



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE IN SEDE GIURISDIZIONALE

composta dai signori magistrati:

Mauro OREFICE	Presidente
Fernanda FRAIOLI	Consigliere
Fabio Gaetano GALEFFI	Consigliere
Roberto RIZZI	Consigliere
Antonio DI STAZIO	Consigliere
Ilaria Annamaria CHESTA	Consigliere
Erika GUERRI	Primo referendario

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio n. 703/SR/QM/SEZ per questione di massima sollevata dalla Corte dei conti, **Sezione prima giurisdizionale centrale d'appello**, con l'ordinanza n. 18/2020 avente ad oggetto:

“se, in ipotesi di danno erariale conseguente alla illecita erogazione di emolumenti lato sensu intesi in favore di pubblici dipendenti (o, comunque, di soggetti in rapporto di servizio con la Pubblica Amministrazione), la quantificazione deve essere effettuata al netto o al lordo delle ritenute fiscali Irpef operate a titolo di acconto sugli

importi liquidati a tale titolo, in applicazione della regola dei vantaggi di cui all'art. 1, comma 1bis, della legge n. 20/94" pronunciata in relazione all' appello in materia di responsabilità iscritto al n. 54842 del ruolo generale, proposto da Claudio AURICCHIO, nato a Roccadaspide (SA) il 2 gennaio 1951.

CONTRO

Procuratore regionale presso la Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per la Campania; Procuratore generale della Corte de conti.

NONCHE' NEI CONFRONTI DI

Anna RIZZO, nata a Salerno il 20 maggio 1963.

AVVERSO E PER LA RIFORMA

della sentenza n. 111/2019 della Corte dei conti, Sezione giurisdizionale per la regione Campania

UDITI

nella pubblica udienza del 23 settembre 2020, il Giudice relatore, Presidente Mauro OREFICE e, per la Procura generale, il Vice Procuratore generale Arturo IADECOLA. Non costituite le altre parti.

Esaminati gli atti e i documenti di causa

FATTO

1. Con l'atto di appello citato in epigrafe il signor Claudio Auricchio ha impugnato la sentenza con la quale la Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per la Regione Campania l'ha condannato al pagamento della somma di euro 30.000,00 a titolo

di concorso colposo, in qualità di segretario comunale esercente le funzioni di direttore generale in taluni comuni della provincia di Salerno, nella causazione del danno erariale arrecato, pro quota, a tali enti locali per effetto della indebita liquidazione in suo favore dei compensi derivanti dall' esercizio di siffatta funzione, ai sensi dell'articolo 108, commi 3 e 4, del testo unico sugli enti locali, in assenza dei presupposti di legge.

Tra i vari motivi di doglianza, l'appellante ha dedotto anche la erronea quantificazione del danno da parte dei primi giudici, in quanto calcolato al lordo delle ritenute fiscali Irpef, anziché al netto, concludendo, in via subordinata, per la riduzione della pretesa risarcitoria.

In proposito, il giudice di appello osservava, con la menzionata ordinanza n. 18/2020, che in tema di danno erariale conseguente all' indebita percezione, da parte del dipendente pubblico, di non dovuti emolumenti, si registrano notoriamente da tempo antitetici indirizzi giurisprudenziali sia delle sezioni territoriali che di appello.

In taluni casi, ricordava ancora la Sezione di appello, si è affermata, sebbene talvolta con alcuni distinguo, la necessità di quantificare il nocumento patrimoniale suddetto al netto delle ritenute fiscali a titolo di Irpef, in applicazione della cosiddetta "regola dei vantaggi" di cui all'articolo 1, comma 1bis, della legge n. 20 del 1994.

Peraltro, più recentemente, sembrerebbe, sempre secondo il

giudice di appello, aver prevalso la tesi contraria in base alla quale la determinazione del danno dovrebbe essere al lordo delle ritenute suddette, salvo recupero postumo dell'eccedenza con quanto concretamente percepito da parte dello stesso dipendente, attraverso il meccanismo del rimborso fiscale.

Atteso quanto precede, la I Sezione giurisdizionale centrale di appello ha ritenuto che il dedotto contrasto non abbia trovato un definitivo assetto giurisprudenziale, legittimando la sollevazione della presente questione di massima. Una pronuncia delle Sezioni riunite appare, per il giudice di seconde cure, improcrastinabile, tenendo in maggior conto la peculiare disciplina riguardante l'obbligazione risarcitoria pubblicistica di stampo amministrativo contabile, contenuta nel fondamentale articolo 1 della legge numero 20 del 1994, in cui è racchiusa, tra l'altro, al comma uno bis, la basilare regola dei cosiddetti "vantaggi", il cui perimetro applicativo è stato ampliato con la novella del 2009, contemplandovi anche le amministrazioni pubbliche diverse da quella di appartenenza.

