



REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'UMBRIA

composta dai magistrati:

Antonello COLOSIMO	Presidente
Costantino NASSIS	Referendario relatore
Antonino GERACI	Referendario
Francesca ABBATI	Referendaria

nella camera di consiglio del 15 aprile 2025

VISTO l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

VISTO il r.l. 12 luglio 1934, n. 1214, recante il Testo Unico delle leggi sull'ordinamento della Corte dei conti, e le successive modificazioni ed integrazioni;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti e le successive modificazioni ed integrazioni;

VISTA la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14 del 16 giugno 2000, recante il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte, e successive modificazioni;

VISTO il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti locali;

VISTA la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, recante modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

VISTO l'atto di indirizzo della Sezione delle Autonomie, approvato nell'adunanza del 27 aprile 2004, avente ad oggetto criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva, come integrato dalla deliberazione n. 9/SEZAUT/2009/INPR;

VISTA la deliberazione delle Sezioni riunite in sede di controllo n. 54/CONTR/10;

VISTE le deliberazioni della Sezione delle Autonomie n. 5/AUT/2006, n. 4/SEZAUT/2014/QMIG, n. 11/SEZAUT/2020, n. 17/SEZAUT/2020/QMIG, n. 1/SEZAUT/2021 e 5/SEZAUT/2022/QMIG, che hanno precisato i soggetti legittimati alla richiesta e l'ambito oggettivo della funzione consultiva intestata alle Sezioni regionali;

VISTA la legge della Regione Umbria 16 dicembre 2008, n. 20, istitutiva del Consiglio delle Autonomie locali;

VISTA la richiesta di parere formulata dal responsabile finanziario del comune di Tuoro sul Trasimeno, ai sensi dell'articolo 7, comma 8, della l. n. 131/2003, trasmessa dal CAL tramite la "Centrale pareri" e protocollata al n. 555 del 21 febbraio 2025;

VISTA l'Ordinanza con la quale il Presidente ha deferito la decisione sulla richiesta di parere all'esame collegiale della Sezione convocata per la data odierna;

UDITO nella camera di consiglio del 15 aprile 2025 il relatore, Referendario Costantino Nassis;

PREMESSO IN FATTO

1.- Il Consiglio delle Autonomie locali dell'Umbria ha trasmesso alla Sezione regionale di controllo per l'Umbria, tramite l'applicativo Centrale pareri, la richiesta di parere *"sulla competenza al versamento dell'IRAP del Segretario Comunale in convenzione"* (prot. Cdc n. 555 del 21/02/2025) presentata dal *Responsabile dell'Area Finanziaria Personale e Servizi Demografici* del Comune di Tuoro sul Trasimeno (PG), ai sensi dell'articolo 7, comma 8 della legge 8 giugno 2003, n. 131.

2.- In dettaglio, la richiesta risulta formulata nei termini di seguito riportati:

"Il Comune di Tuoro Sul Trasimeno è Comune capofila della convenzione per lo svolgimento delle funzioni di Segretario Comunale, stipulata con i Comuni di Fabro, Cetona e Montone. Nella Convenzione stipulata all'art. 7 co. 5 primo alinea si precisa che: «Il rapporto di lavoro, sia per quanto attiene il trattamento giuridico che quello economico, sarà gestito Comune capo-convenzione». Inoltre, l'art. 9 co. 1 e 2 riporta quanto segue: «I Comuni convenzionati concorreranno nella spesa per il pagamento al Segretario Comunale di tutti compensi di natura economica, compresi le indennità e gli oneri riflessi, in misura proporzionale

alle ore prestate presso i Comuni e secondo le proprie determinazioni per quanto concerne l'indennità di risultato e la maggiorazione dell'indennità di posizione. I compensi di cui sopra saranno contabilizzati e pagati dal Comune capoconvenzione, il quale chiederà, con cadenza trimestrale, il rimborso della quota parte a carico degli altri comuni». Il Comune di Tuoro Sul Trasimeno versa integralmente l'IRAP del Segretario Comunale salvo poi chiederne il rimborso, unitamente alle altre somme spettanti agli altri comuni in convenzione. I Comuni di Fabro e Montone rimborsano al Comune di Tuoro Sul Trasimeno le somme spettanti pro quota, mentre il Comune di Cetona ritiene invece di dover versare autonomamente l'IRAP per la quota di competenza e pertanto non riversa al Comune di Tuoro Sul Trasimeno la totalità delle somme richieste. Il Comune di Tuoro Sul Trasimeno, che ha versato l'IRAP totale, non si vede rimborsata la quota da parte di uno degli Enti in convenzione con un significativo danno economico per un comune di piccole dimensioni (circa 3800 abitanti). Considerato che non è stato possibile chiarire le posizioni e uniformarsi ad una interpretazione comune, si **chiede alla Corte dei Conti di indicare la corretta interpretazione della convenzione stipulata per quanto riguarda la competenza al versamento dell'IRAP: se è competenza del Comune capo convenzione, salvo poi chiede il rimborso pro quota agli altri enti, o se ogni Comune è tenuto al versamento dell'IRAP autonomamente**. Si chiede inoltre se tale condotta configura danno erariale per valutare le azioni da intraprendere per tutelare il Comune".

