



SENT. 222/2024

**REPUBBLICA ITALIANA**

**In nome del Popolo Italiano**

**LA CORTE DEI CONTI**

**SEZIONE II GIURISDIZIONALE CENTRALE D'APPELLO**

composta dai seguenti magistrati:

|                |          |                        |
|----------------|----------|------------------------|
| Daniela        | Acanfora | Presidente             |
| Domenico       | Guzzi    | Consigliere            |
| Roberto        | Rizzi    | Consigliere            |
| Nicola         | Ruggiero | Consigliere            |
| Maria Cristina | Razzano  | Consigliere -Relatrice |

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

nei giudizi d'appello iscritti nel Registro di Segreteria:

- al n. 60411 (appello principale) promosso da OMISSIS, nato a OMISSIS il OMISSIS , c.f. OMISSIS, rappresentato e difeso, come da procura in calce all'atto d'appello dagli avvocati FABIO PINELLI (p.e.c. [fabio.pinelli@ordineavvocatipadova.it](mailto:fabio.pinelli@ordineavvocatipadova.it)) e ALBERTO BERARDI con i quali è elettivamente domiciliato in Roma in via Cosseria n. 2 presso lo studio dell'avv. Raffaella Scutieri,
- al n. 60411 (appello incidentale) promosso da OMISSIS, nato il OMISSIS a OMISSIS, c.f.OMISSIS, rappresentato e difeso dall'avv. Loris Tosi, giusta procura in calce all'atto d'appello, p.e.c. [loris.tosi@venezia.pecavvocati.it](mailto:loris.tosi@venezia.pecavvocati.it);

contro

PROCURA REGIONALE DELLA CORTE DELLA CORTE DEI CONTI



SENT. 222/2024

PRESSO LA SEZIONE GIURISDIZIONALE PER LA REGIONE

VENETO, in persona del Procuratore regionale p.t.

e

PROCURA GENERALE PRESSO LA CORTE DEI CONTI, in persona

del Procuratore generale p.t.

avverso

la sentenza n. 262/2022 della Sezione giurisdizionale per la Regione

Veneto, depositata in data 15 settembre 2022.

**Uditi** nella pubblica udienza del giorno 4 giugno 2024, con

l'assistenza del Segretario dott. Giovanni Luca Triolo, la relatrice

dott.ssa Maria Cristina Razzano, l'avv. Alberto Berardi per

l'appellante principale e l'avv. Aurelia Giunta, in delega, per

l'appellante incidentale nonché il rappresentante della Procura

generale nella persona del V.P.G. dott. Giancarlo Astegiano.

**Esaminati** gli atti d'appello, gli atti e i documenti tutti del fascicolo

di causa.

**Ritenuto** in

FATTO

Con la sentenza appellata la Sezione giurisdizionale della Corte dei

conti per la Regione Veneto, in accoglimento della domanda

formulata dalla Procura regionale, ha condannato in solido e a titolo

di dolo i soggetti sopra generalizzati - all'epoca dei fatti,

rispettivamente, dirigente preposto alla Direzione Provinciale di

Venezia dell'Agenzia delle Entrate e Direttore del Centro Operativo di

Venezia - al pagamento in favore dell'amministrazione di



SENT. 222/2024

appartenenza, dell'importo di euro 4.768.000,00, oltre accessori, a titolo di danno patrimoniale diretto, nonché al risarcimento del danno all'immagine e del danno disservizio ripartiti in euro 180.000,00 ed euro 43.000,00 nei confronti dell'OMISSIS, nonché di euro 100.000,00 ed euro 30.000,00 nei confronti del OMISSIS.

La vicenda trae origine dalla contestazione di condotte illecite e foriere di danno erariale, per aver favorito, in concorso tra loro, la conciliazione su accertamenti tributari, in termini del tutto vantaggiosi per le società debtrici (CONSORZIO EDILVENETO ed EDIL 2004 S.r.l. società unipersonale), con notevole riduzione dell'imposta dovuta e delle conseguenti sanzioni ed interessi da versare all'Erario, nonché per aver avvantaggiato il "GRUPPO OMISSIS S.r.l. unipersonale" nella definizione delle sue controversie con l'Agenzia delle Entrate, ricevendo in cambio somme di denaro. Per tali illeciti, di rilevanza penale, in data 15 giugno 2017, è stata emessa dal G.I.P. ordinanza cautelare, per i reati di cui agli artt. 319, 319 bis e 321 c.p.p. nonché, in data 28 settembre 2018, una ulteriore ordinanza cautelare che ha confermato la misura, modificando in parte i capi di imputazione. Infine, con sentenze nn. 581/2018 e 656/2018, il Tribunale di Venezia ha condannato gli odierni appellanti alla pena di anni due di reclusione (pena sospesa), in relazione alle vicende corruttive riconducibili al Gruppo OMISSIS, con la confisca degli importi costituenti profitto del reato.

Con atto depositato in data 6.12.2022 ha interposto appello OMISSIS, patrocinato come in atti, lamentando:



SENT. 222/2024

1. *“erronea, travisata e omessa valutazione degli elementi di fatto che hanno portato all’affermazione della sussistenza di un danno erariale - difetto di motivazione del relativo capo della sentenza – erroneità della pronuncia sotto il profilo dell’illiceità della condotta, del dolo e del nesso di causalità – inidoneità probatoria degli elementi raccolti nel procedimento penale”*

Secondo la tesi difensiva, sarebbe stato indispensabile, per stimare come dimostrati i presupposti dell’illiceità della condotta, del dolo e del nesso di causalità, che ricorresse un qualche dato circostanziale idoneo a comprovare che gli accordi conciliativi stragiudiziali con le società del Gruppo OMISSIS fossero stati “inquinati” dal convenuto, o quantomeno “indirizzati” dal medesimo, mentre di tutto ciò non vi sarebbe traccia negli atti e documenti portati all’attenzione dei giudici dal Pubblico Ministero. Invero, rispetto agli accordi di conciliazione, sarebbe emerso unicamente che l’OMISSIS ha sottoscritto gli accordi di conciliazione poiché ricopriva il ruolo di Direttore della Direzione Provinciale di Venezia dell’Agenzia delle Entrate. Al contempo, però, dagli atti non si ricaverebbe in alcun modo che il medesimo sia intervenuto né nei singoli passaggi propedeutici agli accordi di conciliazione stragiudiziale, né allorquando venne redatta la richiesta di parere poi trasmessa all’Ufficio Legale della Direzione Regionale. Le intercettazioni tra OMISSIS ed OMISSIS citate nella sentenza impugnata – pag. 30 – non dimostrerebbero alcunché in ordine ad una pretesa sua condotta illecita nell’ambito degli accordi di conciliazione.



SENT. 222/2024

Tra gli elementi indicati in sentenza a sostegno della responsabilità dell'OMISSIS viene evocata la richiesta di parere del 19 agosto 2015, trasmessa dall'Ufficio Legale della Direzione Provinciale di Venezia all'Ufficio Legale della Direzione Regionale. Della redazione di detta nota e dei conteggi ivi contenuti, però, non si sarebbe interessato l'appellante, essendo stata preparata interamente dai componenti dell'Ufficio Legale, e, segnatamente, dal dott. OMISSIS(Capo Ufficio Legale) e dal dott. OMISSIS(Capo Team Legale), funzionari competenti, le cui dichiarazioni confermerebbero la circostanza. In tale ottica, sarebbe stato opportuno ammettere l'escussione testimoniale dei citati funzionari che, invece, la Sezione avrebbe rigettato.

*2. "erroneità della sentenza per travisamento dei fatti con riferimento agli accordi di conciliazione".*

2.1.I primi giudici avrebbero trascurato le deduzioni difensive in merito ai singoli aspetti della vicenda.