In definitiva, concludeva il giudice di appello, l'applicazione, in ipotesi di illeciti erariali concretantesi nella non dovuta erogazione di emolumenti stipendiali, del canone della cosiddetta *compensatio lucri cum damno* - dove, nella specie, l'*utilitas* sta nel avvenuto versamento delle ritenute fiscali a titolo di acconto Irpef, palesemente per effetto del medesimo fatto generatore sia dell' indebito pagamento che del suddetto

incameramento di imposta in favore dell'erario (*"se non ci fosse l'erogazione di non dovuti emolumenti non ci sarebbe neanche il corrispondente maggior prelievo fiscale"*) -impedirebbe il verificarsi, una volta ottenuta la restituzione delle somme indebitamente pagate, di una *iniusta locupletatio* in favore dello Stato quale amministrazione diversa da quella di appartenenza, avvantaggiata dalla erogazione illecita delle somme, ex art. 1, comma 1bis, della legge n. 20/1994.

Ne derivava quindi la proposizione della presente questione di massima nei seguenti termini: *"se, in ipotesi di danno erariale conseguente alla illecita erogazione di emolumenti lato sensu intesi in favore di pubblici dipendenti (o, comunque, di soggetti in rapporto di servizio con la Pubblica Amministrazione), la quantificazione deve essere effettuata al netto o al lordo delle ritenute fiscali Irpef operate a titolo di acconto sugli importi liquidati a tale titolo, in applicazione della regola dei vantaggi di cui all'art. 1, comma 1bis, della legge n. 20/94"*.

2. In occasione dell'odierna udienza, il rappresentante della Procura generale, sostanzialmente ripercorrendo le argomentazioni contenute nella memoria conclusionale depositata in data 31 agosto 2020, ha sostenuto la tesi in ordine alla quale il danno erariale conseguente alla illecita erogazione di emolumenti *lato sensu* intesi in favore di pubblici dipendenti o, comunque, di soggetti in rapporto di servizio con la pubblica amministrazione, deve essere determinato al lordo delle ritenute fiscali Irpef operate

a titolo di acconto sugli importi liquidati a tale titolo.

A tal proposito, ha innanzitutto precisato che la c.d. “regola dei vantaggi” trova applicazione nel momento in cui il giudice accerta e determina il danno da risarcire, inteso per tale il risultato del bilanciamento del nocimento arrecato all’amministrazione e del beneficio parimenti conseguito ai comportamenti illeciti.

Tale bilanciamento, peraltro, si configurerebbe nell’ambito del concetto di “finanza pubblica allargata”, richiamabile secondo certa giurisprudenza in conseguenza della modifica del comma 1bis della legge n. 20/1994 ad opera del decreto-legge n. 78/2009, convertito nella legge n. 102 /2009 che ha introdotto l’estensione della valutazione ai vantaggi conseguiti da “altra amministrazione” rispetto a quella di appartenenza. Si assisterebbe in tal modo all’applicazione di quella che viene configurata come “*compensatio obliqua*”.

Tale impostazione non sarebbe condivisibile, secondo la Procura generale, soprattutto perché la c.d. “regola dei vantaggi” sarebbe strutturalmente concepita in funzione della coincidenza del soggetto danneggiato con quello avvantaggiato, nel senso che il *lucrum* ed il *damnum* si compenserebbero tra loro in quanto incidenti sullo stesso patrimonio.

Nelle sue conclusioni, inoltre, la Procura generale si è soffermata sul fatto che il vantaggio che si assume derivare allo Stato dalla riscossione dell’acconto IRPEF non è evidentemente legato alla violazione degli obblighi di servizio. In sostanza, secondo la

Procura generale, non sussisterebbe identità causale fra il fatto generatore del danno ed il fatto generatore del vantaggio e ciò sarebbe sufficiente a negare l'applicazione della regola dei vantaggi alle ritenute IRPEF.

Da ultimo, la tesi del Generale Ufficio, apparirebbe suffragata dal fatto che, in ogni caso esisterebbe, nell'ordinamento, un meccanismo tale da impedire l'impovertimento del danneggiante in misura superiore all'entità del danno e l'ingiustificata locupletazione del tributo da parte dell'erario.

Ricorda in proposito la Procura generale che lo squilibrio potrebbe generarsi nel caso in cui il percettore-danneggiante, dopo avere risarcito l'amministrazione del danno comprensivo delle ritenute IRPEF, non potesse ripetere nei confronti dell'erario l'imposta pagata su compensi che in via definitiva non ha percepito. Ma così non sarebbe poiché questo rischio sarebbe scongiurato dall'espressa previsione del diritto del contribuente a dedurre dall'imponibile, nelle successive dichiarazioni, il reddito restituito all'ente erogatore, ovvero a chiedere il rimborso delle imposte.

Da questa e dalle precedenti considerazioni, dunque, scaturisce la già riportata conclusione della Procura generale secondo cui il quesito posto dal remittente andrebbe risolto nel senso che la determinazione finale del danno conseguente alla illecita erogazione di emolumenti in favore di pubblici dipendenti va operata al lordo delle ritenute fiscali IRPEF applicate a titolo di

acconto sugli importi liquidati.

DIRITTO

1. In via preliminare ed in punto di ammissibilità, il Collegio osserva che la questione di massima di che trattasi è stata sollevata, ai sensi degli artt. 11, comma 3, e 114, primo comma, del Codice di giustizia contabile, dalla Prima Sezione giurisdizionale centrale di appello, nell'ambito del giudizio riportato in premessa, la quale ha rilevato, tra l'altro, l'incontestabile sussistenza di un "conflitto orizzontale" tra giudici di seconde cure, perpetratosi per un consistente lasso temporale.

