Deliberazione n. 124/2023/PAR

CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA PUGLIA

La Sezione, composta dai magistrati:

Presidente	Enrico Torri
Primo referendario	Giovanni Natali
Referendario	Nunzio Mario Tritto, *relatore*
Referendario	Daniela Piacente
Referendario	Lucia Minervini
Referendario	Giovanna Olivadese
Referendario	Donatella Palumbo
Referendario	Antonio Arnò

ha adottato la seguente

DELIBERAZIONE

vista la richiesta di parere inoltrata dal Presidente della Regione Puglia, assunta al protocollo della Sezione n. 3540 del 21.07.2023;

vista la disposizione recante protocollo interno n. 3548 del 21.07.2023;

udito il relatore, referendario dott. Nunzio Mario Tritto, nella camera di consiglio del 14 settembre 2023, convocata con ordinanza n. 18/2023.

Premesso in

FATTO

Il Presidente della Regione Puglia, con nota prot. n. 551/sp datata 6 luglio 2023, pervenuta in data 21 luglio 2023, ha *in primis* «*premesso che:*

• *l'articolo 2 sexies del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 dispone che: «Nella liquidazione delle spese a favore dell'ente impositore, dell'agente della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, se assistiti da propri funzionari, si applicano le disposizioni per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto. La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza»;*

• *l'articolo 7 della legge regionale 26 giugno 2006, n. 18 ai commi l bis e 1 ter stabilisce che: «l bis. Ai sensi del comma 3 dell'articolo ll del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ai funzionari del Servizio finanze che difendono la Regione Puglia quale soggetto attivo di imposta dinanzi alle Commissioni tributarie di ogni ordine e grado sono riconosciute, in caso di esito favorevole del giudizio, le propine liquidate in sentenza. A tal fine viene istituito apposito fondo, separato da quello dell'Avvocatura regionale. 1 ter. Le propine di cui al comma l bis competono ai funzionari costituiti in giudizio nella misura e secondo le modalità stabilite con apposito regolamento»;*

Considerato che:

• *i commi suddetti non hanno mai trovato applicazione e che alcun regolamento è seguito alla su citata legge regionale, per cui ad oggi ai funzionari regionali incaricati non viene riconosciuto alcun compenso così come ivi previsto;*

• *è intervenuto l'articolo 23 del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75 che, al comma 2, ha stabilito che: «Nelle more di quanto previsto dal comma 1, al fine di assicurare la semplificazione amministrativa, la valorizzazione del merito, la qualità dei servizi e garantire adeguati livelli di efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, assicurando al contempo l'invarianza della spesa, a decorrere dal 1° gennaio 2017,*

l'ammontare complessivo delle risorse destinate annualmente al trattamento accessorio del personale, anche di livello dirigenziale, di ciascuna delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, non può superare il corrispondente importo determinato per l'anno 2016. A decorrere dalla predetta data l'articolo 1, comma 236, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 è abrogato. Per gli enti locali che non hanno potuto destinare nell'anno 2016 risorse aggiuntive alla contrattazione integrativa a causa del mancato rispetto del patto di stabilità interno del 2015, l'ammontare complessivo delle risorse di cui al primo periodo del presente comma non può superare il corrispondente importo determinato per l'anno 2015, ridotto in misura proporzionale alla riduzione del personale in servizio nell'anno 2016»;

• *in particolare, le somme erogate ai funzionari che svolgono attività defensionale nei giudizi tributari per conto dell'ente, laddove liquidate in sentenza, per loro natura sono destinate a remunerare prestazioni professionali tipiche di soggetti individuati o individuabili le cui prestazioni, diversamente, dovrebbero essere acquisite attraverso il ricorso a soggetti esterni all'amministrazione pubblica con sicuri aggravi di costi per il bilancio dell'ente;*

• *per quel che più interessa rilevare in questa sede, è la stessa legge regionale n.18/2006, ex art. 7, co. 1 bis, a prevedere all'uopo che "viene istituito apposito fondo, separato da quello dell'Avvocatura regionale";*

• *il suddetto fondo sarebbe evidentemente autoalimentato dalle somme liquidate in sentenza e a carico di terzi soccombenti e, pertanto, non graverebbe sul bilancio regionale*».

In seguito, il soggetto richiedente ha evidenziato che la premessa non costituirebbe fattispecie gestionale, che non vi sarebbero dirette commistioni con le funzioni di controllo e giurisdizionali esercitate dalla Corte dei conti né procedimenti giurisdizionali civili, amministrativi o penali in corso, che la questione controversa sarebbe destinata ad incidere sulla gestione del bilancio dell'ente, che

sussisterebbe incertezza circa la possibilità di istituire un apposito fondo ai sensi della legge regionale n. 18 del 2006, per poi giungere all'articolazione del seguente quesito, ossia:

«*ai sensi dell'art. 7 Legge 5 giugno 2003 n. 131, il parere di codesta Spettabile Sezione di controllo circa la non sottoponibilità al limite finanziario indicato nell'art. 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75, ovvero si chiede di stabilire che il limite suddetto non debba trovare applicazione anche in riferimento alle propine attribuite ai funzionari specificamente individuati ai sensi dell'articolo 7, comma 1 ter, della legge regionale 26 giugno 2006, n. 18 in analogia ai compensi dovuti ai legali interni all'ente, per i quali è stato già fornito un indirizzo univoco da parte della magistratura contabile*».

E' stato poi ulteriormente aggiunto che «*questa Amministrazione dichiara la propria tesi interpretativa sulla scorta, in particolare, di quanto statuito per effetto della deliberazione della Corte dei Conti, Sezioni Riunite n. 51/2011/QM.*

Le Sezioni Riunite hanno infatti sancito, in via generale, l'esclusione dei compensi professionali dei legali interni dai limiti previsti per i fondi per il trattamento accessorio, con riferimento all'ambito applicativo dell'art. 9, comma 2-bis, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, ribadendo il principio secondo cui i compensi per i professionisti legali non debbano essere sottoposti alle disposizioni legislative di contenimento e riduzione e ciò a prescindere dalla tipologia degli stessi e dalle fonti di provenienza delle risorse utilizzate.

Il principio posto dalle Sezioni riunite e concernente il limite normativamente previsto nel 2010, resta valido anche con riferimento all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75, tanto che esso è stato ribadito da ulteriori e recenti deliberazioni della magistratura contabile quali, ex multis, la deliberazione della Corte dei Conti, resa dalla Sezione regionale di controllo per la Puglia, n. 200/2016/PAR.

Tale assunto, a giudizio della scrivente Amministrazione, è suscettibile di applicazione anche a favore dei funzionari specificamente individuati costituiti in giudizio

nella relativa attività defensionale presso le Commissioni Tributarie provinciali e regionali in forza della disposizione di cui all'art. 2 sexies del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

I suddetti compensi, in quanto destinati a remunerare attività di difesa in giudizio dell'Amministrazione da parte di soggetti all'uopo individuati e dotati di specifiche professionalità, non sono ripartibili a favore della generalità dei dipendenti in quanto direttamente garantiti dall'art. 36 della Costituzione, nella parte in cui attribuisce al lavoratore il diritto ad una retribuzione proporzionata alla quantità e qualità del lavoro prestato e dall'art. 2126 c.c. che garantisce il diritto alla retribuzione anche quando il lavoro è stato prestato con violazione di norme poste a tutela del prestatore di lavoro.

Pertanto, si ritiene che a tali indennità non possano trovare applicazione i limiti previsti per la retribuzione accessoria del personale dipendente, oggi trasfusi nell'articolo 1, legge 28 dicembre 2015, n. 208, comma 236.

Si ribadisce, come già detto in premessa, che le somme di cui al citato articolo 7 della legge regionale 26 giugno 2006, n. 18, commi 1 bis e 1 ter, sono somme "eterofinanziate" relative ad entrate derivanti unicamente da sentenze di condanna a carico delle controparti cui corrisponde la necessità di creare e/o individuare specifico fondo a ciò destinato e che per ovvie ragioni la non sottoponibilità ai vincoli enunciati dovrà avvenire sempre e comunque nel rispetto degli ordinari vincoli di bilancio a carico dell'ente e delle vigenti disposizioni generali in materia di vincoli della spesa di personale».

Sono stati infine indicati i riferimenti di n. 8 deliberazioni di altre Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti (di cui n. 4 incomprensibilmente riportate due volte), oltre alla già indicata «*Deliberazione delle Sezioni Riunite n. 51/2011/QM*».