*- sull'asserito ingiustificato abbandono in toto delle contestazioni relative alle fatture oggettivamente inesistenti emesse dalla Edil 2004 s.r.l.*

Sul punto, secondo l'appellante, lo stesso Ufficio Legale della Direzione Regionale avrebbe ipotizzato che, probabilmente, la Direzione Provinciale equivocò il parere, riconoscendo *"la deducibilità dei costi per fatture da ricevere (coerentemente con il parere richiesto) ed ha applicato al Consorzio Edile C.M. le sanzioni di cui all'art. 8 del D.L. 16/2012"* (pag. 33 della nota dell'Audit "Riscontri amministrativi



SENT. 222/2024

sul CONSORZIO EDILE C.M.”). Quanto poi alle tempistiche della sottoscrizione degli accordi conciliativi relativi alle annualità 2008, 2009, e 2010, lo stesso Ufficio Legale della Direzione Regionale del Veneto, con nota risalente al 28 luglio 2016, avrebbe sollecitato l’Ufficio Legale della Direzione Provinciale a concludere le conciliazioni con il Consorzio Edile C.M. stante l’approssimarsi delle udienze di merito avanti la Commissione. Non vi sarebbe stata prova di una qualsivoglia attività di induzione, pressione o sollecitazione da parte del dott. OMISSIS finalizzata a coartare o anche solo a convincere indebitamente l’Ufficio Legale della Direzione Regionale del Veneto affinché esprimesse parere favorevole alla ricognizione giuridica prospettata dall’Ufficio Legale della Direzione Provinciale di Venezia, né tantomeno ad indurre o sollecitare quest’ultimo Ufficio (e segnatamente i funzionari OMISSIS e OMISSIS a predisporre la richiesta di parere in termini indebitamente favorevoli al Consorzio.

In dettaglio, la soluzione di abbandonare il rilievo relativo alla fatturazione per operazioni inesistenti sarebbe stata già proposta ed adeguatamente motivata dall’Ufficio Legale della Direzione Provinciale di Venezia, senza che l’odierno appellante si fosse adoperato per indurre i funzionari ad esprimere il loro orientamento in tal senso. In merito, alle altre contestazioni relative alla conciliazione con il Consorzio Edile C.M., e alla deduzione di costi per operazioni riconducibili a Musolino Alessandro, con mancato recupero a tassazione relativo all’annualità 2014, non avrebbe potuto richiamarsi – *per relationem* – l’imputazione penale di corruzione, dal



SENT. 222/2024

momento che essa atterrebbe, con riguardo al detto Consorzio, agli avvisi di accertamento per gli anni di imposta 2008, 2009 e 2010, e non a quelli afferenti agli anni di imposta 2012 e 2014. Inoltre, né nell'informativa di danno erariale né nella relazione dal titolo "Riscontri amministrativi sul Consorzio Edile C.M." (allegato n. 2 alla citata informativa) sarebbero stati indicati gli elementi specifici che suffragherebbero la conclusione, per l'anno di imposta 2014, che il rilievo sarebbe stato illegittimamente abbandonato, così da concretizzare il danno erariale invocato. La circostanza sarebbe stata unicamente enunciata in sede di conclusioni nell'informativa dell'Audit (trasmessa alla Procura il 12 febbraio 2020) a pag. 14 e nella predetta relazione dal titolo "Riscontri amministrativi sul Consorzio Edile C.M." a pag. 44. Alcuna ulteriore specificazione comparirebbe negli atti redatti dall'Audit né, tantomeno, nell'atto di citazione.

*- sulla società Edil 2004 s.r.l. – difetto di motivazione della sentenza impugnata – insussistenza del danno erariale – carenza probatoria in ordine a qualsivoglia condotta illecita del convenuto - travisamento dei fatti da parte della Corte*

Nell'informativa di danno erariale sarebbero stati richiamati l'accordo conciliativo del 28 settembre 2016 e il già citato parere dell'Ufficio Legale della Direzione Regionale per il Veneto del 9 giugno 2016, che, con precipuo riguardo a quanto adesso in esame, si sarebbe espresso in termini favorevoli rispetto allo scomputo della maggiore imposta versata (estendendo alla conciliazione i principi sanciti dalla circolare



SENT. 222/2024

n.31/2012 in tema di adesione), concordando in merito alla rideterminazione delle sanzioni nella misura del 100%.

La controversia veniva quindi definita con la conferma della maggiore imposta accertata, pari ad euro 4.591.544. Alcun ruolo avrebbe ricoperto l'appellante nella causazione del dedotto danno tant'è che nessuna delle conversazioni intercettate tra il OMISSIS ed il OMISSIS (punti 31, 33, 40, 46) riportate nella Scheda Analitica afferirebbe alla conciliazione stragiudiziale in parola relativa all'anno di imposta 2009, né, tantomeno, alla rideterminazione dell'importo dell'imposta, ritenuta erronea dall'Audit.

*- sul Consorzio Edil Veneto – insussistenza del danno erariale –  
carezza probatoria in ordine a qualsivoglia condotta illecita del  
convenuto OMISSIS– travisamento dei fatti da parte della Corte*

Relativamente all'asserita indebita deduzione di costi per fatture da ricevere da parte delle società consorziate Lavorazione e Posa Ferro Snc, Carpedil Snc, Jesolana Snc, Edilart Snc, non sarebbe riconducibile alla condotta dell'OMISSIS l'asserito danno derivante dall'accordo conciliativo con il Consorzio Edil Veneto. Non vi sarebbe prova della partecipazione dell'OMISSIS alla richiesta di parere dell'Ufficio legale della Direzione provinciale né di una condotta che abbia influenzato il parere reso dall'Ufficio legale della Direzione Regionale, che aveva sollecitato l'accordo conciliativo e suggerito di abbandonare il rilievo contestato sia per l'anno di imposta 2009 che per l'anno di imposta 2004, prendendo in considerazione gli esiti della verifica svolta dalla Guardia di Finanza. Tutto ciò sarebbe stato



SENT. 222/2024

agevole dedurre ponendo a confronto la richiesta di parere dell'Ufficio legale della Direzione Provinciale e la successiva nota dell'Ufficio legale della Direzione Regionale. Rispetto alla vicenda in disamina, poi, l'Audit avrebbe rilevato inizialmente – pag. 11 dell'informativa di danno erariale e pag. 22 della nota “Riscontri amministrativi sul CONSORZIO EDILVENETO” – che sia la Direzione Provinciale di Venezia che la Direzione Regionale del Veneto avevano ritenuto di abbandonare il rilievo relativo all'anno di imposta 2004, *“assimilandolo erroneamente a quello per l'anno di imposta 2009”*. Soltanto in un secondo momento lo stesso Audit, in assenza di qualsivoglia ulteriore specificazione - alla luce delle intercettazioni telefoniche ed ambientali svolte nell'ambito del procedimento penale - avrebbe ricondotto gli accordi conciliativi per gli anni di imposta 2004, 2008, 2009, 2010 e 2011 *“agli accordi corruttivi intercorsi tra i Dirigenti dell'Agenzia delle Entrate, OMISSIS, OMISSIS ed il Consorzio Edilveneto”*.

Eppure, anche in questo caso, alcuna delle conversazioni intercettate sarebbe idonea, anche solo indirettamente, a corroborare la detta ricostruzione.

2.2. L'appellante ripropone, sotto altro profilo, i motivi di censura che investono l'inutilizzabilità ai fini di prova della sentenza ex art. 444 c.p.p. nel giudizio per l'accertamento della responsabilità contabile, alla luce della legge delega n. 134/2021 poi attuata con il decreto legislativo n. 150/2022. La riforma avrebbe sancito l'irrilevanza probatoria della sentenza di patteggiamento in ogni procedimento



SENT. 222/2024

giurisdizionale diverso da quello penale e, quindi, innanzi al giudice civile, a quello amministrativo, a quello tributario e a quello della responsabilità erariale, allorché il fatto storico oggetto della sentenza di patteggiamento possa avere una qualche rilevanza in quelle sedi.

Pur essendo detta norma non ancora in vigore, dal momento che la regola di giudizio è contenuta in una legge delega, costituente diritto vigente del nostro ordinamento, sarebbe già vincolante per il Giudice, alla stregua dei principi enunciati dalla Corte costituzionale.