La questione, quindi, appare correttamente posta e rispettosa delle previsioni di legge, potendo, ai sensi delle evocate norme del Codice di giustizia contabile, le Sezioni giurisdizionali di appello chiedere il deferimento alla Sezioni riunite in sede giurisdizionale di questioni di massima, a istanza di parte o d'ufficio.

2. Ciò premesso il Collegio ritiene necessario delimitare il campo d'indagine ai fini della pronuncia richiesta.

La fattispecie di che trattasi discende da un giudizio di primo grado, instaurato innanzi alla Sezione giurisdizionale Campania - successivamente impugnato con appello attualmente pendente - conclusosi con la condanna del convenuto per concorso colposo, nella qualità di segretario comunale esercente le funzioni di direttore generale in taluni comuni della provincia

di Salerno, nella causazione di danno erariale arrecato, pro-quota, a tali enti locali per effetto dell'indebita liquidazione in suo favore dei compensi derivanti dall'esercizio di siffatta funzione, ai sensi dell'art. 108, commi 3 e 4 del d.lgs. n. 267/2000 TUEL in assenza dei presupposti di legge.

Si tratta quindi di una procedura per l'accertamento di un danno erariale in presenza di un dedotto illecito contabile, consistente in illecita erogazione di emolumenti in favore di pubblici dipendenti, per il quale (danno) la Sezione remittente chiede se la relativa quantificazione debba essere effettuata al netto od al lordo delle ritenute fiscali IRPEF operate a titolo di acconto sugli importi liquidati, in applicazione delle previsioni di cui all'art. 1, comma 1bis, della legge n. 20/1994.

A tal proposito il Collegio ricorda che l'illecito in sé, nei suoi elementi costitutivi, costituisce la causa della responsabilità che è oggetto di accertamento da parte del giudice in quanto il fatto illecito integra la fonte dell'obbligazione risarcitoria che *l'actio* tende a perseguire; la nozione di responsabilità, infatti, non può essere disancorata dal suo fatto produttivo e generativo, cioè da un fatto illecito od altro fatto giuridico da cui la responsabilità deriva. Ciò che, in sostanza, si imputa non è il fatto in quanto tale, bensì il danno inteso come evento lesivo.

Al Collegio è nota la differenziazione operata in giurisprudenza fra giudizi nei quali l'azione di responsabilità ha per oggetto il danno derivato dal pagamento, da parte dell'amministrazione

danneggiata, di emolumenti non dovuti e quelli che hanno per oggetto la fattispecie illecita di cui all'art. 53, commi 7 e 7bis, del d.lgs. n. 165/2001, nei quali il convenuto è chiamato a riversare all'amministrazione di appartenenza il compenso che gli è stato erogato, da altri soggetti pubblici o privati, per attività extraistituzionali svolte senza l'autorizzazione della prima.

Tuttavia, in questa sede tale aspetto non sembra rilevare. Infatti, nel presente giudizio che, come già evidenziato, trae origine da un'azione intentata per emolumenti non dovuti, non appare dirimente il modo con cui deve essere determinato il danno da omesso riversamento dei compensi, tema questo estraneo alla fattispecie della causa di merito.

3. Nel merito, quindi, la vicenda è legata alla pretesa risarcitoria-restitutoria per esborsi indebiti da parte di un ente pubblico in favore di personale dipendente, nella premessa che il percettore ha pagato su tali somme oneri fiscali ed anche previdenziali, unitamente all'erogante, e si dubita se tale risarcimento debba avvenire al lordo delle somme pagate dall'ente pubblico all'Amministrazione finanziaria e previdenziale a titolo di imposte e contributi, ovvero se tali importi rappresentino una *utilitas* per la Pubblica Amministrazione con conseguente decurtazione dei medesimi dal danno risarcibile.

Come si è già evidenziato nelle premesse in fatto, diversi sono gli indirizzi al riguardo: un primo, contrario alla compensazione in assenza di una relazione diretta ed immediata tra condotta

causativa del danno e beneficio addotto. Ciò, in virtù del fatto che l'onere fiscale è strettamente correlato all'adempimento di una obbligazione a carico dell'ente quale sostituto di imposta, mentre il danno arrecato alla P.A. riposa, diversamente, sulla illiceità della condotta.

Un secondo orientamento opta invece per una quantificazione al netto del danno, sulla scorta della considerazione che l'importo debba essere pari a quanto entrato effettivamente nella sfera patrimoniale dell'interessato.

Esiste infine un *tertium genus*, assai minoritario, che distingue fra imposte fiscali e contributi previdenziali versati dal lavoratore percettore di somme non dovute, e in virtù del quale le sole somme versate a titolo previdenziale andrebbero escluse dalla compensazione. Tali ultime, infatti, andrebbero a confluire nell'accantonamento pensionistico del lavoratore e come tali non potrebbero costituire posta da porre in compensazione.

In proposito, nel prospettare il contrasto giurisprudenziale intervenuto nella *subiecta materia*, il Giudice remittente centra la propria attenzione sulla c.d. "regola dei vantaggi", affermando che tale regola sembra assurgere, nell'intenzione del legislatore, a vero e proprio criterio conformativo del danno arrecato, dovendo il giudice, già a monte, determinare lo stesso, considerando immediatamente *l'utilitas* direttamente riconnessa al fatto illecito.

