



P - 57332/2021

Data protocollo: 27/01/2021

Data documento: 27/01/2021

Gruppo di

Corrispondente

AVVOCATURA DISTRETTUALE DELLO STATO NAPOLI  
Via A. Diaz 11

Oggetto

Rendiconto annuale capitolo 4439. Esercizio finanziario 2018. Nota di osservazione della Ragioneria Territoriale dello Stato di Napoli. Rilievo n. 204487 del 17/12/2020.

**Affare Legale** 0/0**AOO:** aorm

Materia

Sezione -

Assegnatario --

Atto

Udienze

Scadenze

**Elenco dei documenti elettronici associati al protocollo**aorm-P-2021-57332.pdf  
letteralRAP2020firmato.pdf

Elenco dei documenti elettronici mandati in stampa

aorm-P-2021-57332.pdf  
letteralRAP2020firmato.pdf





*Avvocatura Generale dello Stato*

COD. AVV. POST. 00100

*Risposta a nota*

Roma, ..... 20 .....

REGISTRI

Partenza N.° .....  
N.° ..... } Posiz. ....

da citare integralmente nella risposta

del .....

Div. .... Sex. .... N.° .....

*Allegati N.°* .....

OGGETTO Rendiconto annuale capitolo 4439. Esercizio finanziario 2018.  
Nota di osservazione della Ragioneria Territoriale dello Stato di  
Napoli. Rilievo n. 204487 del 17/12/2020.

All'Avvocatura distrettuale dello Stato  
Via A. Diaz n. 11  
80134 Napoli  
(rif.to nota del 8/01/2021)

In riferimento alla nota di osservazioni della Ragioneria Territoriale dello Stato di Napoli del 17 dicembre 2020 concernente l'oggetto, si confermano le argomentazioni elaborate dalla Scrivente in ordine al mancato assoggettamento all'IRAP delle competenze liquidate ai sensi dell'art. 21 del T.U. n. 1611/1933 con note del 20 marzo 2015 - prot. n. 139786 P, 13 gennaio 2016 - prot. n. 12447 P, 31 ottobre 2017 - prot. 516517 P, 21 settembre 2018 - prot. 481938 P e 24 ottobre 2019 prot. 579378, rispetto a cui non sussistono ulteriori elementi di deduzione.

I compensi professionali in parola non sono stati computati nella determinazione della base imponibile IRAP a carico dell'Avvocatura in quanto detti compensi provengono da terzi (le controparti soccombenti nelle liti) e non dal datore di lavoro - Avvocatura, la quale funge da mero esattore ex lege (come testualmente prevede dall'art. 21, comma 1 R.D. 1611/1933) per conto degli Avvocati dello Stato, ai quali vengono ripartiti.

In questo senso si è del resto espressa la Ragioneria Generale dello Stato (RGS) - IGOP, con parere del 20 gennaio 1998 prot. 217559, nel quale è stato chiarito che l'Avvocatura Generale e le Avvocature Distrettuali «*svolgono una funzione di mero tramite limitandosi a curarne l'esazione "nei confronti delle controparti quando tali competenze sono poste a carico delle controparti stesse per effetto di sentenza, ordinanza, rinuncia o transazione" ed a disporre la ripartizione fra gli avvocati ed i procuratori in base alle norme dettate dall'apposito regolamento*».

Di qui la qualificazione degli onorari, nel predetto parere, quali "redditi assimilati" a quelli di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 47 lett. d) (oggi 50 lett. b) del TUIR, norma che riconduce a tale categoria "Le indennità ed i compensi percepiti a carico dei terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato".



## *Avvocatura Generale dello Stato*

Non pare utile argomentare, in senso contrario, che la base imponibile IRAP delle pubbliche amministrazioni include, ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. e-bis, del d.lgs. 446/1997, sia i redditi di lavoro dipendente che i redditi "assimilati", sicché, a prescindere dalla loro qualificazione tributaria, gli onorari dovrebbero comunque essere computati nella base imponibile dell'IRAP versata dall'Avvocatura.

Tale argomento, invero, non coglie il fatto che i "redditi assimilati" che ciascun soggetto di imposta - pubblica amministrazione - deve includere nella propria base imponibile IRAP possono essere solo quelli che egli stesso "paga", non anche quelli che provengono in realtà da terzi e dei quali egli funge da mero esattore.

In altri termini, l'Avvocatura deve includere nella base imponibile IRAP le somme di cui essa stessa è debitrice (e che per i percettori costituiscono redditi di lavoro dipendente, come nel caso delle retribuzioni, oppure redditi assimilati, come ad esempio i gettoni di presenza dei membri delle commissioni di concorso di cui all'art. 50, comma 1, lett. f), mentre non deve includervi le somme, quali gli onorari, di cui essa è mera esattrice per conto di altri e i cui reali debitori sono soggetti diversi (le controparti soccombenti nelle liti).