Considerato in

DIRITTO

1. Considerazioni preliminari

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

1.2 In relazione ai predetti presupposti, deve richiamarsi in primo luogo l'art. 7, comma 8 della legge n. 131 del 5 giugno 2003 (recante «*Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla L.Cost. 18 ottobre 2001, n. 3*») e, altresì, i criteri elaborati dalla Corte dei conti con atto di indirizzo approvato dalla Sezione delle autonomie nell'adunanza del 27 aprile 2004, nonché con successive deliberazioni n. 5/2006 del 10 marzo 2006, n. 54/2010 (Sezioni riunite in sede di controllo) e con deliberazioni n. 3/2014 e n. 11/2020.

1.3 La Corte dei conti ha infatti stabilito che, ai fini dell'ammissibilità della richiesta di parere per come formulata, devono contestualmente sussistere alcune condizioni:

- il quesito dev'essere formulato dall'organo politico di vertice e rappresentante legale degli enti legittimati alla richiesta (ossia Regioni, Città Metropolitane, Province, Comuni);
- la richiesta dev'essere sussumibile nella materia della contabilità pubblica, che può assumere un "*ambito limitato alla normativa e ai relativi atti applicativi che disciplinano, in generale, l'attività finanziaria che precede o che segue i distinti interventi di settore, ricomprendendo in particolare la disciplina dei bilanci e i relativi equilibri, l'acquisizione delle entrate, l'organizzazione finanziaria-contabile, la disciplina del patrimonio, la gestione delle spese,*

l'indebitamento, la rendicontazione e i relativi controlli" (Sezione delle autonomie, deliberazione n. 5/2006);

- la richiesta deve avere rilevanza generale e astratta, non deve implicare valutazioni di comportamenti amministrativi o di fatti già compiuti né di provvedimenti formalmente adottati ma non ancora eseguiti, non deve interferire, neppure potenzialmente, con le altre funzioni riservate alla Corte dei conti, né presentare connessioni con le funzioni giurisdizionali e requirenti della medesima Corte o con eventuali giudizi pendenti innanzi alla magistratura penale, civile e/o amministrativa;
- il quesito, pur se ovviamente originato da una esigenza concreta e specifica del soggetto richiedente, deve avere quale precipua finalità quella di acquisire chiarimenti e/o indicazioni sulla corretta interpretazione di princìpi, norme ed istituti afferenti alla contabilità pubblica; *a contrario*, non è possibile richiedere valutazioni su fattispecie o atti o comportamenti ben determinati ovvero precise, concrete e specifiche indicazioni operative e/o gestionali, riservate alla competenza (e discrezionalità) dell'Amministrazione; appare evidente, infatti, come sia preclusa alla Corte dei conti un'ingerenza nell'attività amministrativo-gestionale posta in essere dall'ente, ciò in quanto tutte le funzioni svolte dalla medesima Corte si caratterizzano per il doveroso rispetto dei princìpi di legalità, competenza funzionale, terzietà ed indipendenza;
- la richiesta non è altresì ammissibile qualora, per la conseguente risoluzione della stessa, "*non si rinveng[a]no 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*" (Sezione delle autonomie, deliberazione n. 3/2014) o qualora la stessa si sostanzi in

una richiesta di consulenza di portata generale, avente quale oggetto tutti gli ambiti dell'*agere* amministrativo (Sezione delle autonomie, deliberazione n. 11/2020);

- il quesito deve poi collocarsi in una fase preventiva rispetto all'esecuzione da parte del soggetto richiedente di azioni e/o provvedimenti relativi alla questione oggetto di richiesta di parere, ossia deve avere carattere preventivo rispetto all'esecuzione da parte dell'ente di atti e/o attività connessi alla/e questione/i oggetto di richiesta di parere, non essendo ammissibile l'esercizio *ex post* della funzione consultiva.

2. *Ammissibilità soggettiva*

2.1 Tutto ciò premesso, sotto il profilo soggettivo, la richiesta di parere in esame deve ritenersi ammissibile, in quanto sottoscritta dal Presidente della Regione Puglia, organo politico e di vertice, rappresentante legale del medesimo (ai sensi dell'art. 121, comma 4 della Costituzione).

3. *Ammissibilità oggettiva*

3.1 Quanto al profilo oggettivo, va evidenziato - come si è accennato - che la richiesta deve essere giustificata da un interesse dell'ente alla soluzione di una questione giuridica incerta e controversa, a carattere generale e astratto. Ne discende che i casi non devono essere riferiti a fattispecie concrete, al fine di evitare da un lato l'ingerenza della Corte dei conti nelle scelte gestionali da compiere (di amministrazione attiva) e dall'altro di evitare una funzione "consulenziale" (generale) sull'attività dell'Amministrazione locale (si vedano, ad esempio, in tal senso e da ultimo, le deliberazioni di questa Sezione regionale di controllo per la Puglia n. 21/2023, n. 53/2023 e n. 116/2023), cui spetta procedere alla adeguata e ponderata valutazione di tutti gli elementi di fatto e di diritto rilevanti e adottare conseguentemente le scelte decisionali più opportune.

3.2 Secondo un principio ampiamente consolidato, infatti, la funzione consultiva non può risolversi in una surrettizia forma di co-amministrazione o di cogestione incompatibile con la posizione di neutralità e di terzietà della magistratura contabile; ne consegue che, coerentemente con gli ambiti di competenza assegnati alla funzione consultiva delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, il presente parere viene reso con precipuo ed esclusivo riguardo agli aspetti rientranti nella materia della contabilità pubblica, prescindendo da valutazioni su eventuali posizioni giuridiche soggettive interessate, unicamente avendo riguardo alle questioni di natura generale ed astratta, e non può essere interpretato quale intervento atto a validare eventuali determinazioni *in itinere*, ovvero già assunte o atti già adottati *ex post*, né scelte discrezionali dell'ente richiedente, che potrà al più trarre dal presente motivato avviso utili criteri di orientamento volti alla corretta applicazione delle norme che disciplinano i relativi aspetti contabili.

4. Il quesito posto dal Presidente della Regione Puglia

4.1 Il quesito posto dal Presidente della Regione Puglia in termini generali ed astratti può essere riassunto nei termini seguenti: se in un ente ove sia operativa un'avvocatura interna, gli eventuali compensi corrisposti ai funzionari (non avvocati) che assistono in giudizio l'ente medesimo nei processi tributari ai sensi dell'art. 15, comma 2-*sexies* del d.lgs. n. 546/1992, siano soggetti o meno ai vincoli di cui all'art. 23, comma 2 del d.lgs. n. 75/2017.

4.2 Dal punto di vista oggettivo, la questione si delinea, pertanto, ammissibile in quanto relativa ad una disposizione normativa espressamente dettata da esigenze di coordinamento della finanza pubblica, quale infatti è quella contenuta nell'art. 23, comma 2 del d.lgs. n. 75/2017.

In effetti, la funzione consultiva svolta dalle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti sarebbe "*senz'altro incompleta se non avesse la possibilità di svolgersi nei confronti di quei quesiti che risultino connessi alle modalità di utilizzo delle risorse pubbliche, nel quadro di specifici obiettivi di contenimento della spesa sanciti dai principi di coordinamento della finanza pubblica - espressione della potestà legislativa concorrente di cui all'art. 117, comma 3, della Costituzione - contenuti nelle leggi finanziarie, in grado di ripercuotersi direttamente sulla sana gestione finanziaria dell'ente e sui pertinenti equilibri di bilancio*" (in tal senso, Corte dei conti, Sezioni riunite in sede di controllo, deliberazione n. 54/2010).

Tale assunto è stato ulteriormente confermato dalla Sezione delle autonomie, che ha fatto esplicito riferimento "*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*" (deliberazione n. 17/2020).

4.3 Inoltre, va pure aggiunto come varie e differenti questioni attinenti al rispetto dei vincoli di cui all'art. 23, comma 2 del d.lgs. n. 75/2017, hanno formato oggetto di numerose decisioni di merito da parte delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti.