Una iniziale riflessione dunque riguarda la portata di questa c.d.

“regola” e, soprattutto la sua pretesa assimilabilità all’istituto civilistico della *compensatio lucri cum damno*, tenendo conto anche dell’intervenuta modifica operata con il decreto legge n. 78/2009, convertito nella legge n. 102/2009, consistita nell’estensione della valutazione ai vantaggi conseguiti “*da altra amministrazione*” rispetto a quella “*di appartenenza [...] degli amministratori o dei dipendenti pubblici soggetti al giudizio di responsabilità*”.

Si rammenta che il principio della “*compensatio*” trova origine nell’art. 1223 c.c., alla luce del quale il risarcimento del danno illecito ha la funzione di porre il patrimonio del danneggiato nello stesso stato in cui si sarebbe trovato senza l’evento lesivo e, quindi, trova presupposto e limite nell’effettiva perdita subita da quel patrimonio in conseguenza del fatto stesso (Cass. Civ., sez. III, 3 giugno 1977 n. 2268 e 7 febbraio 1996, n. 978).

Una prima linea di pensiero, assumendo che la disposizione regolante la responsabilità amministrativa non si discosti in modo significativo dalla disciplina civilistica della *compensatio lucri cum damno*, ricava dalla piana applicazione dell’art. 1223 c.c. la necessità che “*danno e vantaggio siano entrambi conseguenza immediata e diretta del comportamento (...) quali suoi effetti contrapposti*”.

Il secondo e divergente orientamento sottolinea che il comma 1 bis. cit., prescrive letteralmente di tener conto dei vantaggi “*comunque*” prodotti dal comportamento dei funzionari, non soltanto a beneficio dell’ente collegato dal rapporto di servizio,

bensì a favore di ogni amministrazione e, ancor più estensivamente, dell'intera *"comunità amministrata"*.

Al cospetto di queste evidenze testuali, si è argomentato che la disciplina pubblicistica collimi solo parzialmente con quella privatistica della *compensatio* e si è sostenuto che la previsione dell'art. 1 c. 1 bis debba essere *"intesa con tratti assolutamente peculiari, non potendosi prescindere, nell'applicazione della norma in esame, dalla pluralità di interessi che notoriamente confluiscono in ogni azione amministrativa"*.

Secondo questa visuale, la norma di riferimento, più che introdurre nel nuovo regime della responsabilità amministrativa *tout court* il principio della *compensatio lucri cum damno*, riconosce la complessità degli interessi e dei fini perseguibili con l'attività amministrativa, imponendo al Giudice contabile di valutare, nei termini più ampi possibili (*"comunque"*), l'*utilitas* conseguita; in tale prospettiva, acquistano rilevanza gli interessi rispondenti alle esigenze ed alle finalità dell'Amministrazione o della collettività nell'ottica dei più generali fini dell'Amministrazione stessa correlati all'utile collettivo.

Peraltro, osserva il Collegio, non appare di immediata percezione come questa impostazione e, soprattutto, la novella del 2009 relativa alla *"amministrazione diversa da quella di appartenenza"*, possa fungere da evocatrice del concetto di *"finanza pubblica allargata"*, nato, in contesti storico-economici

ben diversi da quelli attuali, per finalità essenzialmente statistiche e di coordinamento ai precipui fini di maggiore e migliore conoscenza dei fenomeni di finanza pubblica.

Inoltre, non tutte le casistiche possono essere riguardate con tratto omogeneo. Infatti, dall'esame concreto delle singole fattispecie, non può ignorarsi che già la distinzione fra singolo atto ed operazione complessiva non è priva di peso quando si ragioni in particolare di *interventi* complessi, scanditi da una pluralità di atti giuridici tra loro legati da un disegno funzionalmente unitario, ove può accadere che scelte circoscritte, all'apparenza discutibili se prese una per una, si dimostrino ad altro livello utili e funzionali alla riuscita complessiva, nel reciproco coordinamento.

Ciò porta il Collegio a non condividere l'impostazione, quale principio generale, secondo la quale l'art. 1bis della legge n. 20 del 1994 più che introdurre nel nuovo regime della responsabilità amministrativa tout court il principio della *compensatio lucri cum damno*, riconosce la complessità degli interessi e dei fini perseguibili con l'attività amministrativa, imponendo al Giudice contabile di valutare, nei termini più ampi possibili ("comunque"), l'*utilitas* conseguita, con la conseguenza che l'accertamento del danno presupporrebbe "*una valutazione globale degli effetti prodotti*".

D'altra parte, osserva ancora il Collegio, se la norma in questione dovesse essere intesa nel senso che il giudice debba comunque e

sempre tener conto anche dei vantaggi ottenuti dalle amministrazioni diverse da quella danneggiata, nella prospettiva per cui non costituisce danno quell'esborso che, pur fatto in violazione di legge e senza utilità per l'ente erogatore, ha comportato un corrispondente arricchimento per altra amministrazione (il caso della c.d. *compensatio obliqua*), sarebbe aperta la strada per una interpretazione esegetica generalizzata che andrebbe a giustificare la tesi favorevole allo scomputo dal danno delle ritenute IRPEF.