Anche alla luce di tali argomentazioni, non appare pertanto pertinente il richiamo alla deliberazione n. 33/2010 della Corte dei Conti, che riguarda il **diverso regime** dei compensi professionali erogati dagli enti ai propri dipendenti che rivestono la qualifica di avvocato e che come tali patrocinano il proprio datore di lavoro nelle liti.

Invero, l'art. 9 del **D.L. 24.6.2014, n. 90, conv. in l. 114/2014** (Riforma degli onorari dell'Avvocatura generale dello Stato e delle avvocature degli enti pubblici) disciplina in modo diverso gli onorari delle altre Avvocature degli enti pubblici da un lato, e gli onorari degli avvocati dello Stato dall'altro.

Per gli avvocati degli enti pubblici, infatti, il comma 3 stabilisce:

*«Nelle ipotesi di sentenza favorevole con recupero delle spese legali a carico delle controparti, le somme recuperate sono ripartite tra gli avvocati dipendenti delle amministrazioni di cui al comma 1, esclusi gli avvocati e i procuratori dello Stato, nella misura e con le modalità stabilite dai rispettivi regolamenti e dalla contrattazione collettiva ai sensi del comma 5 e comunque nel rispetto dei limiti di cui al comma 7. La parte rimanente delle suddette somme è riversata nel bilancio dell'amministrazione.»*

I commi 6 e 7 stabiliscono inoltre:

*«6. In tutti i casi di pronunciata compensazione integrale delle spese, ivi compresi quelli di transazione dopo sentenza favorevole alle amministrazioni pubbliche di cui al comma 1, ai dipendenti, ad esclusione del personale dell'Avvocatura dello Stato, sono corrisposti compensi professionali in base alle norme regolamentari o contrattuali vigenti e nei limiti dello stanziamento previsto, il quale non può superare il corrispondente stanziamento relativo all'anno 2013. Nei giudizi di cui all'articolo 152 delle disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile e disposizioni transitorie, di cui al regio decreto 18 dicembre 1941, n. 1368, possono essere corrisposti compensi professionali in base alle norme regolamentari o contrattuali delle relative amministrazioni e nei limiti dello stanziamento previsto. Il suddetto stanziamento non può superare il corrispondente stanziamento relativo all'anno 2013.*

*7. I compensi professionali di cui al comma 3 e al primo periodo del comma 6 possono essere corrisposti in modo da attribuire a ciascun avvocato una somma non superiore al suo trattamento economico complessivo».*

Per gli avvocati e procuratori dello Stato, invece, il comma 4 stabilisce:



## *Avvocatura Generale dello Stato*

«Nelle ipotesi di sentenza favorevole con recupero delle spese legali a carico delle controparti, il 75 per cento delle somme recuperate è ripartito tra gli avvocati e procuratori dello Stato secondo le previsioni regolamentari dell'Avvocatura dello Stato, adottate ai sensi del comma 5. Il rimanente 25 per cento è destinato al Fondo per la riduzione della pressione fiscale, di cui all'articolo 1, comma 431, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, e successive modificazioni.»

Si può notare quindi che:

a) per gli **avvocati degli enti pubblici**:

- gli onorari riscossi dalle controparti soccombenti entrano a far parte del bilancio dell'ente datore di lavoro, subiscono inoltre dei limiti di stanziamento, sicché non tutto ciò che è riscosso deve essere per forza destinato al pagamento degli onorari, ma una parte resta in capo all'ente datore di lavoro;
- la misura massima di onorari percepibili da ciascun avvocato è strettamente agganciata al concetto di retribuzione perché il comma 7 prevede che gli avvocati pubblici non possono ricevere, a titolo di onorari, più di quanto guadagnano con la retribuzione;
- La misura e le modalità di distribuzione degli onorari sono stabiliti in sede di contrattazione collettiva, il che implica che anche la voce "onorari" è una componente della retribuzione della quale l'ente datore di lavoro può disporre nell'ambito della libera contrattazione del trattamento retributivo con l'avvocato-dipendente dell'ente stesso;

b) nulla di tutto ciò vale invece per gli **avvocati dello Stato**, in relazione ai quali:

- in coerenza con il ruolo dell'Avvocatura di mero "esattore", non è previsto che gli onorari entrino a far parte del bilancio dell'ente datore di lavoro né che possano subire i limiti degli "stanziamenti del bilancio". Tanto ciò è vero che l'art. 21, comma 2 del R.D. 1611/1933 richiama espressamente il titolo II della legge 25 novembre 1971, numero 1041, che disciplinava le «*Gestioni fuori bilancio nell'ambito delle amministrazioni dello Stato autorizzate da leggi speciali*». L'art. 9, comma 4 del d.l. 90/2014 stabilisce soltanto la regola che il 75% delle somme riscosse sia ripartito tra gli avvocati dello Stato e che il restante 25% sia destinato (non all'ente datore di lavoro ma) al fondo per la riduzione della pressione fiscale;
- l'art. 9 non aggancia gli onorari alla "retribuzione" degli avvocati al fine di individuare un limite massimo percepibile, in proporzione alla retribuzione percepita;
- in coerenza con lo *status* giuridico degli avvocati e procuratori dello Stato (che fanno parte delle categorie sottratte alla privatizzazione del pubblico impiego, ai sensi dell'art. 3 del d.lgs. 165/2001), le modalità di distribuzione degli onorari ai singoli avvocati e procuratori sono stabilite da atti normativi (in particolare il DPCM 29.2.1972 recante «*Regolamento per la riscossione, da parte dell'Avvocatura dello Stato, degli onorari e delle competenze di spettanza e per la relativa ripartizione*») e non sono pertanto nella disponibilità dell'ente datore di lavoro.