4.4 Premesso quanto sopra in ordine alla delimitazione di competenza della Corte dei conti nell'ambito dell'attività consultiva, e dunque non potendo sindacare nel merito le eventuali scelte amministrative (pregresse o future), né valutare l'esistenza dei presupposti che consentono di esprimersi sulla legittimità dell'azione gestionale, questa Sezione regionale di controllo per la Puglia esamina il quesito formulato dall'Amministrazione regionale rimettente, astraendolo da ogni riferimento ad eventuali fattispecie concrete, offrendo unicamente una lettura

interpretativa delle norme di contabilità pubblica che regolano la materia oggetto del quesito medesimo.

5. *La normativa e la giurisprudenza indicate dal Presidente della Regione Puglia*

5.1 Prima dell'esame del quadro normativo di riferimento all'interno del quale sussumere la richiesta di parere avanzata dal Presidente della Regione Puglia, si rende necessario procedere ad alcune precisazioni relative all'erronea indicazione di norme e pronunce della giurisprudenza contabile da parte del soggetto richiedente; in assenza di tali chiarimenti, infatti, potrebbero insorgere dubbi sulla correttezza del parere reso, ossia vi sarebbe l'erronea convinzione che il Collegio abbia ritenuto corretti riferimenti legislativi e giurisprudenziali che in realtà non lo sono. Va dunque specificato che:

1) «*l'articolo 2 sexies del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*» più volte citato nella richiesta di parere in realtà è una norma inesistente, come si evince dalla mera lettura del d.lgs. n. 546/1992: verosimilmente il Presidente della Regione Puglia voleva riferirsi all'art. 15, comma 2-*sexies* dell'indicato decreto legislativo che disciplina i compensi spettanti ai funzionari (non avvocati) che assistono gli enti impositori nei processi tributari;

2) anche l'affermazione del Presidente della Regione Puglia in base alla quale «*i limiti previsti per la retribuzione accessoria del personale dipendente, [sono] oggi trasfusi nell'articolo 1, legge 28 dicembre 2015, n. 208, comma 236*» si appalesa erronea in quanto l'indicata norma (art. 1, comma 236 della legge n. 208/2015) non è più operativa da oltre sei anni, ossia da quando è intervenuta la relativa abrogazione (a far data dal 1° gennaio 2017): la norma che attualmente prevede limiti per la retribuzione accessoria del personale dipendente è contenuta nell'art. 23, comma 2 del d.lgs. n. 75/2017 e ss.mm.ii.;

3) tutte le deliberazioni delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti indicate nella richiesta di parere - che, come si è detto, si incentra sui (limiti ai) compensi spettanti ai funzionari (non avvocati) che assistono gli enti impositori nei processi tributari - sono inconferenti rispetto alla fattispecie oggetto del parere medesimo in quanto integralmente relative ai compensi per gli avvocati "interni" all'ente. Per quanto attiene, poi, alla «*Deliberazione delle Sezioni Riunite n. 51/2011/QM*», si rimanda a quanto si dirà meglio *infra*, al successivo paragrafo n. 8 (*Sull'assoggettabilità degli eventuali compensi corrisposti ai funzionari (non avvocati) che assistono in giudizio un ente pubblico nei processi tributari ai vincoli di cui all'art. 23, comma 2 del d.lgs. n. 75/2017*).

5.2 Fatte queste doverose precisazioni, può ora passarsi all'esame del quadro normativo di riferimento relativo ai (limiti ai) compensi spettanti ai funzionari (non avvocati) che assistono gli enti impositori nei processi tributari.

6. Il quadro normativo di riferimento

6.1 In primo luogo va ricordato come, secondo l'art. 15, comma 2-*sexies* del d.lgs. n. 546/1992 (disciplinante le spese del giudizio nel processo tributario) «*Nella liquidazione delle spese a favore dell'ente impositore, dell'agente della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, se assistiti da propri funzionari, si applicano le disposizioni per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto. La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza*». Pertanto, qualora gli enti impositori decidano di farsi assistere da propri funzionari (non avvocati) nell'ambito dei processi tributari, l'eventuale liquidazione dei compensi a loro favore avverrà applicando una riduzione del venti per cento dell'importo previsto per quanto dovuto agli avvocati, secondo la parametrazione di cui ai decreti del Ministro della

giustizia 10 marzo 2014, n. 55 ("*Regolamento recante la determinazione dei parametri per la liquidazione dei compensi per la professione forense, ai sensi dell'articolo 13, comma 6, della legge 31 dicembre 2012, n. 247*"), 8 marzo 2018, n. 37 ("*Regolamento recante modifiche al decreto 10 marzo 2014, n. 55, concernente la determinazione dei parametri per la liquidazione dei compensi per la professione forense, ai sensi dell'articolo 13, comma 6, della legge 31 dicembre 2012, n. 247*") e 13 agosto 2022, n. 147 ("*Regolamento recante modifiche al decreto 10 marzo 2014, n. 55, concernente la determinazione dei parametri per la liquidazione dei compensi per la professione forense, ai sensi dell'articolo 13, comma 6, della legge 31 dicembre 2012, n. 247*").

6.2 Appare inoltre utile ricordare che, per l'utilizzo delle ricordate risorse al fine dell'erogazione di incentivi al personale preso in considerazione dal legislatore delegato del 1992, secondo le regole generali (ossia gli articoli 2, comma 3 e 45, comma 1 del d.lgs. n. 165/2001 e ss.mm.ii. che rispettivamente prevedono che «*L'attribuzione di trattamenti economici può avvenire esclusivamente mediante contratti collettivi*» e che «*Il trattamento economico fondamentale ed accessorio … è definito dai contratti collettivi*»), è sempre necessario il preventivo intervento regolativo della contrattazione integrativa (ciò pure secondo i costanti orientamenti interpretativi dell'A.R.A.N.).

6.3 Dal punto di vista contabile, poi, com'è stato già ricordato, ai sensi dell'art. 23, comma 2 del d.lgs. n. 75/2017 e ss.mm.ii., per quanto qui interessa, «*a decorrere dal 1° gennaio 2017, l'ammontare complessivo delle risorse destinate annualmente al trattamento accessorio del personale, anche di livello dirigenziale, di ciascuna delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165* [in cui rientrano pure le Regioni], *non può superare il corrispondente importo determinato per l'anno 2016*».

6.4 Per quanto riguarda la Regione Puglia, le disposizioni di cui all'art. 7, commi 1-*bis* ed 1-*ter* della legge regionale 26 giugno 2006, n. 18 e ss.mm.ii. (recante "*Istituzione dell'Avvocatura della Regione Puglia*") prevedono che: «*Ai sensi del comma 3 dell'articolo 11 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), ai funzionari del Servizio finanze che difendono la Regione Puglia quale soggetto attivo di imposta dinanzi alle Commissioni tributarie di ogni ordine e grado sono riconosciute, in caso di esito favorevole del giudizio, le propine liquidate in sentenza. A tal fine viene istituito apposito fondo, separato da quello dell'Avvocatura regionale.*

1-ter. Le propine di cui al comma 1-bis competono ai funzionari costituiti in giudizio nella misura e secondo le modalità stabilite con apposito regolamento».

Anche secondo quanto riferito dal Presidente della Regione Puglia nella richiesta di parere «*alcun regolamento è seguito alla su citata legge regionale*» e del resto il medesimo, pur se in futuro approvato, non potrebbe d'altronde intervenire sulla misura del compenso spettante ai funzionari (non avvocati) che assistano l'ente regionale nei processi tributari. Anzi, neppure una legge regionale potrebbe disciplinare diversamente quanto già previsto dall'art. 15, comma 2-*sexies* del d.lgs. n. 546/1992 e ss.mm.ii. in quanto lo Stato ha legislazione esclusiva sia in relazione al "*sistema tributario ... dello Stato*" che alla "*giurisdizione e [alle] norme processuali*", rispettivamente ai sensi delle lettere e) e l) dell'art. 117, comma 2 della Costituzione (le norme di cui all'art. 15 del d.lgs. n. 546/1992 sono infatti qualificate "*norme processuali*" dalla costante giurisprudenza della Corte costituzionale: in tal senso si vedano, ad esempio, l'ordinanza n. 117/1999, la sentenza n. 278/2016 e l'ordinanza n. 170/2022).

6.5 Il complesso legislativo in questione è finalizzato dunque a prevedere limiti ai compensi spettanti ai funzionari (non avvocati) che assistono gli enti impositori nei processi tributari.

6.6 Prima di analizzare nello specifico il quesito formulato dall'Amministrazione regionale richiedente, tuttavia, è doveroso evidenziare la specificità del regime processuale tributario in relazione ai compensi connessi allo *ius postulandi* dei dipendenti pubblici (non avvocati), che ha determinato differenti interpretazioni a livello giurisprudenziale e che dunque abbisogna di un necessario approfondimento.