A parere del Collegio, tuttavia, la valutazione del giudice dell'accertamento di una *utilitas* per l'ente non si pone nei termini civilistici della *compensatio lucri cum damno*, che presuppone un conflitto fra interessi paritetici, ma secondo i principi propri del settore, dovendosi escludere che essa possa sorgere *sic et simpliciter* dalla mera corresponsione di emolumenti non dovuti.

Appare, infatti, a questo Collegio, in coerenza con gli insegnamenti di queste Sezioni Riunite, che la valutazione dell'utilità che l'ente pubblico abbia tratto dall'attività lavorativa di un dipendente cui illecitamente sono stati corrisposti emolumenti non va effettuata sulla base di un parametro meramente civilistico, poiché a differenza dei rapporti fra privati, nei rapporti pubblicistici l'utilità gestoria deve essere valutata secondo i parametri fissati dalla legge a tutela di preminenti interessi pubblici quali sono apprezzati in primo

luogo dallo stesso legislatore.

Non ignora il Collegio che più volte la giurisprudenza amministrativa e del giudice ordinario ha seguito percorsi diversi. Il Consiglio di Stato ha in proposito affermato che danno e relativo regime fiscale hanno *“la medesima finalità compensativa del pregiudizio subito dallo stesso bene giuridico protetto”* e che pertanto determinano *“la costituzione di un rapporto obbligatorio sostanzialmente unitario che giustifica, in applicazione della regola della causalità giuridica ed in coerenza con la funzione compensativa e non punitiva della responsabilità, il divieto del cumulo con conseguente necessità di detrarre dalla somma dovuta a titolo di risarcimento del danno contrattuale quella corrisposta a titolo indennitario”* (CdS, ad. plen. 23.02.2018, n. 1).

Dal canto suo, la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione si è mostrata nel tempo assai ondivaga.

Un primo orientamento riteneva operante la *compensatio* solo quando il pregiudizio e l'incremento discendevano entrambi, con rapporto immediato e diretto, dallo stesso fatto generatore del danno.

Un altro e contrapposto orientamento riteneva, invece, che ai fini dell'operatività della *compensatio*, lucro e danno non andavano concepiti come un credito ed un debito autonomi per genesi e contenuto, ma occorreva verificare se il vantaggio ottenuto fosse conseguenza immediata e diretta del fatto illecito.

Con le quattro sentenze “gemelle” del 22.05.2018, (Cass. civ.,

Sez. Un., 22 maggio 2018, nn. 12564-12567) le Sezioni Unite hanno chiarito che può operarsi la *compensatio* quando il vantaggio economico ha la stessa causa giustificativa dell'obbligazione risarcitoria.

Infatti, la Corte di cassazione - come opportunamente ricordato nella memoria conclusionale della Procura generale - con la giurisprudenza citata, ha ritenuto di adottare un nuovo approccio al problema, basato non sul mero criterio causale - suscettibile di *“ridurre la quantificazione del danno e l'accertamento della sua esistenza ad una mera operazione contabile”* - ma sulla doverosa indagine sulla ragione giustificatrice della attribuzione patrimoniale entrata nel patrimonio del danneggiato. Occorre, cioè, secondo la Corte di Cassazione, guardare alla *“funzione di cui il beneficio collaterale si rivela essere espressione, per accertare se esso sia compatibile o meno con una imputazione al risarcimento; la prospettiva non è quindi quella della coincidenza formale dei titoli ma quella del collegamento funzionale tra la causa dell'attribuzione patrimoniale e l'obbligazione risarcitoria”*.

Le Sezioni Unite hanno, altresì, precisato che occorre accertare se *“l'ordinamento abbia coordinato le diverse risposte istituzionali, del danno da una parte del beneficio dall'altra, prevedendo un meccanismo di surroga o di rivalsa, capace di valorizzare l'indifferenza del risarcimento, ma nello stesso tempo di evitare che quando erogato dal terzo al danneggiato si traduca in un vantaggio inaspettato per l'autore dell'illecito”*

4. Quanto precede consente al Collegio alcune considerazioni.

4.1 Una prima osservazione che il Collegio ritiene di dover svolgere attiene al concetto di “finanza pubblica allargata” e di come esso non possa ridursi ad un mero calcolo contabilistico di dare/avere nell’ambito della finanza pubblica e dei rapporti intercorrenti fra Amministrazioni pubbliche.

Anche in questo caso il Collegio è consapevole circa l’esistenza di quella giurisprudenza secondo cui la valutazione dei vantaggi comunque conseguiti non può essere limitata alla diretta incisione del presunto danno sul patrimonio del singolo ente, ma va effettuata in riferimento alla finanza pubblica allargata.

Ma, osserva il Collegio, tale assunto appare quanto meno discutibile, in quanto finisce con il far richiamo ad una nozione “non giuridica”, quale la finanza pubblica allargata, e non tiene conto che, nella specie (e come sarà meglio detto *infra*) fattispecie dannosa e vantaggi non sono assolutamente collegati in un qualche plesso anche funzionale, che potrebbe giustificare l’irrilevanza del danno dell’uno con riferimento all’arricchimento dell’altro.

Ma a parere del Collegio vi è di più.