CONSIDERATO IN DIRITTO

3.- L'art. 7, comma 8, legge n. 131/2003, prevede 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. Richieste di parere nella medesima materia possono essere rivolte direttamente alla Sezione delle autonomie della Corte dei conti: per le Regioni, dalla Conferenza delle Regioni e delle Province autonome e dalla Conferenza dei Presidenti delle Assemblee legislative delle Regioni e delle Province autonome; per i Comuni, le Province e le Città metropolitane, dalle rispettive componenti rappresentative nell'ambito della Conferenza unificata". Occorre, pertanto, verificare preliminarmente se la richiesta di parere descritta in premessa presenti i necessari requisiti di ammissibilità sotto il profilo e soggettivo e oggettivo.

4.- Con riferimento al profilo soggettivo la legittimazione ad avvalersi della funzione consultiva è circoscritta ai soli enti esplicitati dalla legge, attesa la natura speciale che la funzione assume.

5.- Con riferimento al profilo oggettivo il parere deve essere riconducibile alla contabilità pubblica. La questione deve anche essere caratterizzata da generalità e astrattezza tanto da non andare ad incidere su fattispecie in ordine alle quali potrebbero, nell'ambito delle proprie competenze, esprimersi altri organi magistratuali.

6.- Ammissibilità soggettiva.

6.1.- Quanto al profilo soggettivo dei limiti della funzione consultiva attribuita alla Corte dei conti, la Sezione delle Autonomie ha elaborato i seguenti principi orientativi:

- *“i limiti della funzione consultiva [...] attengono, quanto al profilo soggettivo, sia all'ente che ha la capacità di proporre l'istanza, sia al soggetto che può effettuare formalmente la richiesta. Il primo limite, che può definirsi come “legittimazione soggettiva esterna”, è posto espressamente dall'art. 7, comma 8, della legge n. 131/2003. La legittimazione soggettiva esterna a richiedere pareri alle Sezioni regionali di controllo appartiene alle Regioni, che la esercitano direttamente, e a Comuni, Province e Città metropolitane, le cui richieste sono formulate, di norma, tramite il Consiglio delle autonomie locali, se istituito. Al riguardo questa Sezione, nella già richiamata delibera n. 13/AUT/2007, ha ribadito la natura tassativa dell'elenco contenuto nella norma sopra richiamata [...]. Il secondo limite, che può definirsi come “legittimazione soggettiva interna”, riguarda il potere di rappresentanza del soggetto che agisce in nome e per conto dell'ente nella richiesta di parere” (Deliberazione, 01/06/2020, n. 11/SEZAUT/2020/QMIG);*

- *“Negli “Indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva” deliberati nell'adunanza del 27 aprile 2004, questa Sezione precisava che «la legittimazione a richiedere pareri è circoscritta ai soli enti previsti dalla norma, stante la natura speciale che essa assume rispetto all'ordinaria sfera di competenze assegnate alla Corte». Aggiungeva, inoltre, come fosse corretto «limitare l'ammissibilità delle richieste agli organi rappresentativi degli Enti (Presidente della giunta regionale, presidente della Provincia, sindaco o, nel caso di atti di normazione, il Consiglio regionale, provinciale, comunale), anche al fine di evitare il rischio della disorganica proliferazione di richieste provenienti dallo stesso ente»” (Deliberazione, 07/01/2021, n. 01/SEZAUT/2021/QMIG);*

- *“Gli “Indirizzi generali” del 2004 sono stati quindi espressamente integrati dalla successiva deliberazione n. 13/2007/SEZAUT, che nel PQM precisa che «il Consiglio delle*

autonomie locali, dove è già istituito, non è legittimato a chiedere direttamente e autonomamente pareri» (Deliberazione, 07/01/2021, cit.);

- “Come è stato da ultimo recentemente evidenziato nella deliberazione n. 11/2020/QMIG, «per quanto riguarda la legittimazione soggettiva alla richiesta di pareri, questa Sezione, nelle pronunce sopra richiamate ha affermato il carattere tassativo dell’elencazione degli enti legittimati a formulare le richieste di parere, individuati in Regioni, Province, Comuni e Città metropolitane, i quali esercitano tale possibilità attraverso i rispettivi legali rappresentanti pro-tempore ovvero tramite il Consiglio delle autonomie locali (CAL), se istituito, in caso di richiesta di parere alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti” (Deliberazione, 07/01/2021, cit.);

- “Va rilevato come i comuni, secondo la normativa vigente, possano e, in alcuni casi, siano obbligati ad esercitare le proprie funzioni mediante l’Unione di comuni, ente locale autonomo espressione degli stessi comuni, al tempo stesso strumento di razionalizzazione di risorse pubbliche e soggetto destinatario diretto di norme di coordinamento della finanza pubblica. [...] Occorre considerare che le funzioni di cui si tratta sono funzioni proprie dell’ente “comune” che devono necessariamente essere svolte o dall’ente uti singulus o, in virtù del patto associativo (normativamente imposto o liberamente contratto), dall’Unione di cui fa parte. In questa prospettiva, le Unioni di comuni sono quindi proiezioni dei singoli enti partecipanti finalizzate all’esercizio congiunto di funzioni di competenza dei comuni, cui si applicano i principi previsti per l’ordinamento di tali enti. In questi termini solo le Unioni, e non altre forme associative (consorzi, ATO, etc.), possono essere assimilate al comune, anche per quanto riguarda la possibilità di accedere alla Corte dei conti in funzione consultiva” (Deliberazione, 07/01/2021, cit.).