Quindi i compensi professionali degli avvocati e procuratori dello Stato vanno a remunerare quell'attività professionale che deriva dall'affidamento e dall'espletamento dell'incarico difensivo svolto nell'interesse di soggetti (amministrazioni dello Stato ai



## *Avvocatura Generale dello Stato*

sensi dell'art. 1 del R.D. 1611/1933, ma anche “*amministrazioni pubbliche non statali ed enti sovvenzionati, sottoposti a tutela od anche a sola vigilanza dello Stato*” ai sensi dell'art. 43 del medesimo R.D.) **diversi dal datore di lavoro** (Avvocatura dello Stato), e quindi terzi rispetto a quest'ultimo.

Detti compensi professionali maturano all'integrarsi di presupposti ontologicamente differenti rispetto alla mera prestazione lavorativa, dipendendo da un evento del tutto estraneo a quest'ultima, quale è l'esito vittorioso della lite.

Del resto, la stessa **Corte costituzionale**, nella **sentenza n. 236 del 2017**, ha statuito (punto 7.3) che “*gli avvocati e procuratori dello Stato sono stati espressamente sottratti al regime della privatizzazione che ha interessato il rapporto di lavoro alle dipendenze della pubblica amministrazione: essi si caratterizzano, quindi, per una peculiarità ordinamentale che li differenzia dagli altri avvocati dipendenti della pubblica amministrazione, soggetti, di contro, alla contrattazione collettiva*”.

Proprio l'eterogeneità dei termini raffrontati ne ha precluso la comparazione in riferimento all'art. 3, primo comma, Cost., trattandosi di “*categorie disomogenee, l'una ricompresa e l'altra esclusa dall'area del lavoro pubblico contrattualizzato*”.

In conclusione, e in estrema sintesi, i compensi professionali spettanti agli avvocati e procuratori dello Stato:

a) **provengono da terzi** (controparti soccombenti nelle cause), non dal datore di lavoro. L'Avvocatura dello Stato, come espresso in precedenza, è mero “esattore” delle somme per conto dei singoli avvocati dello Stato. Il fatto che entrino nel bilancio del MEF prima di essere distribuiti è semplicemente la conseguenza del ruolo di esazione attribuito per legge all'Avvocatura (la quale non ha autonomia finanziaria e non può istituire contabilità speciali).

b) **non costituiscono “retribuzione”** nemmeno a titolo “premiabile” o di “risultato”, in quanto:

- la loro esistenza dipende da un fatto del tutto sganciato dalla qualità della prestazione professionale, quale è la vittoria della causa e la liquidazione delle spese a carico della controparte soccombente da parte del giudice;

- non costituiscono, per il datore di lavoro, la controprestazione della prestazione lavorativa perché l'Avvocatura li paga solo se e nei limiti in cui la riscossione sia andata a buon fine. Di qui il ruolo di “puro esattore” dell'Avvocatura: anche se c'è stata vittoria della causa, anche se c'è stata liquidazione a carico della parte soccombente, l'avvocato dello Stato potrebbe non ricevere alcuna somma se la riscossione risulterà infruttuosa;

- il titolo da cui originano è la “condanna alle spese di lite” che la parte soccombente deve rifondere alla parte vittoriosa, somme che di norma spettano alla “parte sostanziale” difesa dall'avvocato. Invece, nel caso degli avvocati dello Stato, una norma di legge stabilisce che destinatario delle spese di lite a carico della parte soccombente non è la parte sostanziale vittoriosa, ma – direttamente – l'avvocato dello Stato. Diversamente accade per gli onorari degli avvocati degli enti pubblici, laddove l'ente difeso, datore di lavoro dell'avvocato-dipendente, gli corrisponde le somme percepite a titolo di spese di lite nell'ambito del rapporto di pubblico impiego, a titolo di componente della retribuzione.

Si fa presente, altresì, che per le Amministrazioni statali, ivi inclusa l'Avvocatura dello Stato, le istruzioni per la compilazione delle proposte di previsione di bilancio per l'anno 2018 e per il triennio 2018-2020, nonché per la legge di stabilità



## *Avvocatura Generale dello Stato*

2018, sono state fornite dall'Ispettorato Generale del Bilancio presso il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato con circolare del 16 giugno 2017, n. 23, in cui, peraltro, non vi è alcun cenno all'Irap da portare in detrazione dai compensi professionali spettanti agli aventi diritto.