2.3. In ogni caso, lamenta l'erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui sono stati ritenuti accertati in sede penale i fatti oggetto di imputazione in virtù della sentenza di applicazione della pena emessa nei confronti dell'OMISSIS. Come dedotto nel giudizio di primo grado, poi, nel caso di specie, la sentenza di patteggiamento si caratterizzerebbe, per un verso, per brevissime considerazioni di carattere generale riferite a tutti gli imputati e, per altro verso, subito dopo, per considerazioni più specifiche in relazione a ciascun imputato, fatta eccezione, però, proprio per il convenuto, la cui posizione difatti non sarebbe stata autonomamente trattata, con l'assoluta omessa indicazione degli elementi che configurerebbero il reato oggetto di contestazione nel procedimento penale.

2.4. Del tutto erronea sarebbe poi la valutazione del *quantum* di sanzione con riferimento al danno patrimoniale diretto.

Sotto un primo versante, la procedura conciliativa rappresenta un'alternativa procedurale esperibile a buon diritto da parte dei funzionari della Agenzia delle Entrate e, conseguentemente, non



SENT. 222/2024

sarebbe corretto che, a seguito della scelta di intraprenderla – con esiti conciliativi eventualmente ritenuti illegittimi –, il danno erariale venga quantificato, per così dire, sulla scorta dell’addebito originario.

Sotto altro versante, il fatto colposo dell’amministrazione danneggiata non atterrebbe unicamente al parere favorevole reso dall’Ufficio Legale della Direzione Regionale in ordine all’abbandono, per il Consorzio Edilveneto, del rilievo n. 1 del P.V.C. “anche” per l’anno 2004 – come ritenuto dai primi giudici – ma anche alla vicenda relativa alla società Edil 2004 s.r.l., laddove il parere reso dall’Ufficio Legale della Direzione Regionale era stato favorevole, ed in particolare laddove si era espresso in termini adesivi con riguardo allo scomputo della maggiore imposta evasa, concordando in merito alla rideterminazione delle sanzioni nella misura del 100%.

Inoltre, con riferimento al Consorzio Edile C.M., reputa significativo sottolineare, con riguardo al mancato recupero a tassazione relativo all’annualità 2014, che alcun rilievo sarebbe stato oggetto di imputazione penale – come già annotato – dal momento che essa atterrebbe agli avvisi di accertamento per gli anni di imposta 2008, 2009 e 2010.

Infine, in via subordinata al mancato accoglimento dei suesposti motivi, avrebbe dovuto essere valutata anche la possibile *compensatio lucri cum damno* ai sensi dell’art. 1, comma 1-bis, della legge n. 20/1994, in quanto l’Amministrazione finanziaria avrebbe ottenuto un introito nelle casse erariali che non avrebbe altrimenti raggiunto se l’iter dell’accertamento fosse proseguito nella sua forma



SENT. 222/2024

estesa, addivenendo, in conclusione, ad una decisione dei Giudici tributari.

2.5 Sempre in via subordinata, l'appellante lamenta anche l'errata quantificazione della condanna al risarcimento del danno all'immagine, e la del tutto omessa considerazione degli argomenti esposti dalla difesa. Poiché l'art. 1 comma 1- *sexies* della legge n. 20 del 1994 non prescrive una quantificazione inderogabile, bensì una presunzione *iuris tantum*, sarebbe stato possibile addivenire a una quantificazione diversa da quella presuntivamente indicata dalla legge, in considerazione di numerosi elementi. In particolare, si sarebbe dovuto tener conto della decisione di pervenire alla definizione "patteggiata" del processo penale come anche il fatto che allorquando venne applicata l'ordinanza cautelare e dunque, all'epoca in cui ne venne data notizia sui giornali, l'OMISSIS era già da oltre 2 mesi in pensione; in generale avrebbero potuto valorizzarsi sia l'atteggiamento collaborativo dello stesso sia lo scarso *clamor fori*.

Conclude per l'accoglimento del gravame, con riforma integrale della sentenza; in via subordinata per la riduzione dell'addebito e, in via istruttoria, per l'ammissione dei mezzi di prova già chiesti.

Con atto depositato in data 21.12.2022, ha proposto appello incidentale OMISSIS, patrocinato come in atti, il quale ha dedotto i seguenti motivi di gravame:

1. "erroneità e difetto di motivazione della sentenza appellata in relazione al capo 2: violazione del principio del *ne bis in idem*".

Lamenta l'appellante che la sentenza non avrebbe applicato



SENT. 222/2024

correttamente il principio contenuto nell'art. 4 del protocollo 7 della CEDU. Il dott. OMISSIS avrebbe già subito l'applicazione di una sanzione penale (consistente nella reclusione di due anni, frutto della sentenza di patteggiamento in atti) e la condanna in sede erariale avrebbe natura "penale", in quanto: a) l'illiceità della condotta sarebbe da ricondursi all'imputazione elevata sotto il profilo penale; b) la misura afflittiva si giustificerebbe anche in una logica di prevenzione generale delle condotte illecite, al fine di garantire i principi di legalità, efficacia, efficienza ed economicità della Pubblica Amministrazione; c) il trattamento edittale si appaleserebbe, oltre che naturalmente afflittivo, manifestamente sproporzionato e significativamente incisivo rispetto alla condotta tenuta. Sotto altro profilo, il Tribunale di Venezia avrebbe disposto la confisca in capo al dott. OMISSIS di una somma di denaro pari, per l'appunto, ad euro 50.000,00, sicché il profitto del reato sarebbe già stato interamente restituito. Difatti, la dazione patrimoniale effettuata ai sensi dell'art. 444 comma 1-ter c.p., assumerebbe natura restitutoria, e non di sanzione pecuniaria, che, di per sé stessa, determinerebbe l'improcedibilità della richiesta di risarcimento erariale. La stessa Agenzia delle Entrate avrebbe già disposto il fermo amministrativo di un quinto dell'importo complessivamente dovuto a titolo di indennità aggiuntiva di fine servizio erogata dal Settore Finanze del Fondo di Previdenza, per un valore di euro 8.937,51, e a titolo di indennità di buonuscita erogata dalla Gestione dipendenti Pubblici dell'INPS, fino alla concorrenza di euro 280.000 (doc. 4, cit. allegato alla comparsa



SENT. 222/2024

di primo grado). E di tale recupero si dovrebbe tener conto già ai fini della quantificazione del danno e non rinviare alla fase esecutiva.

2. *“erroneità e contraddittorietà della motivazione della sentenza appellata in relazione al capo 3: richieste istruttorie”.*

Le richieste istruttorie di acquisizione dei fascicoli processuali relativi alle controversie instaurate presso la C.T.P. di Venezia, aventi RGR nn. 612/2014, 722/2014, 721/2014, 1294/2014, 611/2014, 975/2014, 833/2015, 718/2014, 720/2014, 972/2014, 971/2014, 889/2015, nonché dei bilanci dei contribuenti relativi alle annualità in cui sono state perfezionate le citate conciliazioni, non potrebbero che essere rilevanti ai fini della presente causa. Secondo l'impostazione difensiva, lo stesso Collegio di prime cure avrebbe riportato in motivazione come la quantificazione del danno patrimoniale coincida con risparmio di imposta e di sanzioni di cui avrebbero beneficiato le società del Gruppo OMISSIS.

Qualora, infatti, emergesse dagli atti processuali che le suddette conciliazioni appaiano legittime, il danno patrimoniale non potrebbe che ridursi a zero, dal momento che il risultato delle conciliazioni sarebbe stato identico a prescindere dall'asserito intervento del dott. OMISSIS e del dott.OMISSIS nella definizione delle stesse.

L'acquisizione dei bilanci dei contribuenti relativi alle annualità in cui si sarebbero concluse le conciliazioni avrebbe consentito di accertare che i citati contribuenti non avrebbero mai potuto far fronte all'ammontare complessivo degli importi inizialmente richiesti dall'Agenzia delle Entrate. La documentazione allegata dal dott.



