Con risoluzione n. 123/E del 2 aprile 2008 l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto che i compensi degli avvocati dipendenti deglle Pubbliche Amministrazioni non vanno decurtati dell'IRAP poichè quest'ultima non è un onere riflesso e dunque l'art. 1, comma 208, della l. 266/2005 non può intendersi nel senso che i compensi professionali dovuti al personale dell'avvocatura interna delle amministrazioni pubbliche debbano essere decurtati dell'importo IRAP. **Leggi di seguito la risoluzione ...**

RISOLUZIONE N.123/E
Direzione Centrale Normativa e Contenzioso
Roma, 2 aprile 2008
OGGETTO: Istanza di Interpello – Istituto Nazionale … – compensi avvocati dipendenti- oneri riflessi -IRAP- decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446- legge 23 dicembre 2005 n. 266
Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del d.lgs. n. 446 del 1997 è stato esposto il seguente
QUESITO
L'ISTITUTO NAZIONALE … ha fatto presente di aver corrisposto ai propri dipendenti che rivestono la qualifica di avvocato i compensi per onorari legali, previsti dal relativo contratto, previa decurtazione dell'importo dovuto a titolo di IRAP, sulla base del convincimento che tale tributo sia da includere tra gli oneri riflessi di cui all'art. 1, comma 208, della legge 23 dicembre 2005 n. 266 secondo cui "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".
L'Istituto istante ha precisato di aver operato in tal senso sulla base della circolare del Ministero dell'Economia e delle finanze n. 28 del 14 giugno 2006, relativa all'applicazione delle disposizioni concernenti le spese per il personale contenute nella legge 266/2005 citata, del parere reso dalla medesima amministrazione sulla stessa materia in data ottobre 2006 e della nota del 2007 che, nel confermare il precedente parere n. 28 del 2006, ha chiarito che, per quanto riguarda gli emolumenti in questione, "si verte in tema di somme finalizzate alla corresponsione di compensi professionali all'avvocatura interna delle pubbliche amministrazioni, cioè importi con scopo premiante aggiuntivi agli emolumenti spettanti sulla base del rapporto di lavoro dipendente in essere" e che pertanto il disposto del comma 208 deve essere correlato al contesto sistematico dei commi 189 a 192 dello stesso articolo.
Successivamente sono intervenute le delibere n. 34/2007 della Corte dei Conti, sezione regionale del controllo per l'Emilia Romagna e n. 11/2007 della sezione di Controllo dell'Umbria le quali hanno escluso che gli avvocati dipendenti debbano subire il prelievo IRAP in relazione ai compensi in argomento.
Inoltre l'agenzia delle entrate con risoluzione n. 327 del 14 novembre 2007, rispondendo ad un quesito di un comune, ha chiarito che detti compensi hanno natura retributiva e vanno inclusi nella determinazione della base imponibile ai fini IRAP dell'Ente, ai sensi dell'art. 10-bis, comma 1, del D.Lgs. 446 del 1997.
Sulla base delle delibere della Corte dei Conti e della risoluzione dell'Agenzia

delle entrate i legali dell'Istituto Nazionale … , sostenendo di non essere soggetti passivi dell'IRAP, hanno diffidato l'ente dall'operare trattenute a tale titolo sulle retribuzioni erogate essendo detta imposta non dovuta dagli stessi ma dall'Ente medesimo, minacciando peraltro azioni legali per la restituzione degli importi già trattenuti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'ente istante avrebbe intenzione, sulla base delle citate delibere della Corte dei conti e della risoluzione n. 327 dell'Agenzia delle entrate, di provvedere alla restituzione delle somme fino ad oggi trattenute a titolo d'IRAP sui compensi professionali degli avvocati dipendenti, nonché alla erogazione dei compensi futuri senza trattenuta IRAP, il cui onere inciderà conseguentemente esclusivamente sul bilancio dell'Istituto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La questione prospettata riguarda l'interpretazione della disposizione contenuta nell'art. 1, comma 208, della finanziaria 2006 citata ed in particolare la possibilità che l'IRAP sia compresa nella nozione di "oneri riflessi" contenuta nella citata disposizione.