\*

In ogni caso, quand'anche si dovesse ritenere che i compensi professionali spettanti agli avvocati e procuratori dello Stato debbano essere computati nella base imponibile dell'IRAP pagata dall'Avvocatura, la relativa provvista andrebbe comunque reperita mediante incremento della dotazione dei capitoli di spesa interessati, non potendo l'onere gravare, nemmeno di riflesso, sulle somme destinate al pagamento degli onorari.

Al riguardo, la **Corte dei Conti (Lombardia, Sez. contr., deliberazione n. 267 del 2018)** ha recentemente affermato, con riguardo agli avvocati dell'ufficio legale interno del Comune di Milano, che “il pagamento dell'IRAP dovuta dal Comune sui compensi professionali dei propri avvocati non deve comportare una corrispondente decurtazione della somma finale corrisposta al singolo avvocato a titolo di compenso professionale, con la conseguenza che l'Amministrazione non può operare, sugli importi corrisposti agli avvocati comunali a titolo di compensi professionali, la trattenuta dell'IRAP”.

Anche il **Consiglio di Stato (Sezione V, sentenza n. 4970 del 5 ottobre 2017)** ha disposto l'annullamento di un regolamento comunale nel quale si prevedeva che i compensi dell'avvocatura erano comprensivi degli oneri riflessi e dell'IRAP.

In tale pronuncia la quinta sezione, premesso come pacifico ed incontrovertito tra le parti il fatto che soggetto passivo IRAP, tenuto al pagamento dell'imposta, è l'ente pubblico datore di lavoro e non gli avvocati dipendenti (a carico dei quali il relativo onere non era stato posto “direttamente”), e che la questione controversa è quella della legittimità della scelta dell'ente di *«rinvenire la provvista per far carico a tale onere fiscale nell'ambito della complessiva dotazione del fondo destinato all'incentivazione dell'avvocatura interna»*, ha ritenuto tale scelta non legittima perché produce *«nella sostanza l'effetto di porre a carico dei lavoratori gli oneri relativi all'IRAP, tanto in contrasto con la previsione primaria che pone tale onere in via esclusiva a carico dell'ente datore di lavoro.*

*Pur tenendo nella massima considerazione gli avvisi espressi dalla Corte dei conti nelle decisioni richiamate alle pagine 10 e 11 del ricorso in appello, si osserva che non è sufficiente ad esentare la richiamata disposizione regolamentare dalla taccia di illegittimità il solo fatto che il pagamento dell'IRAP non sia stato formalmente e direttamente posto a carico degli avvocati, bensì a carico del fondo volto a remunerare una parte del loro trattamento accessorio, traendo da tale fondo la provvista per il pagamento di un onere che il Legislatore pone chiaramente a carico dell'ente.*

*In tal modo operando, l'ente ha nella sostanza posto a carico degli avvocati dipendenti il richiamato onere fiscale, decurtando in misura corrispondente la dotazione di un fondo la cui finalità è evidentemente quella di remunerare le particolari prestazioni ivi contemplate.*

*Non vi è dubbio che nel fondo in questione le somme destinate all'incentivazione dell'Avvocatura interna debbano confluire al lordo di ogni onere fiscale e previdenziale posto a carico del dipendente.*



## *Avvocatura Generale dello Stato*

*In questo caso, l'imposizione fiscale e previdenziale segue - per così dire - la sua funzione naturale di incidere sulla sfera patrimoniale del soggetto cui è riferibile l'indice di capacità reddituale e il rapporto previdenziale.*

*Al contrario, non rinviene alcuna giustificazione di carattere sistematico (se non l'evidente finalità di rinvenire un'agevole quanto impropria fonte di copertura) la scelta del Comune di distrarre parte delle somme ordinariamente destinate alla remunerazione delle attività professionali ... e di rivolgere le stesse alla copertura di un onere gravante invece sull'ente (i.e.: un onere che con la remunerazione delle prestazioni in parola presenta un nesso occasionale, ma non un collegamento funzionale, e che, quindi, in alcun modo può essere legittimamente fatto gravare sui lavoratori)».*

La stessa **Agenzia delle Entrate**, nella propria **risoluzione 2 aprile 2008, n. 123/E (all. 4)**, ha chiarito che *«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... 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».*

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

L'Agenzia delle Entrate, nel condividere le richiamate osservazioni della Corte dei conti, ha rilevato che *«una interpretazione diversa modificherebbe nella sostanza la disciplina del tributo contenuta nel D. legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, a cui è estranea l'ipotesi di rivalsa da parte del soggetto passivo individuato ex lege. Qualora venisse ammessa la possibilità, per l'ente pubblico, di esercitare la rivalsa, il carico tributario... andrebbe a gravare su un soggetto diverso, rispetto al quale, nell'ipotesi in rassegna, attesa la mancanza di organizzazione, risulterebbe del tutto carente la manifestazione di capacità contributiva che, in ossequio al disposto costituzionale, giustifica il prelievo».*