6.2.- Sulla base dell’indicato referente normativo e degli esposti principi interpretativi, risulta quindi evidente l’inammissibilità soggettiva della richiesta indicata in premessa per carenza di legittimazione soggettiva interna del soggetto proponente. L’istanza è stata invero sottoscritta dal responsabile dell’ufficio finanziario e non dall’organo rappresentativo dell’ente (i.e. il Sindaco o il Vicesindaco se legittimato a svolgere le funzioni vicarie).

7.- Ammissibilità oggettiva.

7.1.- Quanto al profilo oggettivo dei limiti della funzione consultiva attribuita alla Corte dei conti, la Sezione delle Autonomie e le Sezioni riunite in sede di controllo hanno parimenti elaborato alcune fondamentali coordinate orientative, come di seguito compendiate:

- “[F]atta salva la specificità della fattispecie sottoposta, sarebbe opportuno che le Sezioni formulassero il parere individuando, in via generale, la questione giuridica sottostante e definendo la linea interpretativa astrattamente applicabile” (atto di indirizzo di cui nota del Presidente della Sezione delle Autonomie, prot. n. 6482 del 20/05/2004);

- Occorre “privilegiare una nozione strettamente riferita ad attività contabili in senso stretto. In altre parole, ancorché la materia della contabilità pubblica non possa ridursi alla sola tenuta delle scritture contabili ed alla normativa avente ad oggetto le modalità di acquisizione delle entrate e di erogazione delle spese, essa non potrebbe investire qualsiasi attività degli enti che abbia comunque riflessi di natura finanziaria patrimoniale. 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. [...] emerge dunque l'esigenza che la nozione di contabilità pubblica strumentale alla funzione consultiva assuma 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 [...] Se è vero, infatti, che ad ogni provvedimento amministrativo può seguire una fase contabile, attinente all'amministrazione di entrate e spese ed alle connesse scritture di bilancio, è anche vero che la disciplina contabile si riferisce solo a tale fase “discendente” distinta da quella sostanziale, antecedente, del procedimento amministrativo, non disciplinata da normative di carattere contabilistico” (Deliberazione, 10/03/2006, n. 5/AUT/2006);

- “A riguardo va puntualizzato che la disposizione in questione conferisce alla Sezioni regionali di controllo non già una funzione di consulenza di portata generale, bensì limitata alla “materia di contabilità pubblica”. Cosicché la funzione di che trattasi risulta, anche, più circoscritta rispetto alle “ulteriori forme di collaborazione”, di cui la medesima succitata disposizione fa menzione, che gli Enti territoriali possono richiedere “ai fini della regolare gestione finanziaria e dell'efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa. Da ciò discende, in primo luogo, che non è da condividere qualsivoglia interpretazione dell'espressione “in materia di contabilità pubblica”, che, vanificando lo stesso limite posto dal legislatore, conduca al risultato di estendere l'attività consultiva in discorso a tutti i settori dell'azione amministrativa, in tal guisa realizzando, perdipiù, l'inaccettabile risultato di immettere questa Corte nei processi decisionali degli Enti territoriali. [...] Si vuole in tal modo evidenziare come talune materie (quali

quella concernente il personale, l'attività di assunzione, cui è equiparata quella afferente le progressioni di carriera, la mobilità, gli incarichi di collaborazione con soggetti esterni, i consumi intermedi ecc.) – in considerazione della rilevanza dei pertinenti segmenti di spesa, che rappresentano una parte consistente di quella corrente degli Enti locali, idonea ad influire sulla rigidità strutturale dei relativi bilanci – vengono a costituire inevitabili riferimenti cui ricorrere, nell'ambito della funzione di coordinamento della finanza pubblica, per il conseguimento di obiettivi di riequilibrio finanziario, cui sono, altresì, preordinate misure di contenimento della complessiva spesa pubblica, nel quadro dei principi individuati dalla giurisprudenza costituzionale. Ne consegue la previsione legislativa di limiti e divieti idonei a riflettersi, come detto, sulla sana gestione finanziaria degli Enti e sui pertinenti equilibri di bilancio” (Deliberazione, 17/11/2010, n. 54/CONTR/10);

- “È evidente, infatti, che “la materia di contabilità pubblica” costituisce una categoria concettuale estremamente ampia, di cui è difficile delimitare esattamente i confini. D’altro canto, è chiaro che la norma che radica questa specifica attribuzione non ha conferito una funzione di consulenza di portata generale. È da ritenere, in primo luogo, che in tanto una richiesta di parere sia ammissibile, in quanto tratti di questione che, tendenzialmente, attenga ad una competenza tipica della Corte dei conti in sede di controllo delle autonomie territoriali. [...] Anche le Sezioni Riunite della Corte (deliberazione n. 54/2010), pronunciandosi ex art. 17, comma 31, d.l. 1° luglio 2009, n. 78, convertito nella legge 3 agosto 2009, n. 102, con riferimento ad altra fattispecie, hanno condiviso la prospettiva della Sezione delle autonomie. In quella sede è stato altresì precisato che “materie, estranee, nel loro nucleo originario, alla “contabilità pubblica” – in una visione dinamica dell’accezione che sposta l’angolo visuale dal tradizionale contesto della gestione del bilancio a quello inerente ai relativi equilibri – possono ritenersi ad essa riconducibili, per effetto della particolare considerazione riservata dal Legislatore, nell’ambito della funzione di coordinamento della finanza pubblica”. Solo in questa particolare evenienza, dunque, una materia comunemente afferente alla gestione amministrativa può venire in rilievo sotto il profilo della contabilità pubblica. La presenza di pronunce di organi giurisdizionali di diversi ordini, come si è rilevato per la specifica tematica in esame, può costituire un indicatore sintomatico dell’estraneità della questione alla “materia di contabilità pubblica”. Si tratta, evidentemente, di fattispecie in cui i profili contabili, se non marginali, non sono comunque preminenti rispetto ad altre problematiche di ordine giuridico che più propriamente devono essere risolte in diversa sede” (Deliberazione, 19/02/2014, n. 3/SEZAUT/2014/QMIG);