7. ***Sulla possibilità di attribuire compensi al personale amministrativo (non iscritto nell'elenco speciale annesso all'albo degli avvocati) degli enti impositori che ne curi l'assistenza nei processi tributari***

7.1 Com'è noto, gli avvocati dipendenti dalle Pubbliche Amministrazioni sono inseriti in un elenco speciale annesso all'albo, ai sensi degli articoli 15, comma 1, lett. b) («*Presso ciascun consiglio dell'ordine sono istituiti e tenuti aggiornati: ... b) gli elenchi speciali degli avvocati dipendenti da enti pubblici*») e 23 («*1. Fatti salvi i diritti acquisiti alla data di entrata in vigore della presente legge, gli avvocati degli uffici legali specificamente istituiti presso gli enti pubblici, anche se trasformati in persone giuridiche di diritto privato, sino a quando siano partecipati prevalentemente da enti pubblici, ai quali venga assicurata la piena indipendenza ed autonomia nella trattazione esclusiva e stabile degli affari legali dell'ente ed un trattamento economico adeguato alla funzione professionale svolta, sono iscritti in un elenco speciale annesso all'albo. L'iscrizione nell'elenco è obbligatoria per compiere le prestazioni indicate nell'articolo 2. Nel contratto di lavoro è garantita l'autonomia e l'indipendenza di giudizio intellettuale e tecnica dell'avvocato. 2. Per l'iscrizione nell'elenco gli interessati presentano la deliberazione dell'ente dalla quale risulti la stabile costituzione di un ufficio legale con specifica attribuzione della trattazione*

degli affari legali dell'ente stesso e l'appartenenza a tale ufficio del professionista incaricato in forma esclusiva di tali funzioni; la responsabilità dell'ufficio è affidata ad un avvocato iscritto nell'elenco speciale che esercita i suoi poteri in conformità con i principi della legge professionale. 3. Gli avvocati iscritti nell'elenco sono sottoposti al potere disciplinare del consiglio dell'ordine») della legge 31 dicembre 2012, n. 247 (recante "*Nuova disciplina dell'ordinamento della professione forense*") e ss.mm.ii..

7.2 Sulla scorta delle previsioni dei contratti collettivi nazionali di comparto e di area ed in armonia con quanto previsto dalla disciplina professionale (ossia dal già citato articolo 23 della legge n. 243/2012), tali avvocati ("interni" agli enti pubblici) percepiscono un trattamento economico che si compone di una parte in misura fissa (che si collega all'incardinamento nella P.A., avvenuto in seguito all'assunzione presso l'ente di appartenenza) e di una parte accessoria (ossia il compenso per le attività professionali concretamente svolte, a loro volta collegate allo *ius postulandi* esercitato nell'interesse dell'ente di appartenenza), originariamente (ma impropriamente) denominata "propina" ma oggi più correttamente definibile "compenso professionale" ed avente natura retributiva, secondo la granitica giurisprudenza contabile (si veda, in tal senso, ad esempio: Sezione regionale di controllo per la Liguria, deliberazione n. 76/2021).

7.3 Com'è evidente, la normativa di cui si è detto *supra* trova applicazione solo nei confronti degli avvocati dipendenti dalle Pubbliche Amministrazioni e non anche del personale amministrativo dei medesimi enti che, ancorché abilitato all'esercizio della professione forense, non sia iscritto nell'elenco speciale annesso all'albo degli avvocati (ai sensi dei già ricordati artt. 15, comma 1, lett. b) e 23 della legge n. 247/2012) e non rivesta la funzione di avvocato negli organigrammi degli stessi enti pubblici.

7.4 La spettanza (o meno) di un compenso in favore dei funzionari (non avvocati) che assistono gli enti impositori nei processi tributari, come si è accennato, ha formato oggetto di contrapposte interpretazioni a livello giurisprudenziale, al momento non ancora sanate e che è necessario pertanto ricordare.

7.5 In effetti, con ordinanza n. 27444 del 1° dicembre 2020 (confermata pure dall'ordinanza n. 9900 del 15 aprile 2021), la Sezione VI della Cassazione civile, riportandosi al conforme precedente orientamento contenuto nella sentenza n. 8413 del 27 aprile 2016 della Sezione II della medesima Cassazione, ha escluso la condanna della parte privata al pagamento delle spese di patrocinio tecnico sostenute da una Pubblica Amministrazione che era stata in giudizio senza il ministero di un difensore ma per il tramite di un proprio funzionario (non avvocato).

Con successiva ordinanza n. 4473 del 19 febbraio 2021 (confermata pure dall'ordinanza n. 20590 del 19 luglio 2021), la Sezione V della Cassazione civile ha operato un *revirement* giustificato dal fatto che "*Il D.Lgs. n. 546 del 1992 … dispone, infatti che, nel caso in cui la parte pubblica, risultata vittoriosa, sia stata assistita da un proprio funzionario o da un proprio dipendente, si applica per la liquidazione il "compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo, ivi previsto", prevedendo espressamente, pertanto, la liquidazione dei compensi per l'attività difensiva svolta in giudizio. (In tal senso da ultimo Cass. n. 23055/19). A tale citato orientamento questa Corte intende dare continuità, non tralasciando che, di recente, è intervenuto un diverso orientamento giurisprudenziale sul punto*" e che "*la particolarità normativa prevista in materia di spese e compensi processuali nell'ambito del processo tributario, che … è stata mantenuta costante nel tempo … impedisce di decidere in senso difforme, in violazione di una volontà chiaramente espressa dal legislatore*".

7.6 In definitiva, secondo l'ultimo (cronologicamente) orientamento – tuttavia non consolidato – della Cassazione civile in tema di contenzioso tributario, all'ente

pubblico assistito in giudizio dai propri funzionari (non avvocati) nei casi previsti spetterebbe la liquidazione delle spese, effettuata applicando la tariffa vigente per gli avvocati (ridotta del venti per cento) quale rimborso per la sottrazione di attività lavorativa dei funzionali medesimi, utilizzabili altrimenti in differenti compiti interni all'ufficio di appartenenza.

7.7 Va inoltre ricordato come la legittimità costituzionale delle previsioni di cui all'art. 15 del d.lgs. n. 546/1992 abbia formato oggetto di esame anche da parte della Corte costituzionale in due distinte occasioni, entrambe tuttavia conclusesi con pronunce di inammissibilità delle sollevate questioni di legittimità costituzionale (ossia le ordinanze n. 292 dell'8 ottobre 2010 e n. 170 del 15 luglio 2022).

7.8 Dopo aver ricordato il contesto normativo (e giurisprudenziale) di riferimento, si rende di conseguenza necessario analizzare nello specifico il quesito formulato dall'Amministrazione regionale richiedente.

8. Sull'assoggettabilità degli eventuali compensi corrisposti ai funzionari (non avvocati) che assistono in giudizio un ente pubblico nei processi tributari ai vincoli di cui all'art. 23, comma 2 del d.lgs. n. 75/2017

8.1 Venendo dunque al caso in esame, bisogna valutare se in un ente ove sia operativa un'avvocatura interna, gli eventuali compensi corrisposti al personale amministrativo (non iscritto nell'elenco speciale annesso all'albo degli avvocati) che assiste in giudizio l'ente medesimo nei processi tributari ai sensi dell'art. 15, comma 2-*sexies* del d.lgs. n. 546/1992, siano soggetti o meno ai vincoli di cui all'art. 23, comma 2 del d.lgs. n. 75/2017.

8.2 Come il Collegio ha già avuto modo di specificare con la deliberazione n. 163/2022, la norma di cui all'art. 23, comma 2 del d.lgs. n. 75/2017 "*prevede che «Nelle more di quanto previsto dal comma 1, al fine di assicurare la semplificazione amministrativa, la valorizzazione del merito, la qualità dei servizi e garantire adeguati livelli di efficienza ed*

economicità dell'azione amministrativa, assicurando al contempo l'invarianza della spesa, a decorrere dal 1° gennaio 2017, l'ammontare complessivo delle risorse destinate annualmente al trattamento accessorio del personale, anche di livello dirigenziale, di ciascuna delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, non può superare il corrispondente importo determinato per l'anno 2016. A decorrere dalla predetta data l'articolo 1, comma 236, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 è abrogato. Per gli enti locali che non hanno potuto destinare nell'anno 2016 risorse aggiuntive alla contrattazione integrativa a causa del mancato rispetto del patto di stabilità interno del 2015, l'ammontare complessivo delle risorse di cui al primo periodo del presente comma non può superare il corrispondente importo determinato per l'anno 2015, ridotto in misura proporzionale alla riduzione del personale in servizio nell'anno 2016».