Si segnala, al riguardo, che all'atto della formulazione delle proposte di previsione di spesa in sede di disegno di legge di bilancio per l'anno 2020, la Scrivente, nel prospettare all'Ispettorato Generale del Bilancio l'eventualità di includere detti compensi nella determinazione della base imponibile dell'IRAP, ritenendo comunque che il relativo onere non può gravare sulle somme da ripartire fra gli aventi diritto (cfr. Consiglio di Stato sez. V, sentenza 30/10/20107 n. 4970; Corte dei conti Lombardia, sez. Controllo, delibera 10/10/2018 n. 267; Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 123/E del 2/4/2008), ha chiesto l'incremento della dotazione dei pertinenti capitoli di spesa onde provvedere al versamento dell'IRAP sulla predetta base imponibile. Tale richiesta non è mai stata assentita.





## *Avvocatura Generale dello Stato*

Ad ogni modo, si rappresenta che la questione è tuttora all'esame della sezione consultiva del Consiglio di Stato, investito con nota prot. 401071 del 16/7/2019 di quest'Avvocatura generale dello Stato affinché renda il proprio parere in merito. Nelle more dell'acquisizione di tale parere, non appaiono sussistere allo stato ragioni per discostarsi dall'interpretazione delle disposizioni nei termini sino ad oggi applicati in conformità al parere della Ragioneria generale dello Stato prot. 217559 del 20/1/1998.

Per le ragioni sopra esposte, occorre invitare la Ragioneria Territoriale dello Stato a voler rivedere la propria posizione in ordine all'ipotesi di danno erariale, affinché provveda al discarico del rendiconto evidenziato in oggetto, con conseguente restituzione dello stesso munito del prescritto visto di regolarità amministrativa e contabile.

IL SEGRETARIO GENERALE







## *Avvocatura Generale dello Stato*

Non pare utile argomentare, in senso contrario, che la base imponibile IRAP delle pubbliche amministrazioni include, ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. e-bis, del d.lgs. 446/1997, sia i redditi di lavoro dipendente che i redditi "assimilati", sicché, a prescindere dalla loro qualificazione tributaria, gli onorari dovrebbero comunque essere computati nella base imponibile dell'IRAP versata dall'Avvocatura.

Tale argomento, invero, non coglie il fatto che i "redditi assimilati" che ciascun soggetto di imposta - pubblica amministrazione - deve includere nella propria base imponibile IRAP possono essere solo quelli che egli stesso "paga", non anche quelli che provengono in realtà da terzi e dei quali egli funge da mero esattore.

In altri termini, l'Avvocatura deve includere nella base imponibile IRAP le somme di cui essa stessa è debitrice (e che per i percettori costituiscono redditi di lavoro dipendente, come nel caso delle retribuzioni, oppure redditi assimilati, come ad esempio i gettoni di presenza dei membri delle commissioni di concorso di cui all'art. 50, comma 1, lett. f), mentre non deve includervi le somme, quali gli onorari, di cui essa è mera esattrice per conto di altri e i cui reali debitori sono soggetti diversi (le controparti soccombenti nelle liti).

Anche alla luce di tali argomentazioni, non appare pertanto pertinente il richiamo alla deliberazione n. 33/2010 della Corte dei Conti, che riguarda il **diverso regime** dei compensi professionali erogati dagli enti ai propri dipendenti che rivestono la qualifica di avvocato e che come tali patrocinano il proprio datore di lavoro nelle liti.

Invero, l'art. 9 del **D.L. 24.6.2014, n. 90, conv. in l. 114/2014** (Riforma degli onorari dell'Avvocatura generale dello Stato e delle avvocature degli enti pubblici) disciplina in modo diverso gli onorari delle altre Avvocature degli enti pubblici da un lato, e gli onorari degli avvocati dello Stato dall'altro.

Per gli avvocati degli enti pubblici, infatti, il comma 3 stabilisce:

*«Nelle ipotesi di sentenza favorevole con recupero delle spese legali a carico delle controparti, le somme recuperate sono ripartite tra gli avvocati dipendenti delle amministrazioni di cui al comma 1, esclusi gli avvocati e i procuratori dello Stato, nella misura e con le modalità stabilite dai rispettivi regolamenti e dalla contrattazione collettiva ai sensi del comma 5 e comunque nel rispetto dei limiti di cui al comma 7. La parte rimanente delle suddette somme è riversata nel bilancio dell'amministrazione.»*

I commi 6 e 7 stabiliscono inoltre:

*«6. In tutti i casi di pronunciata compensazione integrale delle spese, ivi compresi quelli di transazione dopo sentenza favorevole alle amministrazioni pubbliche di cui al comma 1, ai dipendenti, ad esclusione del personale dell'Avvocatura dello Stato, sono corrisposti compensi professionali in base alle norme regolamentari o contrattuali vigenti e nei limiti dello stanziamento previsto, il quale non può superare il corrispondente stanziamento relativo all'anno 2013. Nei giudizi di cui all'articolo 152 delle disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile e disposizioni transitorie, di cui al regio decreto 18 dicembre 1941, n. 1368, possono essere corrisposti compensi professionali in base alle norme regolamentari o contrattuali delle relative amministrazioni e nei limiti dello stanziamento previsto. Il suddetto stanziamento non può superare il corrispondente stanziamento relativo all'anno 2013.*