Non vi è chi non veda come nella realtà della finanza pubblica odierna la tutela degli equilibri finanziari dei singoli enti pubblici di cui all’art. 97, primo comma, Cost., finisca con il riverberarsi direttamente sulla più generale tutela degli equilibri

di bilancio, in relazione ai quali la situazione delle singole amministrazioni assume la veste di fattore determinante degli equilibri stessi (v. Corte costituzionale, sent. n. 107/2016). La necessità di una "visione unitaria" di finanza pubblica è garanzia d'unità della Repubblica italiana talora intesa come "Stato comunità", talaltra e più propriamente come "Stato ordinamento", secondo un costrutto istituzionale che travalica le semplici considerazioni della stessa finanza pubblica.

Inoltre, sempre secondo gli insegnamenti della Corte costituzionale (sent. n. 6/2019), l'equilibrio complessivo della finanza pubblica allargata deve essere congruente e coordinato con l'equilibrio della singola componente aggregata se non si vuole compromettere la programmazione e la scansione pluriennale dei particolari obiettivi che compongono la politica di tutti gli enti territoriali (Stato compreso), in quanto il superiore interesse alla realizzazione dell'equilibrio della finanza pubblica allargata trova il suo limite nella correlata esigenza di sana gestione finanziaria dell'ente che vi è soggetto e nell'esigenza di garantire adeguatamente il finanziamento delle funzioni assegnate.

Ciò fa sì che il concetto di finanza pubblica allargata scolori e confluisca oggi in quello più ampio del combinato disposto dei principi di coordinamento della finanza pubblica e di armonizzazione dei conti pubblici, secondo l'insegnamento costituzionalmente orientato dell'equilibrio "dinamico", come

giusto contemperamento, nella materia finanziaria, tra i precetti dell'articolo 81 della Costituzione e la salvaguardia della discrezionalità legislativa nel rispetto delle autonomie territoriali. Invocando i massimi sistemi, dunque, l'immanente concetto di equilibrio di bilancio, inteso in senso dinamico riguardo alla gestione finanziaria, si sostanzia nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche. Tale principio ha natura sostanziale: esso non può essere limitato al pareggio formale della spesa e dell'entrata, ma deve estendersi – attraverso un'ordinata programmazione delle transazioni finanziarie – alla prevenzione dei rischi di squilibrio, che derivano inevitabilmente dal progressivo sviluppo di situazioni debitorie generate dall'inerzia o dai ritardi dell'amministrazione (Corte costituzionale, sent. n. 1/1966).

Il Collegio quindi ritiene, in primo luogo, che una adeguata riflessione sulla c.d. "regola dei vantaggi" non possa far aggio, perlomeno in via esclusiva, sull'accoglimento della nozione di finanza pubblica allargata, laddove si voglia ridurre tale nozione, e l'interesse stesso dell'amministrazione pubblica, ad una sostanziale situazione di neutralità finanziaria legata a mere operazioni contabili di dare/avere.

4.2 Ma, si potrebbe ulteriormente osservare che, per quanto attiene alla soluzione del quesito posto, ciò di cui si controverte attiene e fa riferimento al concetto di danno ed alla relativa

necessità di non creare posizioni di vantaggio/svantaggio nell'ambito dell'accertamento e della gestione dello stesso.

Ora, se è stato chiarito che il rapporto fra soggetto danneggiante e pubblica amministrazione non può risolversi, in via generale, in una semplice operazione di dare/avere, ma deve comunque far riferimento ad un quadro più generale e complesso di rapporti economici e giuridici, occorre evocare, a parere del Collegio, altri parametri che aiutino ad interpretare correttamente la fattispecie.

Il riferimento, spesso presente in giurisprudenza, alla più volte evocata "finanza pubblica allargata" riposa in particolare sulla novella del decreto-legge n. 78/2009 che imporrebbe di valutare i benefici conseguiti dall'amministrazione di appartenenza del soggetto danneggiante o da altra amministrazione che, al tempo stesso, abbia tratto *utilitas* dalla condotta dannosa.

Ora, se è pur vero che, ai sensi della citata norma, fermo restando il potere di riduzione nella quantificazione del danno, il giudice deve considerare se dalla condotta illecita del funzionario è derivata anche un'utilità per l'amministrazione o per la comunità amministrata, con la precisazione che le amministrazioni a cui ci si riferisce sono quella di appartenenza ma anche amministrazioni terze, ovvero altra amministrazione, la norma pone una distinzione basata non sull'incidenza del danno sulla sfera dell'una o dell'altra amministrazione, ma sull'appartenenza o meno del responsabile all'amministrazione

che trae vantaggio dalla sua condotta. Il che non implica che si debba necessariamente ritenere che quest'ultima possa essere diversa da quella danneggiata.

4.3 Il Collegio richiama poi l'attenzione sulla circostanza in base alla quale, ai fini della validità della compensazione, è necessario che la stessa si ricolleggi ad un unico fatto genetico, produttivo sia del danno che dei presunti vantaggi; tuttavia occorre considerare non solo il danno patrimoniale, inteso quale diminuzione pecuniaria derivante dal danno emergente e dal lucro cessante, ma anche il danno finanziario derivante dall'alterazione dell'equilibrio economico-finanziario della singola p.a., con conseguente pregiudizio per l'azione amministrativa di competenza, costretta entro i vincoli di bilancio e di cassa.