- “Si evidenzia, pertanto, l’opportunità che le Sezioni regionali di controllo non limitino l’esame al solo profilo dell’ammissibilità soggettiva, ma procedano comunque alla verifica della

sussistenza di entrambi i requisiti di procedibilità, al fine di evitare che l'ente possa successivamente riproporre, una volta sanato il difetto di legittimazione soggettiva, la medesima richiesta oggettivamente inammissibile" (Deliberazione, 01/06/2020, n. 11/SEZAUT/2020/QMIG);

- "Si impone quindi un'ulteriore precisazione, che, tuttavia, si ricava agevolmente da un esame testuale della stessa deliberazione n. 54/CONTR/10. Le Sezioni Riunite, invero, chiariscono che l'ampliamento della nozione di contabilità pubblica non inerisce alle materie in sé considerate quanto piuttosto alle specifiche questioni che, nell'ambito di tali materie, possono sorgere in relazione all'interpretazione di quelle norme di coordinamento della finanza pubblica che pongono limiti e divieti «strumentali al raggiungimento degli specifici obiettivi di contenimento della spesa». Quando la richiesta di parere non sollecita l'interpretazione di tali norme, si è di là dai limiti oggettivi di competenza di cui all'articolo 7, comma 8, della legge n. 131 del 2003 [...] La costante tensione verso l'imprescindibile salvaguardia dei valori di neutralità e indipendenza nell'esercizio di tutte le funzioni intestate dall'ordinamento alla Corte dei conti ha quindi condotto all'attenzione nei confronti di un ulteriore e concorrente profilo di ammissibilità oggettiva attinente a un sufficiente grado di generalità e astrattezza nella formulazione dei quesiti. Ciò non modifica i caratteri formativi del parere, né altera gli elementi strutturali dell'apporto consultivo offerto dalla Corte a favore delle autonomie territoriali. L'esigenza che i quesiti siano formulati in termini generali e astratti non implica cioè un'insostenibile interpretazione in astratto, che prescindendo del tutto dalla considerazione dei fatti gestionali ai quali applicare le norme coinvolte dalla richiesta stessa e che quindi spezzi il necessario circolo interpretativo tra le esigenze del caso e quelle del diritto [...] Più semplicemente, il fatto, alla cui regolazione è destinata la norma da interpretare, non sarà un fatto storico concreto, come avviene nelle controversie da risolvere in sede giurisdizionale, ma la sua concettualizzazione ipotetica, restando in tal modo assicurata l'esclusione di un coinvolgimento della Sezione regionale in specifiche problematiche gestionali o addirittura strumentali [...] L'ausilio consultivo deve essere reso «senza costituire un'interferenza con le funzioni requirenti e giurisdizionali» (così Sezione delle autonomie, deliberazione 19 febbraio 2014, n. 3/SEZAUT/2014/QMIG, e, successivamente, Id., deliberazione n. 24/SEZAUT/2019/QMIG). Allo stesso modo, l'oggetto del parere non deve riguardare fatti oggetto di indagine da parte della Procura contabile o di eventuali giudizi pendenti davanti alla Sezione giurisdizionale regionale della Corte dei conti (Sezione delle autonomie, deliberazione 1° giugno 2020, n. 11/SEZAUT/2020/QMIG)" (Deliberazione, 13/10/2020, n. 17/SEZAUT/2020/QMIG);

- La *“Sezione delle autonomie, sin dalla deliberazione del 27 aprile 2004, Indirizzi e criteri generali per l’esercizio dell’attività consultiva (trasmessa alle Sezioni regionali con nota del Presidente della Sezione stessa del 20 maggio 2004, n. 6482 e successivamente integrata e modificata dalla deliberazione della medesima Sezione del 4 giugno 2009, n. 9), specificava come il significato della “materia di contabilità pubblica” fosse in tale ambito piuttosto complesso. La Sezione si esprimeva quindi nel senso che nella materia della contabilità pubblica vi rientra “tutto ciò che attiene ai bilanci di previsione e ai rendiconti, ai beni patrimoniali e ai tributi e alle entrate patrimoniali, all’attività contrattuale, ai controlli interni ed esterni ed alla contabilità finanziaria, patrimoniale ed economica”.*” (Deliberazione, 07/03/2022, n. 5/SEZAUT/2022/QMIG).

7.2.- Così delineati i fondamentali connotati oggettivi della funzione consultiva della Corte dei conti, la Sezione regionale osserva che, nel quesito proposto, l’Ente istante fa riferimento ad una specifica convenzione per lo svolgimento delle funzioni di Segretario Comunale, chiedendone la *“corretta interpretazione”* nella parte in cui disciplina il concorso dei comuni convenzionati alla spesa *“per il pagamento al Segretario Comunale di tutti compensi di natura economica, compresi le indennità e gli oneri riflessi”*. Più precisamente, domanda chiarimenti sulla *“competenza al versamento dell’IRAP: se è competenza del Comune capo convenzione, salvo poi chiede il rimborso pro quota agli altri enti, o se ogni Comune è tenuto al versamento dell’IRAP autonomamente”*. Il quesito è connesso alla circostanza che, nella fattispecie concreta, il *“Comune di Tuoro sul Trasimeno versa integralmente l’IRAP del Segretario Comunale salvo poi chiederne il rimborso, unitamente alle altre somme spettanti agli altri comuni in convenzione. I Comuni di Fabro e Montone rimborsano al Comune di Tuoro sul Trasimeno le somme spettanti pro quota, mentre il Comune di Cetona ritiene invece di dover versare autonomamente l’IRAP per la quota di competenza e pertanto non riversa al Comune di Tuoro Sul Trasimeno la totalità delle somme richieste”*.