*7. I compensi professionali di cui al comma 3 e al primo periodo del comma 6 possono essere corrisposti in modo da attribuire a ciascun avvocato una somma non superiore al suo trattamento economico complessivo».*

Per gli avvocati e procuratori dello Stato, invece, il comma 4 stabilisce:



## *Avvocatura Generale dello Stato*

«Nelle ipotesi di sentenza favorevole con recupero delle spese legali a carico delle controparti, il 75 per cento delle somme recuperate è ripartito tra gli avvocati e procuratori dello Stato secondo le previsioni regolamentari dell'Avvocatura dello Stato, adottate ai sensi del comma 5. Il rimanente 25 per cento è destinato al Fondo per la riduzione della pressione fiscale, di cui all'articolo 1, comma 431, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, e successive modificazioni.»

Si può notare quindi che:

a) per gli **avvocati degli enti pubblici**:

- gli onorari riscossi dalle controparti soccombenti entrano a far parte del bilancio dell'ente datore di lavoro, subiscono inoltre dei limiti di stanziamento, sicché non tutto ciò che è riscosso deve essere per forza destinato al pagamento degli onorari, ma una parte resta in capo all'ente datore di lavoro;
- la misura massima di onorari percepibili da ciascun avvocato è strettamente agganciata al concetto di retribuzione perché il comma 7 prevede che gli avvocati pubblici non possono ricevere, a titolo di onorari, più di quanto guadagnano con la retribuzione;
- La misura e le modalità di distribuzione degli onorari sono stabiliti in sede di contrattazione collettiva, il che implica che anche la voce "onorari" è una componente della retribuzione della quale l'ente datore di lavoro può disporre nell'ambito della libera contrattazione del trattamento retributivo con l'avvocato-dipendente dell'ente stesso;

b) nulla di tutto ciò vale invece per gli **avvocati dello Stato**, in relazione ai quali:

- in coerenza con il ruolo dell'Avvocatura di mero "esattore", non è previsto che gli onorari entrino a far parte del bilancio dell'ente datore di lavoro né che possano subire i limiti degli "stanziamenti del bilancio". Tanto ciò è vero che l'art. 21, comma 2 del R.D. 1611/1933 richiama espressamente il titolo II della legge 25 novembre 1971, numero 1041, che disciplinava le «*Gestioni fuori bilancio nell'ambito delle amministrazioni dello Stato autorizzate da leggi speciali*». L'art. 9, comma 4 del d.l. 90/2014 stabilisce soltanto la regola che il 75% delle somme riscosse sia ripartito tra gli avvocati dello Stato e che il restante 25% sia destinato (non all'ente datore di lavoro ma) al fondo per la riduzione della pressione fiscale;
- l'art. 9 non aggancia gli onorari alla "retribuzione" degli avvocati al fine di individuare un limite massimo percepibile, in proporzione alla retribuzione percepita;
- in coerenza con lo *status* giuridico degli avvocati e procuratori dello Stato (che fanno parte delle categorie sottratte alla privatizzazione del pubblico impiego, ai sensi dell'art. 3 del d.lgs. 165/2001), le modalità di distribuzione degli onorari ai singoli avvocati e procuratori sono stabilite da atti normativi (in particolare il DPCM 29.2.1972 recante «*Regolamento per la riscossione, da parte dell'Avvocatura dello Stato, degli onorari e delle competenze di spettanza e per la relativa ripartizione*») e non sono pertanto nella disponibilità dell'ente datore di lavoro.

Quindi i compensi professionali degli avvocati e procuratori dello Stato vanno a remunerare quell'attività professionale che deriva dall'affidamento e dall'espletamento dell'incarico difensivo svolto nell'interesse di soggetti (amministrazioni dello Stato ai



## *Avvocatura Generale dello Stato*

sensi dell'art. 1 del R.D. 1611/1933, ma anche “*amministrazioni pubbliche non statali ed enti sovvenzionati, sottoposti a tutela od anche a sola vigilanza dello Stato*” ai sensi dell'art. 43 del medesimo R.D.) **diversi dal datore di lavoro** (Avvocatura dello Stato), e quindi terzi rispetto a quest'ultimo.

Detti compensi professionali maturano all'integrarsi di presupposti ontologicamente differenti rispetto alla mera prestazione lavorativa, dipendendo da un evento del tutto estraneo a quest'ultima, quale è l'esito vittorioso della lite.