SENT. 222/2024

OMISSIS ai propri scritti difensivi sarebbe irrisoria rispetto alle voluminose relazioni portate dall'Amministrazione Finanziaria a suo carico, e sarebbe necessario, al fine di pervenire ad una corretta decisione, valutare anche le difese esperite nel giudizio tributario dalle società contribuenti

3. *“erroneità e difetto di motivazione della sentenza appellata in relazione al capo 4: sulla sussistenza del danno patrimoniale”.*

L'appellante si duole in primo luogo dell'erronea valutazione in merito alla sussistenza del danno e illiceità della condotta. Il Giudice di primo grado non avrebbe considerato minimamente il fatto che le conciliazioni concluse dalle società del Gruppo OMISSIS sarebbero state legittimamente definite, a prescindere dal suo intervento. Nessuno dei comportamenti contestati avrebbe arrecato danno erariale; la definizione delle relative posizioni sarebbe avvenuta nella piena applicazione della legge, rispettando gli standard ordinariamente seguiti dall'Agenzia nell'ambito delle procedure conciliative.

In sintesi, per quanto riguarda i rilievi relativi all'asserito abuso del contratto di associazione in partecipazione (sub a), di false fatture (sub c) e di perdite derivanti da operazioni infragruppo (sub e), l'avvenuta conciliazione avrebbe condotto esclusivamente a beneficiare dell'abbattimento delle sanzioni (al 40% del minimo), riconosciuto dalla legge in caso di perfezionamento della conciliazione ai sensi dell'art. 48 del d.lgs. n. 546 del 1992, a prescindere dal rischio di soccombenza della stessa amministrazione



SENT. 222/2024

finanziaria non considerato dai primi giudici.

Con riguardo al rilievo sub d) (utilizzo di false fatture) l'Agenzia si sarebbe limitata ad applicare la norma sanzionatoria prevista per la fattispecie contestata. Circa i rilievi sub b) e sub f), l'Agenzia avrebbe in parte accolto le difese dei contribuenti, difese che poggiavano su solidissime basi fattuali e giuridiche: l'asserito danno derivante dalla contestazione di cui al punto sub f), di gran lunga maggiore dal punto di vista quantitativo è stato, tuttavia, stralciato per effetto dell'annullamento degli avvisi di accertamento. Non sarebbe corretto desumere l'illegittimità dell'atto conciliativo dalla sussistenza dell'accordo corruttivo, in quanto potrebbero esservi ragioni diverse, del tutto legittime e fondate, che potrebbero aver determinato la definizione della pretesa fiscale, alla quale, peraltro, avrebbero partecipato anche funzionari dell'Agenzia delle Entrate diversi dall'odierno appellante. Quanto all'assenza di una formale istanza di conciliazione, sarebbe prassi degli uffici fissare contraddittori per i tentativi di conciliazione dietro informale richiesta della parte o dell'Ufficio. Il dott. OMISSIS non si sarebbe mai occupato di alcun aspetto specifico della vicenda, non avendone, peraltro, neppure titolo poiché preposto ad altri uffici. Deduce l'appellante che, in caso di mancata conciliazione, o gli atti impositivi sarebbero stati annullati dalla Commissione Tributaria o, nel meno probabile caso di soccombenza dei contribuenti, si sarebbe verificato il default dei contribuenti e l'incasso da parte dell'Agenzia delle Entrate di somme certamente inferiori rispetto a quelle definite.



SENT. 222/2024

La legittimità della decisione conciliativa non sarebbe scalfita neppure ove emergesse un interessamento dell'odierno appellante, che, secondo i primi giudici, sarebbe emerso nell'ambito del procedimento penale. Rileva che la sentenza di patteggiamento non potrebbe avere efficacia extrapenale né potrebbe essere utilizzata *“ai fini di prova nei giudizi civili, disciplinari, tributari o amministrativi, compreso il giudizio per l'accertamento della responsabilità contabile”* come previsto dall'art. 445 c.p.p. di recente modificato.

Quanto poi all'elemento soggettivo, la Sezione territoriale non avrebbe valutato la condizione psicologica del dott. OMISSIS nel periodo riconducibile alle vicende corruttive. In particolare, rileva che nel periodo oggetto di indagine, dopo essere stato sottoposto nel biennio 2012-2014 a ricoveri, interventi operatori e cure radioterapiche, resesi necessarie a seguito della scoperta di un carcinoma maligno alla gola e alle corde vocali (per il quale – come detto – ha subito ben tre operazioni chirurgiche), gli sarebbe stata diagnosticata una recidiva del grave problema che lo aveva afflitto e che riteneva ormai di aver risolto: un carcinoma squamoso infiltrante, fortemente destabilizzante, non solo a livello fisico, ma anche sul piano psicologico.

Passando poi all'accertamento del nesso causale, i giudici di primo grado non avrebbero considerato che l'intervento del OMISSIS non sarebbe stato determinante ai fini della conciliazione, anche in considerazione del suo ruolo e dei suoi poteri.

Il danno, infine, non potrebbe essere pari all'importo complessivo



che, ipoteticamente, in caso di vittoria in giudizio, l'Amministrazione avrebbe potuto richiedere (ma non incassare) dai contribuenti. Peraltro, i primi giudici avrebbero ridotto il danno solo per la parte in relazione alla quale sarebbe stato richiesto il parere alla Direzione Regionale, ma non per l'intero valore che risulta essere stato conciliato a fronte delle lunghe trattative che hanno visto coinvolti diversi funzionari lungo la catena gerarchica sia della Direzione Provinciale sia della Direzione Regionale.

4. *“erroneità e difetto di motivazione della sentenza appellata in relazione al capo 5: sul danno all'immagine”.*

Sostiene l'appellante che la riforma dell'art. 445 c.p.p. riverbererebbe i suoi effetti anche in sede di quantificazione del danno all'immagine, dovendosi considerare che, venuta meno l'equiparazione della sentenza di patteggiamento a una sentenza di condanna, non sarebbe più possibile riferirsi alle *“sentenze irrevocabili di condanna dei dipendenti delle pubbliche amministrazioni per delitti commessi a danno delle stesse”* (pag. 43 sentenza). In via subordinata, insiste affinché l'importo liquidato venga ulteriormente ridotto, tenendo conto del fatto che si sarebbe prontamente dissociato dalla condotta tenuta, adoperandosi efficacemente.

5. *“erroneità e difetto di motivazione della sentenza appellata in relazione al capo 6: sul danno da disservizio”*

A tal proposito insiste affinché l'importo liquidato venga ulteriormente ridotto, tenendo conto del fatto che avrebbe comunque prestato servizio nel periodo in cui sono intervenute le conciliazioni



SENT. 222/2024

oggetto di contestazione.

6. *“violazione del principio di proporzionalità della sanzione – disapplicazione della norma e/o rimodulazione delle somme dovute”*

A fronte di un importo complessivo di euro 50.000, pari a quanto il dott. OMISSIS avrebbe percepito per la vicenda corruttiva, la sentenza lo ha condannato al pagamento dell'importo di circa 5.000.000, in violazione all'indefettibile principio generale di proporzionalità, adeguatezza e ragionevolezza, sancito a livello costituzionale (si vedano gli artt. 3, 27 e 97 della Costituzione), nonché anche affermato dal diritto dell'Unione Europea (tra gli altri, art. 49 Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, art.1 del Primo Protocollo addizionale della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e art. 41 Carta di Nizza).

Conclude per l'accoglimento del gravame e la riforma integrale della sentenza; in via subordinata per l'ammissione dei mezzi istruttori e, comunque, per la riduzione del danno.