Com'è evidente, la disposizione ricordata fissa un limite alla consistenza massima dei fondi annualmente riservati al trattamento economico accessorio del personale, che non può superare l'importo-base del 2016 (in tal senso, Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Puglia, deliberazione n. 99/2018).

La costante giurisprudenza contabile ha sostenuto, inoltre, che nella determinazione della consistenza massima dei fondi in esame rientrano, ove non diversamente stabilito dalla legge, tutte le risorse stanziate in bilancio dagli enti e finalizzate al trattamento accessorio del personale, indipendentemente dall'origine delle maggiori risorse a tal fine destinate. Il limite all'ammontare complessivo delle risorse destinate al trattamento accessorio riguarda tutti gli oneri accessori del personale e, pertanto, sia le risorse tratte dai fondi per la contrattazione integrativa sia le risorse poste direttamente a carico dei bilanci dei singoli enti (in tal senso, Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Liguria n. 27/2019; Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna n. 37/2021)".

8.3 A differenza di quanto apoditticamente sostenuto dal soggetto richiedente il presente parere, poi, con riferimento alla disciplina di cui all'art. 15, comma 2-*sexies*

del d.lgs. n. 546/1992 e ss.mm.ii., *«l'esclusione dei compensi professionali dei legali interni dai limiti previsti per i fondi per il trattamento accessorio»* non risulta *«suscettibile di applicazione anche a favore dei funzionari specificamente individuati costituiti in giudizio nella relativa attività defensionale presso le Commissioni Tributarie provinciali e regionali»* in quanto non risultano deroghe espresse al limite previsto dall'art. 23, comma 2 del d.lgs. n. 75/2017. Infatti, quando il legislatore ha voluto procedere nel senso di derogare al rispetto del limite relativo alla crescita dell'ammontare delle risorse destinate annualmente al trattamento accessorio del personale pubblico, lo ha fatto sempre e doverosamente *expressis verbis*, in quanto sono evidenti le gravi criticità connesse al procede in base a (non consentite e perciò arbitrarie) applicazioni analogiche della normativa derogatoria di riferimento. Del resto, come pure ricordato dalle Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti, ogni norma che preveda limitazioni circa il trattamento accessorio del personale pubblico è una "*disposizione di stretta interpretazione*" (deliberazione n. 51/2011), non suscettibile pertanto di unilaterali ed ingiustificate estensioni analogiche dei regimi derogatori.

8.4 A tal proposito, si ricordano, in via esemplificativa, le seguenti fattispecie normative che, *a contrario*, hanno espressamente previsto una deroga al regime vincolistico in esame:

1) l'art. 1, comma 435-*bis* della legge 27 dicembre 2017, n. 205, come modificato dall'art. 25, comma 1 del d.l. 30 dicembre 2019, n. 162, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2020, n. 8, in base al quale "*Per le medesime finalità di cui al comma 435,* ***in deroga alle disposizioni di cui all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75****, le risorse relative ai fondi contrattuali per il trattamento economico accessorio della dirigenza medica, sanitaria, veterinaria e delle professioni sanitarie sono incrementate di 14 milioni di*

euro per ciascuno degli anni dal 2020 al 2025 e di 18 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2026" (enfasi aggiunta);

2) l'art. 33, comma 1 del d.l. 4 ottobre 2018, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2018, n. 132, in base al quale "*Al fine di garantire le esigenze di tutela dell'ordine e della sicurezza pubblica, a decorrere dall'esercizio finanziario 2018,* ***per il pagamento dei compensi per prestazioni di lavoro straordinario svolte dagli appartenenti alle Forze di polizia****, di cui all'articolo 16 della legge 1° aprile 1981, n. 121,* ***è autorizzata****, a valere sulle disponibilità degli stanziamenti di bilancio,* ***la spesa*** *per un ulteriore importo di 38.091.560 euro* ***in deroga al limite di cui all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75***" (enfasi aggiunta);
3) l'art. 1, comma 150 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, secondo cui "***Gli incrementi di cui al comma 149***" (ossia attività rese nel settore della depenalizzazione e dell'immigrazione dal personale dell'amministrazione civile dell'Interno) ***"sono disposti in deroga ai limiti stabiliti dall'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75***" (enfasi aggiunta);
4) l'art. 1, comma 442 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, in base al quale "***In relazione alla specificità delle funzioni e delle responsabilità dirigenziali connesse alle esigenze in materia di tutela dell'ordine e della sicurezza pubblica, di immigrazione, di tutela economico-finanziaria, di difesa nazionale e di soccorso pubblico****, al fine di incentivare il miglioramento dell'efficienza dei correlati servizi, a decorrere dall'anno 2019,* ***in deroga al limite di cui all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75, è autorizzata la spesa*** *di 19.066.908 euro ...*" (enfasi aggiunta);

5) l'art. 1, comma 527 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, che dispone: "***Quota parte dei trasferimenti dell'INAIL***, *di cui al comma 526, determinata con intesa in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano,* ***in deroga a quanto disposto dal comma 2 dell'articolo 23 del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75, implementa, per il personale dipendente del Servizio sanitario regionale, direttamente i fondi di ciascuna azienda o ente per la contrattazione decentrata integrativa***" (enfasi aggiunta);

6) l'art. 1, comma 1091 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, in base al quale "*Ferme restando le facoltà di regolamentazione del tributo di cui all'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446,* ***i comuni*** *che hanno approvato il bilancio di previsione ed il rendiconto entro i termini stabiliti dal testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267,* ***possono, con proprio regolamento, prevedere che il maggiore gettito accertato e riscosso, relativo agli accertamenti dell'imposta municipale propria e della TARI****, nell'esercizio fiscale precedente a quello di riferimento risultante dal conto consuntivo approvato, nella misura massima del 5 per cento,* ***sia destinato, limitatamente all'anno di riferimento, al potenziamento delle risorse strumentali degli uffici comunali preposti alla gestione delle entrate e al trattamento accessorio del personale dipendente****, anche di qualifica dirigenziale,* ***in deroga al limite di cui all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75***" (enfasi aggiunta);

7) l'art. 12, comma 3-*quater* del d.l. 28 gennaio 2019, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2019, n. 26, in base al quale "*Allo scopo di garantire i livelli essenziali delle prestazioni in materia di servizi e politiche attive del lavoro, le regioni e le province autonome, le agenzie e gli enti regionali,*

o le province e le città metropolitane se delegate all'esercizio delle funzioni con legge regionale ai sensi dell'articolo 1, comma 795, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, attuano il piano di rafforzamento dei servizi per l'impiego, di cui all'articolo 15, comma 1, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2015, n. 125. ***Le assunzioni finalizzate al*** *predetto* ***piano di rafforzamento dei servizi per l'impiego non rilevano rispetto ai limiti, anche di spesa, previsti per i rapporti di lavoro a tempo determinato dalle vigenti disposizioni legislative; in ordine all'incidenza sul trattamento economico accessorio <u>non opera il limite previsto dall'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75</u>*** *"* (enfasi aggiunta);

8) l'art. 1-*ter*, comma 4 del d.l. 21 settembre 2019, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 novembre 2019, n. 132, in base al quale "*Al fine di migliorare la fruibilità e la valorizzazione degli istituti e dei musei dotati di autonomia speciale,* ***gli introiti*** *derivanti da quanto previsto dal comma 3, al netto della corrispondente quota destinata al funzionamento,* ***sono versati dai medesimi istituti e musei all'entrata del bilancio dello Stato e riassegnati, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, all'incremento del Fondo risorse decentrate del Ministero per i beni e le attività culturali e per il turismo, <u>in deroga all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75</u>****, per essere destinati alla remunerazione delle particolari condizioni di lavoro del personale coinvolto in specifici progetti locali presso i predetti istituti e musei nel limite massimo complessivo del 15 per cento del trattamento tabellare annuo lordo, secondo criteri stabiliti mediante la contrattazione collettiva integrativa*" (enfasi aggiunta);