In altre parole, ciò che entra nella valutazione della fattispecie è da una parte la coincidenza del soggetto danneggiato con quello avvantaggiato, con ciò intendendo che *lucrum* e *damnum* si possono compensare tra loro in quanto intervenienti sullo stesso patrimonio; dall'altra il fatto che il bilanciamento fra vantaggio e danno possa giustificarsi solo in presenza di un medesimo fatto generatore del pregiudizio.

Costituisce affermazione ricorrente in giurisprudenza quella secondo cui l'apprezzamento delle utilità ai fini dell'attenuazione del danno richiede la sussistenza dei requisiti della effettività del vantaggio, dell'identità causale tra il fatto produttivo del danno e

quello produttivo dell'*utilitas*, nonché la corrispondenza di quest'ultima ai fini istituzionali dell'amministrazione che se ne appropriava (*ex multis*: SS.RR. sent. n. 5 del 24.01.1997; Sez. I app. n. 349/2017; Sez. II app. n. 736/2017; Sez. III app. n. 482/2016; Sez. II app. n. 204/2019, *idem* n. 244/2019).

In proposito, il Collegio non ignora quell'indirizzo giurisprudenziale, ripreso anche nell'ordinanza di deferimento, secondo il quale *“se non ci fosse l'erogazione di non dovuti emolumenti, non vi sarebbe neanche il corrispondente prelievo fiscale”*, indirizzo che sembra rispondere ad una logica di causalità ineccepibile, ove la condotta produttrice di danno diventa il motivo del prelievo fiscale.

Tuttavia, il Collegio ritiene di non essere di questo avviso.

Infatti, occorre innanzitutto considerare che il danno erariale rappresenta la proiezione contabile della lesione del patrimonio dell'Ente.

Nel caso in cui tale lesione consista in un esborso non dovuto, l'intera spesa sostenuta in modo indebito integra danno per l'Ente.

Detto altrimenti, è all'onere complessivamente sopportato dall'Amministrazione che occorre avere riguardo per individuare l'effetto pregiudizievole generato dalla condotta censurata.

L'esborso, con ogni evidenza, comprende anche gli importi dovuti per ottemperare agli obblighi tributari e contributivi: questi ultimi concorrono, al pari delle altre causali, a gravare sul bilancio come componente negativa.

In più, va osservato che il fatto generatore del danno non coincide con la semplice circostanza che l'amministrazione abbia assunto e poi adempiuto l'obbligazione di erogare gli emolumenti.

Ciò che va considerato è che il vantaggio che si assume derivare allo Stato dalla riscossione dell'acconto IRPEF non è legato alla commissione del danno ma al semplice fatto che l'amministrazione ha erogato in favore del proprio dipendente un compenso che per il percettore costituisce reddito imponibile, in ciò integrandosi una obbligazione tributaria autonoma che nasce indipendentemente dal carattere illecito della vicenda sottostante all'erogazione della spesa.

Da ciò l'evidente insussistenza di una identità causale tra fatto generatore del danno e fatto generatore del vantaggio, tenendo ben presente che la nozione di fatto non deve essere ancorata al mero accadimento materiale, ma estesa alla qualificazione giuridica di quest'ultimo in termini di illiceità.

Orbene, il pagamento di tributi o altri oneri contributivi rappresenta l'adempimento di un'obbligazione che nasce ed esaurisce i suoi effetti nell'ambito del rapporto che, nonostante la temporanea partecipazione dell'Ente danneggiato per gli adempimenti accessori e strumentali, vede come unici soggetti coinvolti l'Amministrazione fiscale/previdenziale, da un lato, ed il soggetto passivo dall'altro.

Difetta, dunque, in questi casi l'identità (soggettiva e oggettiva)

del fatto generatore che la giurisprudenza stessa individua quale presupposto indefettibile della citata *"compensatio lucri cum damno"* (in tal senso anche Sez. III app. n. 396/2016 e Sez. I app. n. 280/2017).

Peraltro, gli importi dovuti per ottemperare agli obblighi tributari e contributivi, in quanto compresi nell'esborso, devono ritenersi concorrenti, al pari delle altre causali, a gravare sul bilancio dell'ente danneggiato come componente negativa, ancorché la parte di spesa sostenuta per gli adempimenti fiscali e contributivi sia poi destinata a trasformarsi in un beneficio per altri soggetti pubblici, non potendo quella stessa parte essere suscettibile, per quanto precedentemente detto, di valutazioni compensative ai sensi dell'art. 1, comma 1 bis, della legge 14 gennaio 1994, n. 20.

A maggior conforto delle affermazioni testè riportate, va anche ricordato che è la stessa giurisprudenza del giudice ordinario a richiedere che *"il vantaggio sia causalmente giustificato in funzione di rimozione dell'effetto dannoso dell'illecito"* (Cass. civ. SS.UU. cit.), con ciò rafforzando la tesi secondo la quale, nella prospettiva dell'applicazione obliqua della regola dei vantaggi, è proprio l'alterità tra ente danneggiato ed ente avvantaggiato a rendere difficilmente configurabile un beneficio che abbia lo scopo di ridurre l'entità del danno.