In data 27 ottobre 2023 ha depositato le proprie conclusioni la Procura generale che ha contestato partitamente i singoli motivi di gravame, chiedendone la reiezione. Ha insistito preliminarmente sulla irretroattività delle modifiche apportate all'art. 445 c.p.p. dall'art. 25, co. 1, lett. b) d.lgs. n. 150 del 2022 (c.d. riforma "Cartabia"), in considerazione della sua natura di norma sostanziale che conforma il potere istruttorio del p.m. contabile. In ogni caso, l'esegesi della disposizione nell'attuale tenore letterale non potrebbe confliggere con il principio di circolazione delle prove né porre



SENT. 222/2024

limitazioni al prudente apprezzamento delle stesse da parte del giudice, ritenendo di dover condividere le argomentazioni spese dai giudici d'appello in situazioni del tutto sovrapponibili a quelle oggetto di causa (Sez. III App., 7 settembre 2023, n. 347).

In via ulteriormente gradata, infine, ha eccepito l'incostituzionalità della normativa "Cartabia" in parola, per difetto di delega e sotto un duplice profilo. Evidenzia che la legge-delega n. 134 del 2021, in materia di applicazione della pena su richiesta delle parti, stabiliva esclusivamente di ridurre gli effetti extra-penali della sentenza di applicazione della pena su richiesta delle parti, *"prevedendo anche che questa non abbia efficacia di giudicato nel giudizio disciplinare e in altri casi"*. La formula "altri casi" di cui alla predetta legge-delega non avrebbe potuto, stante la sua palese vaghezza e genericità, autorizzare il legislatore delegato a disciplinare seppur "indirettamente" il processo di responsabilità avanti alla Corte dei conti, peraltro, su di un aspetto particolarmente pregnante quale quello (sostanziale) del diritto alla prova e alla sua (in)utilizzabilità.

Soffermandosi sugli altri motivi di censura, l'appellata parte pubblica preliminarmente contesta la natura "sanzionatoria" della responsabilità amministrativa, alla luce della diamantina interpretazione che del principio del *ne bis in idem* avrebbe fornito la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e la stessa giurisprudenza di legittimità.

Nel merito, deduce l'infondatezza di tutti i motivi di gravame veicolati dagli odierni appellanti, in quanto la sussistenza degli elementi



SENT. 222/2024

soggettivi ed oggettivi delle rispettive responsabilità sarebbe ampiamente corroborata dal corredo probatorio posto a base del libello introduttivo e delle condivisibili argomentazioni esposte nella sentenza di primo grado. Conclude per il rigetto dell'appello principale e di quello incidentale, con conferma integrale della sentenza, lasciando al giudice la valutazione di un ulteriore abbattimento del *quantum debeatur* in considerazione dell'apporto causale di terzi non evocati in giudizio.

Con memoria depositata in data 3 gennaio 2024 il difensore dell'appellante principale ha insistito sull'inutilizzabilità delle prove alla stregua del nuovo art. 445 c.p.p. e sull'annullamento della sentenza relativa al danno all'immagine.

All'udienza del 16 gennaio 2024, il Collegio, sentite le parti, ha disposto, con separata ordinanza n. 4/2024, a carico dell'AGENZIA DELLE ENTRATE – Direzione Regionale Veneto, in persona del Direttore Regionale p.t., la trasmissione di tutti gli atti e documenti richiamati nelle Schede Analitiche già versate in atti ed allegate alla nota prot. 67171 del 12 febbraio 2020, dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Audit – Settore Nord Ovest (all. nn. 4, 5, e 6), entro il termine di 60 giorni dalla comunicazione del provvedimento ordinanza.

La documentazione è pervenuta con nota del 4 aprile 2024.

In data 24 maggio 2024, il difensore di OMISSIS ha depositato nuova memoria integrativa, riportandosi alle deduzioni e conclusioni già rassegnate. Ragionando in una prospettiva più ampia gli atti e i



SENT. 222/2024

documenti allegati alla nota del 12 febbraio 2020 avente numero di protocollo n. 67171 dell'Agenzia delle Entrate-Direzione Centrale Audit-Settore Nord Ovest non infirmerebbero la validità delle considerazioni di carattere generale già espresse con i motivi di appello. Anche tale ulteriore documentazione, infatti, non conforterebbe la lettura secondo cui, in relazione alle conciliazioni con le società Consorzio Edile C.M., Consorzio Edilveneto e Edil 2004 s.r.l. e rispetto alle specifiche contestazioni elevate per ciascuna di esse, il dott.OMISSIS avrebbe scelto consapevolmente di abbandonare quei determinati rilievi in virtù del contestato accordo illecito oggetto di imputazione nel procedimento penale. Conclude per l'accoglimento del gravame e la refusione delle spese di lite.

All'udienza odierna, sentite le parti presenti che hanno confermato le conclusioni rassegnate in atti, la causa è passata in decisione.

**Rilevato in**

### **DIRITTO**

1.Gli appelli devono essere riuniti ai sensi dell'art. 184 c.g.c. La progressione logica delle questioni da trattare segue il criterio delineato dall'articolo 101, comma 1, n. 2, c.g.c.

2. Partendo dalla disamina dei motivi di censura che investono gli effetti della pronuncia penale a "pena patteggiata" ex art. 444 c.p.p. sui giudizi contabili di responsabilità, alla luce delle riforme introdotte dal d.lgs. n. 150 del 2022 (c.d. riforma "Cartabia"), si deve, in primo luogo, rimarcare che la riscrittura dell'art. 445 c.p.p. per effetto dell'art. 25, comma 2, della riforma citata, si muove lungo un



duplice piano. L'attuale tenore letterale della disposizione, infatti, prevede che *“La sentenza prevista dall'art. 444, co. 2, anche quando è pronunciata dopo la chiusura del dibattimento, non ha efficacia e non può essere utilizzata ai fini di prova nei giudizi civili, disciplinari, tributari o amministrativi, compreso il giudizio per l'accertamento della responsabilità contabile (...)”*. Viene quindi sancita da un lato l'**inefficacia** (quale giudicato) della sentenza di patteggiamento in ogni procedimento giurisdizionale diverso da quello penale, anche quando è pronunciata all'esito del dibattimento; dall'altro, l'assoluta **irrilevanza probatoria** della detta pronuncia negli «altri casi» ai quali si fa riferimento nella delega, che sono stati successivamente individuati, nella decreto legislativo, in tutti quei giudizi che si svolgono di fronte al giudice civile, amministrativo, tributario e contabile.

3. Sul primo fronte, la norma cancella il previgente art. 1-bis (a mente del quale, salvo quanto previsto dall'art. 653 c.p.p. e dalle diverse disposizioni di legge, la sentenza era “equiparata” a una “sentenza di condanna”) e introduce una sostanziale deroga al regime di efficacia extrapenale della pronuncia penale di condanna, come delineato dall'art. 651 c.p.p..

Il confronto con il testo previgente rende, tuttavia, palese che l'inefficacia del patteggiamento nell'ambito dei giudizi civili e amministrativi era già prevista nella precedente formulazione dell'art. 445 c.p.p., sicché la novella legislativa si è limitata a estendere la portata del beneficio ad ogni giudizio diverso da quello penale,



SENT. 222/2024

neutralizzando gli effetti della sentenza di patteggiamento dinanzi ad ogni altro organo giurisdizionale. La riforma – che investe anche i processi contabili – mira, pertanto, a bloccare gli effetti che la sentenza emessa in sede di applicazione della pena su richiesta delle parti avrebbe potuto esplicare in quei giudizi nei quali assume rilevanza il medesimo fatto generatore delle plurime responsabilità (non solo il giudice “civile” di cui parla all’art. 651), non essendo più la pronuncia vincolante *"quanto all'accertamento della sussistenza del fatto, della sua illiceità penale ed all'affermazione che l'imputato lo ha commesso"*. D'altra parte, già prima della riforma, dell’art. 651 c.p.p. era stata offerta dalla giurisprudenza di legittimità un’esegesi restrittiva: in particolare, in relazione alla “sussistenza del fatto”, la Corte di cassazione ha da sempre precisato (con arresti ormai tralatizi risalenti: *ex multis* sentenza n. 19387 del 28 settembre 2004) che per “fatto” accertato dal giudice penale deve intendersi il nucleo oggettivo del reato nella sua materialità fenomenica, costituita dall'accadimento oggettivo, accertato dal giudice penale, configurato dalla condotta, evento e nesso di causalità materiale tra l'una e l'altro (fatto principale), e le circostanze di tempo, luogo e modi di svolgimento di esso.