9) l'art. 16-*ter*, comma 2 del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, in base al quale "***Le risorse derivanti dalle convenzioni stipulate dall'Agenzia delle entrate con soggetti pubblici o privati dirette a fornire servizi in forza di specifiche disposizioni normative,*** *certificate dal collegio dei revisori,* ***confluiscono annualmente,*** *in misura non superiore al 50 per cento della media dei ricavi del triennio 2016-2018, comprensive degli oneri riflessi a carico dell'Agenzia,* ***in deroga all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75****,* ***nell'ambito della quota incentivante di parte variabile prevista dalla convenzione di cui all'articolo 59 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300****, a valere sulle risorse iscritte nel bilancio dell'Agenzia stessa*" (enfasi aggiunta);

10) l'art. 50-*bis*, comma 1 del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, secondo il quale "*Per l'anno 2019* ***è autorizzato il pagamento di compensi per prestazioni di lavoro straordinario riferiti ad annualità precedenti al 2020 e non ancora liquidati****, nel limite complessivo di spesa di 180 milioni di euro, al lordo degli oneri a carico dell'amministrazione e* ***in deroga al limite di cui all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75***" (enfasi aggiunta);

11) l'art. 1, comma 129 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, che dispone "*Al fine di garantire le esigenze di tutela dell'ordine e della sicurezza pubblica,* ***per il pagamento dei compensi per prestazioni di lavoro straordinario svolte dagli appartenenti alle Forze di polizia****, di cui all'articolo 16 della legge 1° aprile 1981, n. 121, a decorrere dall'anno 2020* ***è autorizzata la spesa per un ulteriore importo di 48 milioni di euro in deroga al limite di cui***

all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75" (enfasi aggiunta);

12) l'art. 1, comma 131 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, in base al quale "***Al fine di fronteggiare imprevedibili e indilazionabili esigenze di servizio del Corpo nazionale dei vigili del fuoco, le risorse destinate al pagamento dei compensi per lavoro straordinario*** *ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 29 maggio 2017, n. 97, a decorrere dall'anno 2020,* ***sono incrementate*** *di 2 milioni di euro* ***in deroga al limite di cui all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75***" (enfasi aggiunta);

13) l'art. 20, comma 1 del d.l. 30 dicembre 2019, n. 162 convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2020, n. 8, in base al quale "***In deroga al limite di cui all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75, è autorizzata la spesa*** *di 3 milioni di euro per l'anno 2020, 5 milioni di euro per l'anno 2021 e 8 milioni di euro annui a decorrere dal 2022,* ***per l'incremento delle risorse previste dall'articolo 3 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 21 marzo 2018****, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 107 del 10 maggio 2018, adottato ai sensi dell'articolo 1, comma 680, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, da destinare all'attuazione di quanto previsto dall'articolo 46, commi 3 e 6, del decreto legislativo 29 maggio 2017, n. 95*" (enfasi aggiunta);

14) l'art. 40-*bis*, comma 1 del d.l. 30 dicembre 2019, n. 162 convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2020, n. 8, secondo il quale "*Al fine di garantire maggiore efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa, in considerazione dei rilevanti impegni derivanti dagli obiettivi di finanza pubblica e dalle misure per favorire gli adempimenti tributari e le connesse semplificazioni nonché una più incisiva azione di contrasto dell'evasione fiscale nazionale e*

internazionale, a decorrere dall'anno 2020 ***l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle dogane e dei monopoli sono autorizzate a utilizzare le risorse del proprio bilancio di esercizio, per un importo massimo, rispettivamente, di 6 milioni di euro e di 1,9 milioni di euro, <u>in deroga all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75</u>, per il finanziamento delle posizioni organizzative e professionali e degli incarichi di responsabilità previsti dalle vigenti norme della contrattazione collettiva nazionale****, in aggiunta alle risorse complessivamente già destinate e utilizzate a tale scopo.* ***Le risorse certe e stabili del Fondo risorse decentrate dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli sono incrementate****, a valere sui finanziamenti delle Agenzie stesse, di 6 milioni di euro a decorrere dall'anno 2020 e di ulteriori 4 milioni di euro a decorrere dall'anno 2021 per l'Agenzia delle entrate e di 3,5 milioni di euro a decorrere dall'anno 2020 per l'Agenzia delle dogane e dei monopoli,* ***<u>in deroga all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75</u>***" (enfasi aggiunta);

15) l'art. 1, comma 1 del d.l. 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, in base al quale "*Per l'anno 2020,* ***allo scopo di incrementare le risorse da destinare prioritariamente alla remunerazione delle prestazioni correlate alle particolari condizioni di lavoro del personale dipendente delle aziende e degli enti del Servizio sanitario nazionale direttamente impiegato nelle attività di contrasto alla emergenza epidemiologica determinata dal diffondersi del COVID-19, i fondi contrattuali per le condizioni di lavoro della dirigenza medica e sanitaria dell'area della sanità e i fondi contrattuali per le condizioni di lavoro e incarichi del personale del comparto sanità nonché, per la***

restante parte, i relativi fondi incentivanti sono complessivamente incrementati, per ogni regione e provincia autonoma, <u>in deroga all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75</u> *e ai vincoli previsti dalla legislazione vigente in materia di spesa di personale, dell'importo indicato per ciascuna di esse nella tabella A allegata al presente decreto*" (enfasi aggiunta);

16) l'art. 31, comma 1 del d.l. 8 aprile 2020, n. 23, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 giugno 2020, n. 40, che dispone "*Per gli anni 2020, 2021 e 2022, al fine di consentire lo svolgimento di maggiori prestazioni lavorative articolate su turnazioni, in considerazione dei rilevanti impegni derivanti dall'incremento delle attività di controllo presso i porti, gli aeroporti e le dogane interne anche in relazione all'emergenza sanitaria derivante dalla diffusione dell'epidemia di COVID-19,* ***le risorse variabili del Fondo risorse decentrate dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli sono incrementate*** *di otto milioni di euro, a valere sui finanziamenti dell'Agenzia stessa,* ***<u>in deroga all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75</u>***" (enfasi aggiunta);

17) l'art. 1, comma 870 della legge 30 dicembre 2020, n. 178, in base al quale "*In considerazione del periodo di emergenza epidemiologica da COVID-19,* ***le risorse destinate****, nel rispetto dell'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75,* ***a remunerare le prestazioni di lavoro straordinario del personale civile delle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, non utilizzate nel corso del 2020, nonché i risparmi derivanti dai buoni pasto non erogati nel medesimo esercizio****, previa certificazione da parte dei competenti organi di controllo,* ***possono finanziare nell'anno successivo****, nell'ambito della contrattazione integrativa,* ***<u>in deroga al citato articolo 23, comma 2</u>, i***

trattamenti economici accessori correlati alla performance e alle condizioni di lavoro, ovvero agli istituti del welfare integrativo" (enfasi aggiunta);

18) l'art. 1, comma 1028 della legge 30 dicembre 2020, n. 178, secondo il quale "***Per il personale dirigenziale contrattualizzato del Ministero dell'interno è autorizzata****, a decorrere dall'anno 2021,* ***<u>in deroga al limite di cui all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75</u>, la spesa di 1.200.000 euro*** *da destinare al fondo per la retribuzione di posizione e la retribuzione di risultato del personale dirigente dell'area Funzioni centrali in servizio presso il Ministero dell'interno. Agli oneri derivanti dal primo periodo, pari a 1.200.000 euro a decorrere dall'anno 2021, si provvede mediante corrispondente riduzione del fondo di cui all'articolo 23, comma 1, della legge 27 dicembre 2002, n. 289*" (enfasi aggiunta);

19) l'art. 3, comma 4-*bis* del d.l. 1° marzo 2021, n. 22, convertito, con modificazioni dalla legge 22 aprile 2021, n. 55, in base al quale "*Al fine di garantire la perequazione del trattamento economico del personale dirigenziale trasferito dal Ministero dello sviluppo economico,* ***le risorse destinate ad alimentare il fondo per la retribuzione di posizione e di risultato del personale dirigenziale di seconda fascia in servizio presso il Ministero della transizione ecologica sono incrementate*** *di 483.898 euro per l'anno 2021 e di 967.795 euro annui a decorrere dall'anno 2022* ***e quelle destinate al personale dirigenziale di livello generale presso il medesimo Ministero della transizione ecologica sono incrementate*** *di 35.774 euro per l'anno 2021 e di 71.547 euro annui a decorrere dall'anno 2022,* ***<u>in deroga al limite di cui all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75</u>***" (enfasi aggiunta);