7.3.- La descritta richiesta evidenzia pertanto dubbi sull’interpretazione di un accordo convenzionale tra enti locali, con palesi riflessi sugli adempimenti fiscali previsti dalla normativa che disciplina l’imposta regionale sulle attività produttive (IRAP). Il quesito, nella sua concreta articolazione, pur inerendo in astratto e indirettamente alla materia della contabilità pubblica, presenta elementi di potenziale interferenza o contrasto con le funzioni intestate ad altri organi giurisdizionali e delinea un coinvolgimento della Sezione regionale in specifiche problematiche gestionali relative al versamento di oneri fiscali. Al riguardo, gioverà richiamare alcuni riferimenti normativi e giurisprudenziali *in re*.

a) Sulla normativa concernente le funzioni del segretario comunale, a mente della quale 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 l'ente è parte:

- La Sezione delle Autonomie "nella deliberazione n. 21/2015/QMIG, in merito alla questione della determinazione del provento annuale dei diritti di segreteria alla luce della citata normativa, ha avuto modo di pronunciarsi anche sul soggetto debitore dell'IRAP e degli oneri contributivi e previdenziali. Si è affermato, infatti, il principio che «le somme destinate al pagamento dell'emolumento in parola devono intendersi al lordo di tutti gli oneri accessori connessi all'erogazione, ivi compresi quelli a carico degli enti». Tale conclusione, oltre ad essere in linea con il regime giuridico che caratterizza altri compensi incentivanti, appare coerente con la ratio sottesa al complesso delle disposizioni che hanno modificato la disciplina dei diritti di rogito. Queste ultime, infatti, da un lato, hanno attribuito l'integralità del gettito all'ente locale, mentre, dall'altro, hanno introdotto una specifica ipotesi derogatoria, dalla cui applicazione non possono derivare maggiori spese a carico dell'ente" (Sezioni delle Autonomie, deliberazione n. 24/SEZAUT/2019/QMIG);

b) Sul computo dell'IRAP in sede di determinazione dei compensi incentivanti professionali spettanti agli avvocati e ai tecnici dipendenti delle amministrazioni pubbliche:

- "208. 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" (art. 1, l. 23/12/2005 n. 266);

- "L'IRAP secondo l'insegnamento della Corte Costituzionale (sentenza 156/2001) colpisce con carattere di realtà 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" (Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 123/E del 02/04/2008);

- "La tesi che esclude la riconducibilità dell'Irap nell'ambito dei c.d. "oneri riflessi" (e cioè di quegli oneri che ricadono sull'amministrazione, in conseguenza della corresponsione di emolumenti al personale dipendente), muove dalla considerazione che l'Irap, quale "onere diretto" dell'amministrazione, a differenza dei primi, resta a pieno titolo a carico dell'ente datore di lavoro, in quanto costituisce il soggetto passivo d'imposta ai sensi dell'art. 3 comma 1, lett. e-bis), del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446; sicché, l'Irap non deve essere trattenuta (da parte dell'amministrazione) dal compenso corrisposto al beneficiario. Diversamente opinando, la peculiare natura del tributo (trattandosi di un'imposta che colpisce non i redditi personali, ma il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate), per effetto della traslazione sul dipendente dell'amministrazione, verrebbe contraddetta, dato che, in sostanza, essa si trasformerebbe in un'imposta sul reddito. [...] Rappresentati i termini della questione, occorre, anzitutto, rilevare che le locuzioni utilizzate dal legislatore per regolamentare i compensi spettanti al personale dell'avvocatura interna (art. 1, comma 208, cit.) e del personale tecnico dipendente delle amministrazioni pubbliche (art. 92, comma 5, cit.), sono, rispettivamente, "oneri riflessi" e "oneri assicurativi e previdenziali". Va anche ricordato che la disposizione di cui al citato art. 92, comma 5, sussume la disposizione già contenuta nell'art. 18 della legge n. 109, oggetto a sua volta, di due norme interpretative, la prima contenuta nell'art. 3, comma 29, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, secondo la quale detti compensi "si intendono al lordo di tutti gli oneri accessori connessi alle erogazioni, ivi compresa la quota di oneri accessori a carico degli enti stessi", la seconda, prevista dall'art. 1, comma 207, della legge n. 266 del 1995, la quale dispone che detti emolumenti sono comprensivi "degli oneri previdenziali e assistenziali a carico dell'amministrazione". 4.1. Certamente l'espressione "oneri riflessi" ricomprende "gli oneri previdenziali e assistenziali", con ciò derogando al generale principio fissato dall'art. 2115 cod. civ., 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". Occorre dunque stabilire se detta locuzione "oneri riflessi" sia omologa a quella "tutti gli oneri", sì da ricomprendere anche gli oneri fiscali (e dunque l'Irap). [...] Ma 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 (cfr. Corte cost., sent. n. 156/2001, nella quale si trova affermato che "l'Irap è un'imposta che colpisce non i redditi personali, ma il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate" e ord. n. 103/2002; nonché, 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., sez. un., n. 12111/2009). 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 una 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 natura retributiva (Agenzia delle entrate, Risoluzione n. 123/E del 2 aprile 2008) bensì unicamente sull'ente datore di lavoro. [...] Può concludersi nel senso che, mentre sul piano dell'obbligazione giuridica, rimane chiarito che l'Irap grava sull'amministrazione (secondo blocco delle citate disposizioni), su un piano strettamente contabile, tenuto conto delle modalità di copertura di "tutti gli oneri", l'amministrazione non potrà che quantificare le disponibilità destinabili ad avvocati e professionisti, accantonando le risorse necessarie a fronteggiare l'onere Irap, come avviene anche per il pagamento delle altre retribuzioni del personale pubblico (primo blocco delle citate disposizioni). Pertanto, le disposizioni sulla provvista e la copertura degli oneri di 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." (Corte dei conti, Sezioni riunite in sede di controllo, deliberazione n. 33/CONTR/2010);