Orbene, il nuovo “patteggiamento” non produce alcun effetto al di fuori del processo penale nel quale è stato generato, neppure in relazione a tali elementi, come restrittivamente interpretati, in piena applicazione del principio di autonomia dei giudizi, peraltro più volte richiamato anche dalla consolidata giurisprudenza contabile. I



SENT. 222/2024

riflessi sul giudizio che ci occupa sono, tuttavia, del tutto marginali, posto che, in realtà, il “fatto materiale” (accordo “corruttivo”) oggetto della sentenza penale costituisce un presupposto o *ante factum* di quello generatore della responsabilità per cui è causa, che attiene invece all’accordo “transattivo”, e che compito di questo plesso giurisdizionale era e rimane l’accertamento della perdita economica *contra legem* che da quest’ultimo è derivato, in relazione al quale la riforma è, nella sostanza, irrilevante e non muta il quadro di principi e dei canoni ermeneutici fin qui delineato.

4. Resta da verificare se una diversa e maggiore incidenza spieghi, invece, la riforma in relazione ai giudizi di responsabilità amministrativa per danno all’immagine, a causa delle peculiarità introdotte dall’art. 17, comma 30 ter, d.l. 78/2009, dapprima, e dall’art. 51 c.g.c., dopo l’entrata in vigore del d.lgs. n. 174/2016.

5. Come rimarcato dalla Corte costituzionale (sentenza n. 191/2019), il risarcimento del danno all’immagine della PA ha origine pretoria in quanto inizialmente riconosciuto dalla giurisprudenza contabile, senza alcun limite, né in ordine al fatto generatore di responsabilità, né, tantomeno, con riguardo alla necessità che tale fatto venisse preventivamente accertato in sede penale. Le radici del danno all’immagine affondano nella grave compromissione di quei principi compendati nell’art. 97 Cost. relativi al “buon andamento” e “imparzialità” della pubblica Amministrazione, inseriti anche nella Carta dei diritti solennemente proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000, dapprima, e recepita nel Trattato dell’Unione Europea, poi, atti



SENT. 222/2024

nei quali si legge che il “diritto alla buona amministrazione” è da considerarsi come diritto fondamentale del cittadino europeo.

L'immagine della Pubblica Amministrazione, basata sul rispetto dei principi costituzionali del buon andamento e della imparzialità, configura uno strumento da cui la collettività desume la correttezza dell'azione della Amministrazione stessa e, in caso di suo attentato, rappresenta, sotto un profilo speculare, il sintomo della lesione subita e la misura per il suo integrale recupero (Sezione III App., sentenza n. 144/2011).

La giurisprudenza di questa Corte, anche in sede nomofilattica (SS.RR. n. 1/2011/QM del 18 gennaio 2011), ha affermato la natura non patrimoniale del danno in esame, configurandolo come “danno-conseguenza” ossia come «lesione all'immagine dell'ente [...] da non confondersi con “le spese necessarie al ripristino”, che ne costituiscono, oltre al *clamor fori*, solo uno dei possibili parametri della quantificazione equitativa del risarcimento». La configurazione del danno in esame quale danno-conseguenza non ha escluso il ricorso alla prova presuntiva, nel senso che, in presenza di accertati reati contro la pubblica amministrazione, si è ritenuto che possano essere valutati tutti gli indizi gravi, precisi e concordanti dai quali inferire, ai sensi dell'art. 2729 c.c., che tra le conseguenze negative di un illecito penalmente rilevante, ampiamente prevedibili e presumibili alla stregua dell'*id quod plerumque accidit*, vi sia anche l'offuscamento dell'immagine e del prestigio della P.A. interessata (in termini, *ex multis* Sez. II App. n. 647/2017; id n. 329/2018; id.



68/2019; id. n. 148/2020).

L'art. 17, comma 30 ter ha, per la prima volta, positivizzato e supportato legislativamente il formante giurisprudenziale, introducendo, tuttavia, rigorosi limiti all'azione di responsabilità amministrativa. La norma ha, infatti, subordinato l'azione per il danno all'immagine promossa dalle procure contabili al passaggio in giudicato della sentenza penale di condanna per uno dei delitti "contro" la pubblica amministrazione, con un effetto "tagliola" sui processi in corso, avendo sancito la nullità di *"qualunque atto istruttorio o processuale posto in essere in violazione delle disposizioni di cui al presente comma"*, salvo che fosse stata già pronunciata *"sentenza anche non definitiva alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto"*. L'efficacia immediata sui processi in corso o sulla relativa fase pre-processuale deriva proprio dalla natura "processuale" della norma, improntata allo scopo di introdurre una mera "condizione dell'azione" da individuarsi nel previo accertamento del fatto-reato, in quanto tale capace di incidere più sul diritto di agire per la tutela della lesione non patrimoniale in esame che non sul diritto sostanziale all'immagine. Lo stesso organo di nomofilachia di questa Corte aveva chiarito (12/2011/QM) che la norma è *"susceptibile, senza distinzione alcuna, di applicazione immediata e retroattiva in relazione a situazioni istruttorie e processuali maturate nel vigore della normativa preesistente"*, sottolineando l'immediata applicabilità della nuova disciplina a tutti i giudizi in corso al momento della sua entrata in vigore: il quarto



SENT. 222/2024

periodo del comma 30 ter, infatti, esclude l'applicabilità delle nuove previsioni nella sola ipotesi in cui, nel processo contabile, sia stata già emessa una sentenza, sia pure non definitiva.

Sul piano sostanziale, tuttavia, per i crediti erariali derivanti dalla lesione non patrimoniale in esame, lo stesso legislatore ha introdotto una clausola di salvaguardia delle promovende azioni, mediante un'apposita causa di sospensione del termine di prescrizione.

La sospensione del termine ha assolto alla funzione di bilanciamento degli interessi in gioco (quello del dipendente pubblico a veder caducati i giudizi pendenti e quello delle amministrazioni danneggiate - per esse il p.m. contabile - a non veder estinta la pretesa risarcitoria per l'inutile decorso del termine prescrizionale in attesa della definizione del giudizio penale) ed è espressione del principio di "effettività" della tutela giurisdizionale che, coniugata alla sua pienezza, trova nell'art. 24 Cost. e negli artt. 6 e 13 della CEDU il suo fondamento.

Il risultato finale è stato quello di limitare fortemente le iniziative del p.m. erariale, venendosi con ciò l'art. 17, comma 30 ter, a iscrivere nel novero degli interventi legislativi volti a scoraggiare le ipotesi di responsabilità amministrativa *"all'evidente scopo di consentire un esercizio dell'attività di amministrazione della cosa pubblica, oltre che più efficace ed efficiente, il più possibile scevro da appesantimenti, ritenuti dal legislatore eccessivamente onerosi, per chi è chiamato, appunto, a porla in essere"* (Corte costituzionale sentenza n. 355 del 2010). Ed è proprio la Consulta, nell'arresto da ultimo citato, a



SENT. 222/2024

evidenziare che il legislatore non ha inteso prevedere una limitazione della giurisdizione contabile a favore di altra giurisdizione, e segnatamente di quella ordinaria, bensì circoscrivere oggettivamente i casi in cui è possibile, sul piano sostanziale e processuale, chiedere il risarcimento del danno in presenza della lesione dell'immagine dell'amministrazione imputabile a un dipendente di questa. Le stesse Sezioni riunite hanno sostenuto (SS.RR. n. 12/QM/2011) inequivocabilmente che *“non possono sussistere dubbi sulla circostanza che l'art. 17 in esame influisce direttamente sui presupposti sostanziali dell'azione contabile”* e anche i giudici di legittimità si sono adeguati a tale opzione esegetica, giungendo alla conclusione (correttamente rimarcata dalla P.G.) che *“il rinvio ai casi di comunicazione della sentenza di condanna assume rilievo non solo processuale, ma anche sostanziale, nella misura in cui si limita l'azione esercitabile dalle procure della Corte dei conti per il danno all'immagine ai soli casi contemplati dall'art.7, l. n. 97 del 2001”* (Cass. pen., n. 5534/2022).