Del resto, la stessa **Corte costituzionale**, nella **sentenza n. 236 del 2017**, ha statuito (punto 7.3) che “*gli avvocati e procuratori dello Stato sono stati espressamente sottratti al regime della privatizzazione che ha interessato il rapporto di lavoro alle dipendenze della pubblica amministrazione: essi si caratterizzano, quindi, per una peculiarità ordinamentale che li differenzia dagli altri avvocati dipendenti della pubblica amministrazione, soggetti, di contro, alla contrattazione collettiva*”.

Proprio l'eterogeneità dei termini raffrontati ne ha precluso la comparazione in riferimento all'art. 3, primo comma, Cost., trattandosi di “*categorie disomogenee, l'una ricompresa e l'altra esclusa dall'area del lavoro pubblico contrattualizzato*”.

In conclusione, e in estrema sintesi, i compensi professionali spettanti agli avvocati e procuratori dello Stato:

a) **provengono da terzi** (controparti soccombenti nelle cause), non dal datore di lavoro. L'Avvocatura dello Stato, come espresso in precedenza, è mero “esattore” delle somme per conto dei singoli avvocati dello Stato. Il fatto che entrino nel bilancio del MEF prima di essere distribuiti è semplicemente la conseguenza del ruolo di esazione attribuito per legge all'Avvocatura (la quale non ha autonomia finanziaria e non può istituire contabilità speciali).

b) **non costituiscono “retribuzione”** nemmeno a titolo “premiare” o di “risultato”, in quanto:

- la loro esistenza dipende da un fatto del tutto sganciato dalla qualità della prestazione professionale, quale è la vittoria della causa e la liquidazione delle spese a carico della controparte soccombente da parte del giudice;

- non costituiscono, per il datore di lavoro, la controprestazione della prestazione lavorativa perché l'Avvocatura li paga solo se e nei limiti in cui la riscossione sia andata a buon fine. Di qui il ruolo di “puro esattore” dell'Avvocatura: anche se c'è stata vittoria della causa, anche se c'è stata liquidazione a carico della parte soccombente, l'avvocato dello Stato potrebbe non ricevere alcuna somma se la riscossione risulterà infruttuosa;

- il titolo da cui originano è la “condanna alle spese di lite” che la parte soccombente deve rifondere alla parte vittoriosa, somme che di norma spettano alla “parte sostanziale” difesa dall'avvocato. Invece, nel caso degli avvocati dello Stato, una norma di legge stabilisce che destinatario delle spese di lite a carico della parte soccombente non è la parte sostanziale vittoriosa, ma – direttamente – l'avvocato dello Stato. Diversamente accade per gli onorari degli avvocati degli enti pubblici, laddove l'ente difeso, datore di lavoro dell'avvocato-dipendente, gli corrisponde le somme percepite a titolo di spese di lite nell'ambito del rapporto di pubblico impiego, a titolo di componente della retribuzione.

Si fa presente, altresì, che per le Amministrazioni statali, ivi inclusa l'Avvocatura dello Stato, le istruzioni per la compilazione delle proposte di previsione di bilancio per l'anno 2018 e per il triennio 2018-2020, nonché per la legge di stabilità



## *Avvocatura Generale dello Stato*

2018, sono state fornite dall'Ispettorato Generale del Bilancio presso il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato con circolare del 16 giugno 2017, n. 23, in cui, peraltro, non vi è alcun cenno all'Irap da portare in detrazione dai compensi professionali spettanti agli aventi diritto.

\*

In ogni caso, quand'anche si dovesse ritenere che i compensi professionali spettanti agli avvocati e procuratori dello Stato debbano essere computati nella base imponibile dell'IRAP pagata dall'Avvocatura, la relativa provvista andrebbe comunque reperita mediante incremento della dotazione dei capitoli di spesa interessati, non potendo l'onere gravare, nemmeno di riflesso, sulle somme destinate al pagamento degli onorari.

Al riguardo, la **Corte dei Conti (Lombardia, Sez. contr., deliberazione n. 267 del 2018)** ha recentemente affermato, con riguardo agli avvocati dell'ufficio legale interno del Comune di Milano, che “il pagamento dell'IRAP dovuta dal Comune sui compensi professionali dei propri avvocati non deve comportare una corrispondente decurtazione della somma finale corrisposta al singolo avvocato a titolo di compenso professionale, con la conseguenza che l'Amministrazione non può operare, sugli importi corrisposti agli avvocati comunali a titolo di compensi professionali, la trattenuta dell'IRAP”.

Anche il **Consiglio di Stato (Sezione V, sentenza n. 4970 del 5 ottobre 2017)** ha disposto l'annullamento di un regolamento comunale nel quale si prevedeva che i compensi dell'avvocatura erano comprensivi degli oneri riflessi e dell'IRAP.

In tale pronuncia la quinta sezione, premesso come pacifico ed incontrovertito tra le parti il fatto che soggetto passivo IRAP, tenuto al pagamento dell'imposta, è l'ente pubblico datore di lavoro e non gli avvocati dipendenti (a carico dei quali il relativo onere non era stato posto “direttamente”), e che la questione controversa è quella della legittimità della scelta dell'ente di *«rinvenire la provvista per far carico a tale onere fiscale nell'ambito della complessiva dotazione del fondo destinato all'incentivazione dell'avvocatura interna»*, ha ritenuto tale scelta non legittima perché produce *«nella sostanza l'effetto di porre a carico dei lavoratori gli oneri relativi all'IRAP, tanto in contrasto con la previsione primaria che pone tale onere in via esclusiva a carico dell'ente datore di lavoro»*.