20) l'art. 3, comma 4-*quater* del d.l. 1° marzo 2021, n. 22, convertito, con modificazioni dalla legge 22 aprile 2021, n. 55, in base al quale "*Al fine di adeguare l'indennità di amministrazione in godimento del personale non dirigenziale del Ministero della transizione ecologica a quella del personale non dirigenziale trasferito dal Ministero dello sviluppo economico,* ***è autorizzata, in deroga al limite di cui all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75, la spesa*** *di 227.080 euro per l'anno 2021 e di 454.160 euro annui a decorrere dall'anno 2022*" (enfasi aggiunta);

21) l'art. 1, comma 883 della legge 29 dicembre 2022, n. 197, che dispone "*Al fine di potenziare l'efficienza e migliorare la gestione delle strutture operative dislocate nel territorio nazionale, tenuto conto delle misure da adottare ai sensi del comma 882, a decorrere dall'anno 2023, in seguito al conseguimento degli obiettivi di cui al comma 882,* ***l'Agenzia delle entrate è autorizzata a incrementare di 12,7 milioni di euro le risorse certe e stabili del Fondo risorse decentrate, a valere sulle risorse iscritte nel bilancio dell'Agenzia stessa, da destinare esclusivamente al finanziamento delle posizioni organizzative e professionali previste dalle vigenti norme della contrattazione collettiva nazionale, in deroga all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75***" (enfasi aggiunta);

22) l'art. 8, comma 5 del d.l. 24 febbraio 2023, n. 13, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 aprile 2023, n. 41, in base al quale "*Per le medesime finalità di cui ai commi 3 e 4, per gli anni dal 2023 al 2026,* ***gli enti locali e gli enti e le aziende del Servizio sanitario nazionale prevedono nei propri regolamenti e previa definizione dei criteri in sede di contrattazione decentrata, la possibilità di erogare, relativamente ai progetti del PNRR, l'incentivo di cui all'articolo 113 del codice dei***

contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, anche al personale di qualifica dirigenziale coinvolto nei predetti progetti, <u>in deroga al limite di cui all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017 n. 75</u>" (enfasi aggiunta);

23) l'art. 19, comma 6 del d.l. 22 aprile 2023, n. 44, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2023, n. 74, secondo il quale "*A decorrere dall'anno 2023 la quota del trattamento economico fondamentale di cui all'articolo 28 del Contratto collettivo nazionale di lavoro 31 luglio 2009 è finanziata con uno stanziamento annuale pari ad euro 1.400.285 comprensivi degli oneri riflessi a carico dell'amministrazione. Con la medesima decorrenza,* ***la corrispondente quota rientra nella disponibilità del Fondo unico della Presidenza, <u>in deroga all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75</u>***" (enfasi aggiunta);

24) l'art. 19, comma 7 del d.l. 22 aprile 2023, n. 44, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2023, n. 74, in base al quale "*Ferma restando la costituzione del fondo per il finanziamento della retribuzione di posizione e di risultato del personale di livello dirigenziale non generale della Presidenza del Consiglio dei ministri secondo le modalità definite dalle disposizioni legislative e contrattuali di riferimento, anche in relazione a quanto previsto dall'articolo 40-bis del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, al fine di assicurare adeguati livelli di valorizzazione del medesimo personale,* ***il*** *predetto* ***fondo è incrementato, <u>in deroga ai limiti stabiliti dall'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75</u>****, di 4 milioni di euro per l'anno 2023 e di 2 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2024, comprensivi degli oneri riflessi a carico dell'amministrazione*" (enfasi aggiunta).

8.5 Acclarata l'insussistenza di fattispecie normative derogatorie ai limiti di cui all'art. 23, comma 2 del d.lgs. n. 75/2017 in relazione al caso esposto dal Presidente della Regione Puglia, si rende di conseguenza necessario analizzare - in via residuale - l'eventuale sussistenza dei presupposti individuati dalla giurisprudenza contabile al fine dell'esclusione dal predetto limite concernente il trattamento accessorio.

In effetti, i principali casi nei quali il limite in esame non opera sono i seguenti:

a) compensi accessori volti a remunerare prestazioni professionali tipiche, di personale dipendente individuato o individuabile, che l'ente dovrebbe altrimenti acquisire all'esterno con costi aggiuntivi per il proprio bilancio (Corte dei conti, Sezioni Riunite, deliberazione n. 51/2011);
b) economie provenienti dai piani triennali di razionalizzazione e riqualificazione della spesa di cui all'art. 16, commi 4 e 5 del d.l. n. 98 del 2011 (Corte dei conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 2/2013);
c) entrate spettanti ai titolari di posizioni organizzative negli enti di minore dimensione geografica qualificate da un vincolo di destinazione alla componente variabile del trattamento accessorio (Corte dei conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 26/2014);
d) compensi corrisposti a valere sui fondi strutturali e di investimento europei (SIE) in conformità con i contratti collettivi nazionali di lavoro e con le norme del diritto nazionale ed euro-unitario, per l'attuazione di progetti di valorizzazione della produttività individuale del personale regionale addetto alla gestione e al controllo dei fondi euro-unitari, selezionati dall'autorità di gestione nel contesto degli accordi di partenariato al fine di migliorare la capacità di amministrazione e di utilizzazione dei predetti fondi, ai sensi degli artt. 5 e 59 del regolamento

dell'Unione europea n. 1303/2013, a condizione che siano congruamente predeterminati nel loro ammontare e siano diretti ad incentivare l'impiego pertinente, effettivo e comprovabile di specifiche unità lavorative in mansioni suppletive rispetto all'attività istituzionale di competenza (Corte dei conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 20/2017).

Essendo evidente che la fattispecie in esame non può essere ricondotta ai princìpi di diritto esposti ai precedenti punti b), c) e d), si tratta di verificare se, *a contrario*, la deroga al limite di cui all'art. 23, comma 2 del d.lgs. n. 75/2017 possa derivare dal precedente punto a), ossia da quanto affermato dalle Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti con la deliberazione n. 51/2011, peraltro pure citata dal soggetto richiedente il presente parere a fondamento della «*propria tesi interpretativa*».

8.6 In primo luogo va ricordato come la deliberazione n. 51/2011 sia stata adottata nella vigenza dell'art. 9, comma 2-*bis* del d.l. n. 78/2010, il quale prevedeva che "*a decorrere dal 1º gennaio 2011 e sino al 31 dicembre 2014 l'ammontare complessivo delle risorse destinate annualmente al trattamento accessorio del personale, anche di livello dirigenziale, di ciascuna delle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, non può superare il corrispondente importo dell'anno 2010 ed è, comunque, automaticamente ridotto in misura proporzionale alla riduzione del personale in servizio. A decorrere dal 1° gennaio 2015, le risorse destinate annualmente al trattamento economico accessorio sono decurtate di un importo pari alle riduzioni operate per effetto del precedente periodo*".

I vincoli di cui al detto art. 9, comma 2-*bis* del d.l. n. 78/2010 sono stati dapprima sostituiti da quelli di cui all'art. 1, comma 236 della legge n. 208/2015 e poi dall'art. 23, comma 2 del d.lgs. n. 75/2017, in sostanza prevedendo uno spostamento cronologico in avanti (dapprima dal 2010 al 2015 e poi dal 2015 al 2016)

del parametro temporale rilevante ai fini del calcolo del tetto di spesa per il trattamento accessorio del personale dipendente pubblico.

8.7 Le Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti con la deliberazione n. 51/2011 hanno espressamente affermato che "*alla luce del quadro normativo di riferimento e della ratio che ne costituisce il fondamento deve ritenersi che la disposizione di cui al citato art. 9, comma 2-bis, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78 sia disposizione di stretta interpretazione; sicché, in via di principio, essa non sembra possa ammettere deroghe o esclusioni (cfr. anche Sezione regionale di controllo per il Veneto n. 285 del 2011) in quanto la regola generale voluta dal legislatore è quella di porre un limite alla crescita dei fondi della contrattazione integrativa destinati alla generalità dei dipendenti dell'ente pubblico*". In tale contesto, si è ritenuto che non fossero ricomprese nell'ambito applicativo dell'art. 9, comma 2-*bis* (e dunque, per le ragioni *ut supra* specificate, anche dell'art. 23, comma 2 del d.lgs n. 75/2017) solo le risorse "*destinate a remunerare prestazioni professionali tipiche di soggetti individuati o individuabili e che peraltro potrebbero essere acquisite attraverso il ricorso all'esterno dell'amministrazione pubblica con possibili costi aggiuntivi per il bilancio dei singoli enti*", tra le quali "*le risorse che affluiscono al fondo per remunerare le prestazioni professionali dell'avvocatura interna … in quanto … si tratta di prestazioni professionali tipiche la cui provvista all'esterno potrebbe comportare aggravi di spesa a carico dei bilanci delle amministrazioni pubbliche*".

