Ente di non destinare integralmente le somme recuperate a titolo di spese legali in caso di sentenza favorevole al pagamento del compenso accessorio della propria avvocatura. Non casualmente, con specifico riferimento al comma 3 e al secondo e terzo periodo del comma 6, è proprio l'adeguamento della fonte regolamentare e contrattuale a rendere possibile l'entrata in vigore della disciplina recata dai suddetti commi. Durante il periodo di adeguamento del regolamento comunale non è possibile liquidare i compensi maturati dopo il primo gennaio 2015 fino all'adeguamento del

regolamento, in quanto la norma legislativa ne vieta la corresponsione (comma 8 dell'art. 9 citato).

PQM

nelle esposte considerazioni è il parere della Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per la Lombardia.

Il Relatore
(Sara Raffaella Molinaro)

Il Presidente
(Simonetta Rosa)

Depositata in Segreteria il
10 ottobre 2018

Il Direttore della Segreteria
(Daniela Parisini)