*Pur tenendo nella massima considerazione gli avvisi espressi dalla Corte dei conti nelle decisioni richiamate alle pagine 10 e 11 del ricorso in appello, si osserva che non è sufficiente ad esentare la richiamata disposizione regolamentare dalla taccia di illegittimità il solo fatto che il pagamento dell'IRAP non sia stato formalmente e direttamente posto a carico degli avvocati, bensì a carico del fondo volto a remunerare una parte del loro trattamento accessorio, traendo da tale fondo la provvista per il pagamento di un onere che il Legislatore pone chiaramente a carico dell'ente.*

*In tal modo operando, l'ente ha nella sostanza posto a carico degli avvocati dipendenti il richiamato onere fiscale, decurtando in misura corrispondente la dotazione di un fondo la cui finalità è evidentemente quella di remunerare le particolari prestazioni ivi contemplate.*

*Non vi è dubbio che nel fondo in questione le somme destinate all'incentivazione dell'Avvocatura interna debbano confluire al lordo di ogni onere fiscale e previdenziale posto a carico del dipendente.*



## *Avvocatura Generale dello Stato*

*In questo caso, l'imposizione fiscale e previdenziale segue - per così dire - la sua funzione naturale di incidere sulla sfera patrimoniale del soggetto cui è riferibile l'indice di capacità reddituale e il rapporto previdenziale.*

*Al contrario, non rinviene alcuna giustificazione di carattere sistematico (se non l'evidente finalità di rinvenire un'agevole quanto impropria fonte di copertura) la scelta del Comune di distrarre parte delle somme ordinariamente destinate alla remunerazione delle attività professionali ... e di rivolgere le stesse alla copertura di un onere gravante invece sull'ente (i.e.: un onere che con la remunerazione delle prestazioni in parola presenta un nesso occasionale, ma non un collegamento funzionale, e che, quindi, in alcun modo può essere legittimamente fatto gravare sui lavoratori)».*

La stessa **Agenzia delle Entrate**, nella propria **risoluzione 2 aprile 2008, n. 123/E (all. 4)**, ha chiarito che *«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... 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».*

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

L'Agenzia delle Entrate, nel condividere le richiamate osservazioni della Corte dei conti, ha rilevato che *«una interpretazione diversa modificherebbe nella sostanza la disciplina del tributo contenuta nel D. legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, a cui è estranea l'ipotesi di rivalsa da parte del soggetto passivo individuato ex lege. Qualora venisse ammessa la possibilità, per l'ente pubblico, di esercitare la rivalsa, il carico tributario... andrebbe a gravare su un soggetto diverso, rispetto al quale, nell'ipotesi in rassegna, attesa la mancanza di organizzazione, risulterebbe del tutto carente la manifestazione di capacità contributiva che, in ossequio al disposto costituzionale, giustifica il prelievo».*

Si segnala, al riguardo, che all'atto della formulazione delle proposte di previsione di spesa in sede di disegno di legge di bilancio per l'anno 2020, la Scrivente, nel prospettare all'Ispettorato Generale del Bilancio l'eventualità di includere detti compensi nella determinazione della base imponibile dell'IRAP, ritenendo comunque che il relativo onere non può gravare sulle somme da ripartire fra gli aventi diritto (cfr. Consiglio di Stato sez. V, sentenza 30/10/20107 n. 4970; Corte dei conti Lombardia, sez. Controllo, delibera 10/10/2018 n. 267; Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 123/E del 2/4/2008), ha chiesto l'incremento della dotazione dei pertinenti capitoli di spesa onde provvedere al versamento dell'IRAP sulla predetta base imponibile. Tale richiesta non è mai stata assentita.





## *Avvocatura Generale dello Stato*

Ad ogni modo, si rappresenta che la questione è tuttora all'esame della sezione consultiva del Consiglio di Stato, investito con nota prot. 401071 del 16/7/2019 di quest'Avvocatura generale dello Stato affinché renda il proprio parere in merito. Nelle more dell'acquisizione di tale parere, non appaiono sussistere allo stato ragioni per discostarsi dall'interpretazione delle disposizioni nei termini sino ad oggi applicati in conformità al parere della Ragioneria generale dello Stato prot. 217559 del 20/1/1998.

Per le ragioni sopra esposte, occorre invitare la Ragioneria Territoriale dello Stato a voler rivedere la propria posizione in ordine all'ipotesi di danno erariale, affinché provveda al discarico del rendiconto evidenziato in oggetto, con conseguente restituzione dello stesso munito del prescritto visto di regolarità amministrativa e contabile.

IL SEGRETARIO GENERALE