6. Il d.lgs. n. 174/2016, recante l'approvazione del Codice della giustizia contabile, ha inciso sul tessuto normativo previgente con una pluralità di norme. L'art. 51 c.g.c. stabilisce, al comma 6, che *“La nullità per violazione delle norme sui presupposti di proponibilità dell'azione per danno all'immagine è rilevabile anche d'ufficio”*, e al successivo comma 7 che *“La sentenza irrevocabile di condanna pronunciata nei confronti dei dipendenti delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo*



SENT. 222/2024

30 marzo 2001, n. 165, nonché degli organismi e degli enti da esse controllati, per i delitti commessi a danno delle stesse, è comunicata al competente procuratore regionale della Corte dei conti affinché promuova l'eventuale procedimento di responsabilità per danno erariale nei confronti del condannato. Resta salvo quanto disposto dall'articolo 129 delle norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale, approvate con decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271". Entrano poi in gioco, ai fini della procedibilità dell'azione per il danno all'immagine, l'art. 2, comma 1, n.t.a. al c.g.c. (all. 3 d.lgs. n. 174/2016 cit.): "Le disposizioni di cui alla Parte II, Titolo I, Capi I, II e III del codice, che disciplinano l'istruttoria del pubblico ministero, si applicano alle istruttorie in corso alla data di entrata in vigore del codice, fatti salvi gli atti già compiuti secondo il regime previgente. Le disposizioni di cui alla Parte II, Titoli II, III, IV e V si applicano anche ai giudizi in corso" – e l'art. 4 delle medesime disposizioni transitorie che abroga l'articolo 7 della legge 27 marzo 2001, n. 97 (lett. g) e l'articolo 17, comma 30-ter, primo periodo, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 (lett. h).

Orbene, a voler ricondurre a sistema l'art. 4 n.t.a. al c.g.c., l'abrogazione espressa dell'art. 17 cit. soggiace alla *regula juris* fissata nell'art. 11 disp. prel. c.c. con la conseguenza che la disposizione abrogata continua a trovare applicazione in relazione agli atti, fatti, eventi o situazioni, verificatisi prima dell'entrata in vigore della norma abrogante. Tale principio potrebbe essere



SENT. 222/2024

derogato soltanto qualora si attribuisse efficacia retroattiva all'art. 51

c.g.c., in quanto in tal caso la lesione dell'immagine, benché

consumatasi prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 174/2016,

verrebbe ad essere disciplinata dalla norma sopravvenuta; e,

tuttavia, non può ipotizzarsi alcuna retroattività della norma in

commento che non ha carattere interpretativo, secondo

l'orientamento ormai pacifico di questa Sezione (*in terminis*, Sez.II

App.n.120/2023, id. n.221/2023; id. n.237/2023; id. n.283/2023).

I fatti oggetto di causa, pertanto, devono ritenersi regolati dal

previgente art. 17, comma 30 *ter cit.*

7. Pure nei termini restrittivi sopra indicati, deve ritenersi che la

“pregiudizialità penale” introdotta con il d.l. 78/2009 (applicabile

*ratione temporis* al caso di specie) e (in parte) confermata dall'art. 51

c.g.c., si muova su un piano distinto da quello individuato dalla

“Riforma Cartabia”.

Il nuovo art. 445, comma 1 bis, dopo aver disposto l'inefficacia della

sentenza prevista dall'art. 444, comma 2, anche quando è

pronunciata dopo la chiusura del dibattimento, nei giudizi civili,

disciplinari, tributari o amministrativi, compreso il giudizio per

l'accertamento della responsabilità contabile, prevede che, se non

sono applicate pene accessorie, non producono effetti le disposizioni

di leggi diverse da quelle penali che equiparano la sentenza prevista

dall'articolo 444, comma 2, alla sentenza di condanna. Salvo quanto

previsto dal primo e dal secondo periodo o da diverse disposizioni di

legge, la sentenza è equiparata a una pronuncia di condanna.



La norma postula, dunque, un triplice possibile inquadramento: nella prima parte sono derogate le norme penali (artt. 651 e 653 c.p.p.) ancora ispirate al primato dell'accertamento penale sopra ogni altro con la consequenziale vincolatività dello stesso quanto agli elementi contenuti nella sentenza di condanna come sopra descritti; nella seconda parte, sono neutralizzati gli effetti che derivano da disposizioni diverse da quelle penali che "equiparano" la sentenza di "patteggiamento" a quella di condanna, purché non risultino applicate "pene accessorie"; infine, nella terza parte, in assenza dei presupposti della detta deroga, trova spazio la regola generale "patteggiamento vale condanna".

Da una prima lettura emerge, tuttavia, che la prima ipotesi è dettata in un'ottica di sistema: l'accertamento contenuto nella sentenza a pena concordata non è mai idoneo a far stato nei processi dinanzi a giudici diversi. Deve, pertanto, ritenersi che, contrariamente agli arresti giurisprudenziali contabili maturati nella vigenza del precedente testo normativo (*ex multis*, II Sez. centr. app. n. 313/2019), il vaglio "preliminare" condotto dal giudice penale allo scopo di non dover pronunciare sentenza di proscioglimento a norma dell'art. 129 c.p.p., (ossia perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso) prima di applicare la pena su richiesta delle parti, ha un'efficacia incidentale e non può produrre effetti vincolanti in altri processi, come, peraltro, già sopra chiarito.

Il secondo comma dell'art. 445 c.p.p. amplia ulteriormente la portata del primo comma, estendendo la neutralizzazione della vincolatività a



SENT. 222/2024

ogni altra ipotesi in cui una norma, diversa da quella penale, stabilisca l'equiparazione della sentenza di patteggiamento a una pronuncia di condanna. L'uso della locuzione "equiparazione" deve essere decodificato alla luce di quanto previsto dal primo comma citato, ossia in riferimento a norme speciali che stabiliscono proprio la "vincolatività" della detta sentenza in altri processi. Una tale efficacia "extrapenale" – prevista da disposizioni diverse dagli artt. 651 e 653 c.p.c. – viene ad essere sterilizzata alla stregua di quanto voluto dal legislatore della riforma, salvo che non siano state irrogate "pene accessorie". Tale lettura risulta in linea con la Relazione tecnica che ha accompagnato il testo normativo, allorquando si fa riferimento a *"tutti quegli automatismi discendenti ope legis da una sentenza irrevocabile di condanna o di patteggiamento secondo una miriade di ipotesi previste dalle leggi speciali"*, così da non rendere necessario l'intervento su *"tali leggi speciali, che restano in vigore e continuano ad applicarsi ogni volta che alla sentenza di patteggiamento verranno ricollegate pene accessorie"*.

E, tuttavia, l'art. 17 comma 30 ter non può affatto considerarsi come norma che "equipara" la sentenza di patteggiamento a una sentenza di condanna, dovendosi piuttosto ammettere che il legislatore abbia voluto introdurre (soltanto) una condizione di proponibilità della domanda risarcitoria, avente a oggetto la lesione all'immagine di un'amministrazione o un ente pubblico. Il fatto che le procure della Corte dei conti possano esercitare *"l'azione per il risarcimento del danno all'immagine nei soli casi e nei modi previsti dall'articolo 7 della"*



SENT. 222/2024

legge 27 marzo 2001, n. 97” e, quindi, soltanto a condizione che vi sia stata una sentenza irrevocabile di condanna penale per (almeno) uno dei delitti di cui al capo I del titolo II del libro secondo del codice penale, non determina alcun “automatismo *ope legis*” di estensione extrapenale della sentenza di patteggiamento. La stessa giurisprudenza contabile ha da sempre escluso che vi fossero “automatismi”, soffermandosi semmai sulla portata “probatoria” della sentenza di patteggiamento (ma su tale punto segue ulteriore motivazione), e interrogandosi sull’opportunità di una giurisdizione “condizionata” al previo espletamento del processo penale laddove il diritto all’immagine anche di un soggetto collettivo appare confortato da un ampio spettro di norme costituzionali (artt. 2, 81, 97 Cost.), come già posto in luce.