8.8 Nella fattispecie in esame, la disposizione di cui all'art. 15, comma 2-*sexies* del d.lgs. n. 546/1992 si riferisce nello specifico ai funzionari dell'ente impositore. Risulta pertanto evidente che, ai fini della deroga dal limite individuato, attualmente, dall'art. 23, comma 2 del d.lgs. n. 75/2017, il requisito soggettivo integrato dalle Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti nella citata deliberazione n. 51/2011 non è coincidente rispetto alla funzione rivestita dai

percettori del compenso in esame, per una serie di ragioni che vanno singolarmente analizzate.

8.9 In primo luogo, infatti, come si è già avuto modo di rilevare *supra* (al paragrafo n. 7 - *Sulla possibilità di attribuire compensi al personale amministrativo (non iscritto nell'elenco speciale annesso all'albo degli avvocati) degli enti impositori che ne curi l'assistenza nei processi tributari*), nella giurisprudenza vi sono dubbi circa il fatto che i compensi per l'assistenza nei processi tributari da parte del personale amministrativo (non iscritto nell'elenco speciale annesso all'albo degli avvocati) siano risorse "*destinate a remunerare prestazioni professionali*" poiché, come si è detto, per un orientamento giurisprudenziale non si tratterebbe di "*prestazioni professionali*" (configurabili solo in capo agli avvocati-dipendenti della P.A.) in quanto la Pubblica Amministrazione che stia in giudizio avvalendosi di un funzionario appositamente delegato "*non può ottenere la condanna dell'opponente, che sia soccombente, al pagamento dei diritti di procuratore e degli onorari di avvocato, difettando le relative qualità nel funzionario amministrativo che sta in giudizio*" (Cassazione civile, Sezione VI, ordinanza n. 9900 del 15 aprile 2021; in senso conforme: Cassazione civile, Sezione VI, ordinanza n. 27444 del 1° dicembre 2020; Cassazione civile, Sezione II, sentenza n. 30597 del 20 dicembre 2017, sentenza n. 8413 del 27 aprile 2016; Cassazione civile, Sezione I, sentenza n. 2872 del 9 febbraio 2007, sentenza n. 12232 del 20 agosto 2003, sentenza n. 7597 del 5 giugno 2001, sentenza n. 9365 del 23 settembre 1997, sentenza n. 6232 del 2 giugno 1995, sentenza n. 1445 del 14 febbraio 1994 e sentenza n. 8678 del 13 agosto 1993). In pratica, secondo questo orientamento, non vi sarebbero ragioni giustificative dell'attribuzione di diritti ed onorari di avvocato – seppur ridotti – a favore di chi potrebbe non possedere né un titolo accademico specifico né l'abilitazione professionale corrispondente (conseguita all'esito di un esame di Stato) né soprattutto l'iscrizione nell'elenco speciale annesso all'albo degli avvocati *ex* artt.

15, comma 1, lett. b) e 23 della legge n. 247/2012 (recante "*Nuova disciplina dell'ordinamento della professione forense*") e che dunque non svolgerebbe "*prestazioni professionali*" in senso tecnico-legale bensì "prestazioni inerenti al rapporto subordinato di pubblico impiego" e correlate all'adempimento di uno specifico dovere d'ufficio e/o contrattuale.

8.10 Anche volendo obliterare le suesposte ragioni ostative all'estensione del regime derogatorio, una ulteriore considerazione conferma plasticamente l'inapplicabilità del *decisum* di cui alla deliberazione n. 51/2011 delle Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti al caso dei compensi derivanti da assistenza nei processi tributari al personale amministrativo (non iscritto nell'elenco speciale annesso all'albo degli avvocati). In effetti, affinché operi la deroga al regime di cui all'art. 23, comma 2 del d.lgs. n. 75/2017, le relative prestazioni, in assenza dei funzionari-assistenti in giudizio, dovrebbero "*essere acquisite attraverso il ricorso all'esterno dell'amministrazione pubblica con possibili costi aggiuntivi per il bilancio dei singoli enti*"; tuttavia, com'è evidente, negli enti ove sia operativa un'avvocatura interna (come la Regione Puglia) tale fattispecie (ossia "*il ricorso all'esterno dell'amministrazione pubblica*") non si verifica in quanto sono le risorse umane che operano *in house* a tali uffici (i.e. gli avvocati "interni") che debbono assicurare la difesa in giudizio degli enti medesimi. A conferma di tale assunto, poi, va rilevato come l'affidamento di incarichi esterni di patrocinio legale a difesa degli interessi dell'ente che disponga di un'avvocatura interna, infatti, configuri palesemente un caso di responsabilità erariale (in tal senso, ad esempio: Sezione giurisdizionale per la Lombardia, sentenza n. 102/2017), con conseguente responsabilità per i soggetti che conferiscano tali incarichi.

8.11 Del resto, com'è stato già ampiamente rilevato, non vi è alcun elemento che consenta di procedere ad un trattamento omogeneo di situazioni differenziate,

quali quelle degli avvocati interni e del personale amministrativo (non iscritto nell'elenco speciale annesso all'albo degli avvocati) che curi l'assistenza degli enti di appartenenza nei processi tributari.

In effetti, anche secondo la Corte costituzionale, «*le limitazioni e decurtazioni imposte dalla normativa censurata trovano una incontroversa ratio nelle già evidenziate esigenze di bilancio e di contenimento della spesa pubblica*» sottolineando «*anche il settore sul quale le norme in oggetto hanno inciso, quello del lavoro nella pubblica amministrazione, che integra una delle più significative voci di spesa pubblica*» e che «*il contenimento del costo del lavoro pubblico entro i vincoli di bilancio costituisce uno degli obiettivi strutturali della relativa disciplina così come reso evidente dal tenore letterale dell'art. 1, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 165 del 2001*» (sentenza n. 236 del 10 novembre 2017).

Tale soluzione, inoltre, risulta conforme pure a numerosi orientamenti formulati in proposito dal Ministero dell'Economia e delle finanze, sin dalla circolare n. 12/2011.

8.12 Conseguentemente il Collegio – anche sulla scorta di conformi pareri resi da altre Sezioni regionali di controllo (si veda, ad esempio: Sezione regionale di controllo per il Veneto, deliberazione n. 177/2020) – ritiene, con riferimento alla fattispecie esaminata, per le ragioni *ut supra* evidenziate, che non sia possibile derogare al limite di cui all'art. art. 23, comma 2 del d.lgs. n. 75/2017 per gli eventuali compensi per il personale amministrativo (non iscritto nell'elenco speciale annesso all'albo degli avvocati) degli enti impositori che ne curi l'assistenza nei processi tributari.

9. Conclusioni

9.1 Questa Sezione regionale di controllo, quindi, ritiene conclusivamente di poter rispondere al quesito avanzato dal Presidente della Regione Puglia nei termini seguenti: in un ente ove sia operativa un'avvocatura interna, gli eventuali compensi

corrisposti al personale amministrativo (non iscritto nell'elenco speciale annesso all'albo degli avvocati) che assiste in giudizio l'ente medesimo nei processi tributari ai sensi dell'art. 15, comma 2-*sexies* del d.lgs. n. 546/1992, sono soggetti ai vincoli di cui all'art. 23, comma 2 del d.lgs. n. 75/2017.

P.Q.M.

la Sezione regionale di controllo per la Puglia esprime il parere nei termini di cui in motivazione.

Copia del parere sarà trasmessa, a cura della Segreteria della Sezione, al Presidente della Regione Puglia.

Così deliberato in Bari, nella camera di consiglio del 14 settembre 2023.

Il Magistrato Relatore	Il Presidente
F.to Nunzio Mario TRITTO	F.to Enrico TORRI

Depositata in Segreteria il 15 settembre 2023

Il Direttore della Segreteria

F.to Salvatore Sabato