- "Va in primo luogo osservato che non viene qui in contestazione (e risulta invero pacifico fra le parti) il fatto che, in relazione alle prestazioni professionali eventualmente rese dai propri dipendenti, l'ente pubblico datore di lavoro si configuri quale soggetto passivo ai fini IRAP e risulti quindi l'unico soggetto tenuto al versamento del tributo (in tal senso l'articolo 3 del decreto legislativo n. 446 del 1997)" (Cons. Stato, Sez. V, sent. 30/10/2017, n. 4970);

- Le "Sezioni riunite di controllo di questa Corte con deliberazione n. 33 del 2010 [...] 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).” (Sezione controllo Umbria, deliberazione n. 148/2019/PAR);

c) Sulla corretta ripartizione e imputazione in bilancio dell'onere Irap relativamente ai compensi professionali dell'avvocato dell'Ente e ai diritti di rogito spettanti al Segretario Comunale:

- “Se la questione Irap riferita ai compensi degli avvocati comunali è sempre stata ritenuta ammissibile, in chiave oggettiva, dalla giurisprudenza contabile (seguendo le coordinate ermeneutiche fissate dalle Sezioni riunite in sede di controllo con la deliberazione n. 33 del 2010), è pur vero che la stessa appare sostanzialmente identica a quella relativa all'imputazione dell'onere Irap riferita ai diritti di rogito spettanti ai segretari comunali, il cui quesito è stato dichiarato oggettivamente inammissibile dalla ricordata deliberazione n. 24/2019/QMIG della Sezione delle autonomie. [...] A parere di questa Sezione valutare la questione dell'Irap con riferimento all'an della spesa, ossia se la stessa debba gravare o meno sulle risorse di bilancio dell'ente locale (piuttosto che sui fondi costituiti da diritti di rogito incassati dall'Ente), significa porre in discussione l'ampiezza del diritto soggettivo di cui sono titolari i segretari comunali e che vede altri giudici titolari del potere di accertamento dello stesso, come correttamente evidenziato dalla deliberazione n. 24/2019 allorquando, con riferimento alla presenza di pronunce di organi giurisdizionali di diversi ordini, evidenzia come tale aspetto «può costituire un indicatore sintomatico dell'estraneità della questione alla “materia di contabilità pubblica”», in quanto «si tratta, evidentemente, di fattispecie in cui i profili contabili, se non marginali, non sono comunque preminenti rispetto ad altre problematiche di ordine giuridico che più propriamente devono essere risolte in diversa sede» [...] Difatti, riconoscere che il soggetto tenuto al pagamento dell'Irap sia l'ente locale, ma individuare la provvista finanziaria destinata a dare copertura alla spesa nei fondi (e relativi capitoli di bilancio) destinati a riconoscere i diritti di rogito, vorrebbe dire che solo formalmente l'Irap non grava sui dipendenti, ma, nella sostanza, sono questi ultimi a sostenerne l'onere vedendo così incisa la propria sfera patrimoniale. Ciò determinerebbe una valutazione circa la corretta interpretazione e applicazione di norme tributarie che condizionano il diritto soggettivo patrimoniale dei segretari comunali, sulla cui lesione sono chiamati a decidere i magistrati appartenenti ad un altro ordine giudiziario, riportandoci nuovamente alle condivisibili conclusioni a cui è giunta la Sezione delle autonomie