La questione è stata già affrontata dalla risoluzione di questa Agenzia n. 327 del 2007, alla quale l'Istituto Nazionale … ritiene di doversi conformare, contrariamente a quanto ritenuto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con la circolare n. 28 del 14 giugno 2006 ed i pareri dell'ottobre 2006 e del 2007.

Al riguardo si formulano le seguenti osservazioni.

L'IRAP secondo l'insegnamento della Corte Costituzionale (sentenza 156/2001) colpisce con carattere di realità un fatto economico diverso dal reddito comunque espressivo di capacità contributiva 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".

Il presupposto impositivo dell'IRAP, sulla base della disciplina che regola la materia (D.legislativo 15 dicembre 1997, n. 446), si realizza in capo all'ente che eroga il compenso di lavoro dipendente (datore di lavoro) il quale rappresenta il soggetto passivo dell'imposta, cioè colui che, nella valutazione del legislatore, in quanto titolare di un organizzazione, è tenuto a concorrere alle spese pubbliche, ai fini di detto tributo.

Conseguentemente l'onere fiscale non può gravare sul lavoratore dipendente in relazione ai compensi di cui è pacifica la natura retributiva.

Giova al riguardo rilevare che la Corte dei Conti con deliberazione n. 34/2007/parere 4, ha evidenziato che ritenere "applicabile alle avvocature pubbliche il tributo di cui trattasi significherebbe introdurre, tra l'altro, un improprio e del tutto anomalo concetto di traslazione dell'imposta comportante, in concreto, la trasformazione dell'imposta reale in esame in imposta sul reddito. Di qui la conseguenza che è la stessa natura giuridica dell'IRAP ad escludere che essa possa trovare copertura nell'ambito del finanziamento delle suddette competenze professionali".

Nel condividere le richiamate osservazioni della Corte dei conti, si rileva che una interpretazione diversa modificherebbe nella sostanza la disciplina del tributo contenuta nel D.legislativo 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.
Qualora si accogliesse un'interpretazione della norma diversa da quella individuata dalla Corte dei conti, risulterebbe inoltre violata la norma sulla trasparenza delle disposizioni tributarie prevista dall'art. 1 dello statuto del contribuente (legge 27 luglio 2000, n.212). La disposizione in questione stabilisce infatti che le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono menzionare l'oggetto nel titolo; inoltre, la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute.
Sotto altro profilo va rilevato che, da un punto di vista concettuale, non appare ragionevole considerare l'IRAP quale onere riflesso, dato che l'effetto di decremento economico connesso all'IRAP deriva direttamente dall'applicazione del tributo, e in questo senso si configura piuttosto come un onere diretto.
Questo ordine di ragioni trova implicita conferma in elementi desumibili dal sistema normativo. Così, ad esempio, al comma 198 della finanziaria per l'anno 2006 è previsto che le regioni e gli enti locali concorrano al contenimento degli oneri del personale adottando misure necessarie a garantire che le spese per il personale, al lordo degli oneri riflessi a carico dell'amministrazione e dell'IRAP non superino certi limiti.
La norma in questione sembra considerare in maniera distinta gli oneri riflessi dall'IRAP.
Nello stesso modo, anche l'art. 1, comma 562, della successiva legge 296 del 2006 (finanziaria per il 2007), che detta regole per il contenimento della spesa degli enti pubblici, prende in considerazione le spese di personale "al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP" implicitamente riconoscendo che la componente IRAP non è riconducibile nella categoria degli oneri riflessi.
Sulla base degli argomenti sopra esposti si ritiene pertanto che nel concetto di oneri riflessi non possa essere compresa anche l'IRAP.