5. Una ultima considerazione sul quadro di riferimento delle dedotte argomentazioni.

Si rammenta, infatti, che il Collegio, nel rendere la presente pronuncia, si esprime ovviamente nell'ambito e nei limiti della questione posta, questione che, si rammenta, riguarda "*ipotesi di danno erariale conseguente ad illecita erogazione di emolumenti lato sensu intesi*".

Tale precisazione si rende necessaria poiché la fattispecie dannosa derivante da illecito contabile assume, come si è avuto modo di esprimere nelle riflessioni precedenti, valore dirimente per escludere l'applicazione della "*compensatio lucri cum damno*". Resta infatti, *a contrario*, di tutta evidenza condivisibile quell'orientamento, in specie della Suprema Corte, che evidenzia come, ad esempio nei rapporti di lavoro subordinato, il datore di lavoro versi al lavoratore la retribuzione al netto delle ritenute fiscali e, quando corrisponde per errore una retribuzione maggiore del dovuto, operi ritenute fiscali erronee per eccesso; per cui il medesimo datore di lavoro, salvi i rapporti con il fisco, può ripetere l'indebito nei confronti del lavoratore solo nei limiti di quanto percepito effettivamente da quest'ultimo, restando esclusa la possibilità di ripetere importi al lordo di ritenute fiscali mai entrate nella sfera patrimoniale del dipendente (*inter alia* Cass. civ., sez. I, 4 settembre 2014, n. 18674).

Infatti, in questo caso, ciò che rileva non è il rapporto intercorrente fra l'Agenzia fiscale e l'interessato, ma quello fra il ricorrente e l'Amministrazione di servizio, nell'ambito del quale la seconda versa al primo gli emolumenti al netto delle ritenute

fiscali, con la conseguenza che non risulterebbe né logico, né equo chiedere all'interessato un adempimento che può essere posto in essere direttamente dall'Amministrazione stessa senza gravare sul soggetto interessato in maniera non coerente con i fini del dovuto recupero delle somme erogate a titolo di imposte e contributi. E proprio in tal senso ed al fine di semplificare gli esistenti meccanismi di riequilibrio sembra essersi mosso il legislatore con il decreto-legge n. 34/2020 che, all'articolo 150, è intervenuto a modificare la disciplina della restituzione di somme indebitamente erogate, prevedendo che tale restituzione debba avvenire al netto della ritenuta operata all'atto dell'erogazione.

Ma, se appare indubitabile che l'articolo 2033 del codice civile, in tema di indebito oggettivo, stabilisce che chi ha eseguito un pagamento non dovuto ha diritto di ripetere ciò che ha pagato, il Collegio ritiene altrettanto indubitabile che, nel momento in cui ci si pone al di fuori della mera logica restitutoria e quindi nell'ambito di un rapporto giuridico delineato dall'integrazione di un illecito con conseguente danno erariale, come si è già avuto modo di dire con riferimento al quesito posto, non può non integrarsi una obbligazione tributaria autonoma che nasce in maniera autonoma con riferimento al carattere illecito della vicenda sottostante all'erogazione della spesa.

6. Il Collegio quindi, tutto quanto premesso, ritiene che al quesito posto dal remittente *“se, in ipotesi di danno erariale*

conseguente alla illecita erogazione di emolumenti lato sensu intesi in favore di pubblici dipendenti (o, comunque, di soggetti in rapporto di servizio con la Pubblica Amministrazione), la quantificazione deve essere effettuata al netto o al lordo delle ritenute fiscali Irpef operate a titolo di acconto sugli importi liquidati a tale titolo, in applicazione della regola dei vantaggi di cui all'art. 1, comma 1bis, della legge n. 20/94" debba risponderci nel senso che detta quantificazione debba essere effettuata al lordo delle ritenute fiscali IRPEF operate a titolo di acconto sugli importi liquidati a tale titolo, con l'ulteriore precisazione che ciò avviene non in applicazione della regola dei vantaggi ma in ossequio alla sussistenza, nella fattispecie evocata, di autonome obbligazioni.

7. Le spese del presente procedimento saranno regolate all'esito della pronuncia di merito.

PER QUESTI MOTIVI

La Corte dei conti, Sezioni riunite, in sede giurisdizionale e in sede di questione di massima, danno soluzione al quesito posto con ordinanza di deferimento della Sezione Prima Giurisdizionale di appello n. 18, depositata in Segreteria il 16 luglio 2020, enunciando il seguente principio di diritto:

"In ipotesi di danno erariale conseguente alla illecita erogazione di emolumenti lato sensu intesi in favore di pubblici dipendenti (o, comunque, di soggetti in rapporto di servizio con la Pubblica Amministrazione), la quantificazione deve essere effettuata al lordo delle ritenute fiscali Irpef operate a titolo di acconto sugli importi

liquidati a tale titolo”.

Rimette al merito la regolazione delle spese del presente giudizio.

Manda alla Segreteria per gli adempimenti di cui all’art. 116 del d.lgs. 26 agosto 2016, n. 174 e ss.mm. (codice di giustizia contabile).

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 23 settembre 2020.

IL PRESIDENTE ESTENSORE

F.to Mauro Orefice

Depositata in Segreteria in data 12 ottobre 2020.

Il Direttore della Segreteria

F.to Maria Laura Iorio