con la deliberazione n. 24 del 2019. [...] Gli interessi in gioco trovano un punto di incontro nell'ordinaria programmazione di bilancio dell'ente locale che dovrà trovare l'idonea copertura finanziaria per le somme destinate ai segretari comunali a titolo di diritto di rogito; ma questo vale per qualsiasi spesa prevista in bilancio proprio nel rispetto dei principi sanciti dall'art. 119 Cost. (e 81 Cost.) [...] Le due fattispecie, pur non essendo identiche, hanno tratti comuni per gli aspetti che rilevano ai fini della definizione della presente questione di massima. Anche per i compensi erogati agli avvocati (che trovano regolamentazione nelle norme legislative e contrattuali richiamate nella parte in fatto) si pone la questione relativa all'imputazione dell'Irap, ossia se la stessa debba gravare sui fondi nei quali confluiscono le somme recuperate a seguito del contenzioso vittorioso o sul bilancio dell'ente, che dovrà coprire la spesa con entrate proprie. [...] Al riguardo va previamente detto che, per giurisprudenza consolidata (civile e contabile: si veda proprio la deliberazione n. 33 del 2010 delle SS.RR. in sede di controllo), tra gli oneri riflessi non è ricompresa l'Irap. Pertanto, per imputare l'Irap al fondo destinato ad erogare i compensi professionali agli avvocati, la giurisprudenza contabile ha dovuto "forzare" la lettera della norma valorizzando l'interesse pubblico sotto l'aspetto, ancora una volta, della copertura finanziaria della spesa e del conseguente rispetto del principio del pareggio di bilancio. [...] D'altronde, come già evidenziato, il numero elevato di interventi della magistratura ordinaria (ma anche di quella amministrativa: si pensi ai regolamenti emanati dagli enti locali in adempimento a quanto disposto dalle norme della contrattazione collettiva) testimonia come la vicenda dell'Irap, nonostante il diverso intendimento di parte della giurisprudenza contabile, coinvolga diritti soggettivi patrimoniali e norme tributarie le cui problematiche interpretative e applicative esulano dal concetto di contabilità e, conseguentemente, sono estranee all'attività consultiva della Corte dei conti" (Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 2/SEZAUT/2023/QMIG);

d) Sulla corretta interpretazione della disposizione di cui all'art. 1, comma 557, della Legge n. 296 del 27/12/2006 (legge finanziaria per l'anno 2007):

- "557. Ai fini del concorso delle autonomie regionali e locali al rispetto degli obiettivi di finanza pubblica, gli enti sottoposti al patto di stabilità interno assicurano la riduzione delle spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, garantendo il contenimento della dinamica retributiva e occupazionale, con azioni da modulare nell'ambito della propria autonomia e rivolte, in termini di principio, ai seguenti ambiti prioritari di intervento: [...] b) razionalizzazione e snellimento delle strutture burocratico-amministrative, anche attraverso accorpamenti di uffici con l'obiettivo di ridurre l'incidenza percentuale delle posizioni dirigenziali in organico; c) contenimento delle

dinamiche di crescita della contrattazione integrativa, tenuto anche conto delle corrispondenti disposizioni dettate per le amministrazioni statali” (art. 1, l. n. 296/2006);

- Sul “soggetto – ente o segretario comunale - a cui compete il pagamento degli oneri accessori e dell’IRAP spettanti sui diritti di rogito si è di recente pronunciata la Sezione delle autonomie della Corte dei conti con la deliberazione n. 24/2019 dichiarando inammissibile dal punto di vista oggettivo, in quanto non attinente alla “materia di contabilità pubblica” e suscettibile di valutazione di altri organi giudiziari [...] Quanto a oneri riflessi e Irap connessi a tali diritti, appare fallace l’affermazione del Comune secondo la quale la deliberazione della Sezione delle Autonomie del 2009 nulla specificherebbe in riferimento agli stessi. L’effetto di trascinamento che i diritti di rogito producono sui connessi oneri previdenziali e fiscali appare infatti tautologica precisazione sol che si consideri lo stretto “vincolo pertinenziale” che lega i secondi ai primi in ragione del quale l’esclusione di questi ultimi dalla spesa di personale non può che comportare, quale stretta derivazione consequenziale, l’esclusione anche di oneri riflessi e Irap in quanto applicati su di un presupposto che non fa parte dell’aggregato “spesa di personale” ai fini del rispetto del limite previsto dall’art. 1 comma 557 della legge 296 del 2006” (Sezione controllo Emilia Romagna, deliberazione n. 122/2022/PAR);

e) Sulla disciplina di dettaglio per l'applicazione dei nuovi criteri di classificazione relativi alle convenzioni per l'ufficio di segretario comunale e provinciale:

- “1. L'inquadramento giuridico ed il trattamento economico del segretario titolare di sede convenzionata è determinato [recte, sono determinati] dalla classificazione della sede al momento dell'assegnazione o della conferma, in base alla disciplina contrattuale vigente. 2. Gli istituti giuridici ed economici connessi allo svolgimento del rapporto di servizio del segretario titolare di sede convenzionata sono applicati dall'ente capofila. La convenzione disciplina anche le modalità di riparto tra gli enti dell'onere per il trattamento economico del segretario titolare della sede convenzionata. Ai fini del rispetto dei valori soglia di cui all'art. 33, comma 2, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, ciascun comune computa nella spesa di personale la quota a proprio carico e, per il comune capofila, non rilevano le entrate correnti derivanti dai rimborsi effettuati dai comuni convenzionati a seguito del riparto della predetta spesa” (art. 1, Decreto del Ministero dell'Interno 21/10/2020, pubblicato nella Gazz. Uff. 30/11/2020, n. 297);

f) Sulla natura giuridica della Segreteria “convenzionata”:

- “Va intanto esclusa qualsiasi fondatezza all'assunto del ricorrente secondo cui l'esercizio in "convenzione" della segreteria comporti il sorgere di un ente e di un autonomo soggetto di

diritti. Originariamente, era previsto il Consorzio di Comuni al fine dell'esercizio delle funzioni di segreteria (art. 1, co. 1, L. 604 del 1962). La norma è stata però abrogata dall'art. 35 D.P.R. 465 del 1977, che, all'art. 10, ha invece previsto la possibilità per " i comuni, le cui sedi sono ricomprese nell'ambito territoriale della stessa sezione regionale dell'Agenzia" di "stipulare tra loro convenzioni per l'ufficio di segreteria" (comma 1) le quali stabiliscono le modalità di espletamento del servizio, individuano il sindaco competente alla nomina e alla revoca del segretario, determinano la ripartizione degli oneri finanziari per la retribuzione del segretario, la durata della convenzione, la possibilità di recesso da parte di uno o più comuni ed i reciproci obblighi e garanzie (comma 2). La formulazione della norma è già chiara nel regolare semplicemente l'esercizio in comune di un servizio, senza creare un nuovo ente, tanto che per gli atti più importanti essa indica la competenza di uno dei sindaci. Si tratta di una forma che confluisce nella figura delle convenzioni tra enti locali, di cui all'art. 30 del D.lgs. 267 del 2000, ove si prevede tale forma per lo svolgimento " in modo coordinato di funzioni e servizi determinati" a propria volta rientrando nell'alveo generale della fattispecie degli accordi tra P.A. di cui all'art. 15 L. n. 241 del 1990 finalizzati a disciplinare lo svolgimento in collaborazione di attività di interesse comune (Cons. Stato, sez. IV, 16 novembre 2023, n. 9842)" (Corte di cassazione, Sez. lavoro, sent. 23/01/2024, n. 2282).

7.4.- Per concludere sul profilo dell'ammissibilità oggettiva del quesito, la Sezione regionale non può che recepire il principio di diritto enucleato dalla Sezione delle Autonomie secondo il quale «la funzione consultiva di questa Corte non può espletarsi in riferimento a quesiti che riguardino comportamenti amministrativi suscettibili di valutazione della Procura della stessa Corte dei conti o di altri organi giudiziari, al fine di evitare che i pareri prefigurino soluzioni non conciliabili con successive pronunce dei competenti organi della giurisdizione (ordinaria, amministrativa, contabile o tributaria). La funzione consultiva della Corte dei conti, infatti, non può in alcun modo interferire e, meno che mai, sovrapporsi a quella degli organi giudiziari» (n. 2/SEZAUT/2023/QMIG). Infatti, ogni qual volta la richiesta di parere non verta sulla corretta interpretazione ed applicazione di norme di legge ma sia volta a chiedere chiarimenti circa i comportamenti ed i provvedimenti da adottare in presenza di un determinato quadro normativo o convenzionale, il quesito perde il carattere dell'astrattezza e generalità, stimolando la Sezione di controllo a sostituirsi all'amministrazione locale nell'ambito dell'attività gestoria e a creare le condizioni affinché il proprio operato possa porsi in contrasto con successive pronunce di altri organi giurisdizionali.

7.5.- Nella fattispecie, la questione proposta alla Sezione regionale nei termini sopra delineati involge, da un lato, l'applicazione di norme di diritto pubblico quali sono quelle che appartengono alla materia del diritto tributario, insuscettibili di ogni possibile adattamento in funzione dei deliberati in sede consultiva della Corte dei conti, dall'altro, la cognizione e l'accertamento di diritti soggettivi patrimoniali, la cui tutela si fonda su propri "statuti" processuali e sostanziali indefettibili rispetto ai quali non hanno rilevanza ed efficacia giuridica fonti ad essi estranee. In altre parole, in situazioni come quella in esame 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.

7.6.- Appare quindi opportuno ribadire che la funzione consultiva di questa Sezione non può espletarsi in riferimento a quesiti che riguardino comportamenti amministrativi suscettibili di valutazione della Procura della stessa Corte dei conti o di altri organi giudiziari, al fine di evitare che i pareri prefigurino soluzioni non conciliabili con successive pronunce dei competenti organi della giurisdizione (ordinaria, amministrativa, contabile o tributaria). La funzione consultiva della Corte dei conti, infatti, non può in alcun modo interferire e, meno che mai, sovrapporsi a quella degli organi giudiziari. Sulla base di quanto precede, la richiesta di parere del Comune di Tuoro sul Trasimeno non può essere inclusa nella materia della contabilità pubblica ex lege 131/2003 alla luce della configurazione datane dalle citate deliberazioni dei principali consessi della Corte dei conti. Una pronuncia sul quesito in esame di fatto costituirebbe un'ingerenza nella concreta attività dell'Ente e, in ultima analisi, configurerebbe 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. Inoltre, afferendo in parte al diritto tributario (IRAP), una eventuale pronuncia nel merito sarebbe potenzialmente suscettibile di interferenze con il relativo organo giudiziario.

8.- Conclusivamente, la richiesta di parere formulata dal Comune di Tuoro sul Trasimeno è soggettivamente inammissibile, in quanto formulata dal responsabile dell'Area finanziaria dell'amministrazione comunale in luogo del legale rappresentante dell'Ente, nonché oggettivamente inammissibile, in quanto, da un lato, è relativa ad una fattispecie estranea alla materia della contabilità pubblica nei sensi delineati in

precedenza e, dall'altro, comporta valutazioni che presentano rischi di interferenza o sovrapposizione con successive pronunce di altri organi giurisdizionali.

P.Q.M.

il quesito presentato dal Comune di Tuoro sul Trasimeno è soggettivamente e oggettivamente inammissibile.

DISPONE

che, a cura della Segreteria, copia della presente deliberazione sia trasmessa al Comune di Tuoro sul Trasimeno, per il tramite del Consiglio delle Autonomie Locali dell'Umbria. Così deliberato in Perugia nella camera di consiglio del 15 aprile 2025.

Il Magistrato estensore
Costantino Nassis

Il Presidente
Antonello Colosimo

Depositato il 16 aprile 2025
Il Funzionario Preposto
Dott.ssa Antonella Castellani