Esclusa l’applicabilità delle deroghe stabilite nella prima e nella seconda parte del comma 1 bis in esame, non rimane che l’inquadramento della fattispecie nell’ultima ipotesi sopra delineata: in assenza di una norma anche extrapenale che “equipari” la sentenza a pena patteggiata a una sentenza di condanna, la sentenza a pena patteggiata, in ossequio allo stesso tenore letterale della disposizione, deve considerarsi come una “condanna”. Sulla reale utilità di una previsione di tal genere viene da interrogarsi posto che il disinnesco dell’ultrattività del giudicato penale contemplato nella prima e nella seconda parte è, *prima facie*, idoneo ad esaurire ogni possibile “automatismo” che non sia quello da tali norme consentito, in caso di irrogazione di pene accessorie. E,



SENT. 222/2024

tuttavia, lo spazio occupato dall'ultima parte del comma 1 bis in esame è proprio quello oggetto di causa, in quanto in assenza di una norma penale o extrapenale che istituisca un'equivalenza tra patteggiamento e condanna, poteva permanere il dubbio sul se il legislatore avesse voluto negare in radice ogni possibile contenuto "accertativo" alla sentenza con pena concordata oppure ne avesse comunque preservato uno, sia pure in via residuale. Un criterio di interpretazione sistematica delle disposizioni in commento favorisce tale ultima esegesi, dovendosi aver riguardo a tutte le ipotesi in cui, come già sopra evidenziato, la pronuncia di patteggiamento non possa esplicare effetti vincolanti in altri processi dinanzi a giudici diversi da quello penale e, ciononostante, assurga a condizione di proponibilità o procedibilità di altre azioni in altri plessi giurisdizionali.

8. In definitiva, per tutte le azioni di responsabilità amministrativa sia per danno patrimoniale sia per danno non patrimoniale, il legislatore delegato ha definitivamente reciso ogni legame tra l'accertamento del "fatto-reato" e quello che cade sul "fatto-dannoso", ponendosi nel solco di un processo evolutivo che ha determinato il progressivo passaggio dal principio di "autonomia dei giudizi" a quello di "autonomia dei giudicati", con l'obiettivo di rendere del tutto marginale e remota la possibilità che dall'accertamento incidentale condotto dal giudice penale in sede di "patteggiamento" possano derivare "pre-giudizi" a carico degli imputati che hanno scelto di ricorrere a questo rito alternativo. E, tuttavia, per il danno



all'immagine è lo stesso legislatore che, nel considerare la sentenza a pena patteggiata come una "condanna", introduce una sorta di *fiction juris* che impone all'interprete di considerare come sussistente la "condanna" anche laddove questa non sia fondata su un accertamento vincolante. In tal modo deve ritenersi pienamente integrato il presupposto delineato dall'art. 17 comma 30 ter (e, parimenti, quello confermato nell'art. 51 c.g.c.) anche in presenza di una pronuncia che "vale condanna" al solo e limitato scopo di consentire il libero dispiegarsi dell'iniziativa delle procure erariali, ferma restando l'autonomia di giudizio e il libero apprezzamento del compendio probatorio.

Il descritto percorso argomentativo e le relative conclusioni mettono la norma al riparo da possibili conflitti con il principio di legalità che governa il diritto penale, come cristallizzato nell'art. 25 Cost.: diversamente opinando, infatti, l'impalcatura costruita dalla riforma "Cartabia" rischierebbe di disgregarsi al cospetto della sequenza *nullum crimen nulla poena*. L'irrogazione della pena concordata, infatti, pur non espandendo alcuna forza condizionante nei processi diversi da quelli penali, rimane pur sempre "condanna", dovendosi altrimenti ammettere che il reo soggiace a una "pena" in assenza di reato. In questa ottica, la terza parte dell'art. 445 comma 1 bis c.p.p. assume il valore di una vera e propria norma di chiusura del sistema.

9. Su tale scia, allora, può disvelare tutta la sua forza dirompente il nuovo art. 445, comma 1 bis, nella parte in cui azzerava anche il valore



SENT. 222/2024

“probatorio” che la sentenza di patteggiamento può esplicitare in altri giudizi. Su tale secondo fronte, l'**irrilevanza probatoria** delle sentenze di condanna a pena patteggiata si pone una linea di assoluta discontinuità con quell'orientamento giurisprudenziale di legittimità (*ex multis*, Cass. civ., Sez. V nn. 13034/2017 e 24587/2010; Cass. civ. Sez. III, sent. n. 2695/2017, Cass. civ. Sez. trib. 26263/2011) e contabile (*ex pluribus*, Sezione II App. n. 73/2018, n. 303/2016, n. 709/2015, n. 38/2014, n. 539/2013, n. 531/2013, n. 303/2012, n. 443/2011, n. 269/2010, n. 1/2010, con rinvio alle statuizioni conformi in esse contenute) alla cui stregua le dette pronunce, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia extrapenale del giudicato, configurano una “prova di tipo presuntivo” vincibile solo attraverso specifiche prove contrarie.

Il riconoscimento di colpevolezza insito nella sentenza di patteggiamento (che deriva dalla valutazione sia dell'imputato, il quale formula la richiesta di applicazione della pena, sia del Pubblico Ministero che esprime l'assenso, sia, soprattutto, del giudice penale che ritiene di non dover prosciogliere l'imputato), pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato, è stato ritenuto idoneo a configurare una prova di tipo presuntivo “vincibile solo attraverso specifiche prove contrarie” (in termini, Sezione II centr. app. n. 17/2020). Sul piano processuale, tale presunzione si è tradotta in un'inversione dell'onere della prova, che caricava le parti convenute nel giudizio di responsabilità amministrativa della prova contraria e che, con la riscrittura dell'art. 445 c.p.p., viene di fatto



SENT. 222/2024

impedita. Si esclude, pertanto, che la pronuncia penale a “pena patteggiata” possa *ex se* esplicitare efficacia probatoria in giudizi diversi. La portata della descritta scelta legislativa non ha la capacità di incidere, tuttavia, sul diverso e ben più pregnante principio della “*circolarità delle prove*” per la cui applicazione ai giudizi contabili milita la giurisprudenza consolidata anche di questa Sezione (*ex pluribus*, Sez. II App. n. 43/2020; n. 97/2000; n. 413/2021; n. 75/2023; n. 220/2023; n. 246/2023), né privare i giudici del risarcimento del potere di attribuire alle pronunce penali di “patteggiamento” almeno il valore di mero “indizio” che, ove trovi riscontro positivo in altri elementi probatori, può sfociare in prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 c.c. Tale opzione ermeneutica è compatibile con il dato testuale che esclude il “valore probatorio” della pronuncia a pena patteggiata, con ciò evidentemente alludendo all’*inidoneità* della stessa ad assurgere a vera e propria “ammissione” di colpevolezza con relativo ribaltamento dell’onere probatorio, senza con ciò elidere il ruolo meramente indiziante che essa può rivestire nell’ambito di un ben più ampio quadro probatorio e documentale il quale ben può trarre linfa vitale dalle indagini svolte anche in sede penale. Costituisce, infatti *jus receptum* che non sussiste nell’ordinamento processuale vigente una norma di chiusura sulla tassatività tipologica dei mezzi di prova (cfr. Cass. civ. Sez. II, n. 5965 del 2004 e Cass. civ. Sez. III, n. 1954 del 2003), sicché ben possono trovare ingresso anche nel processo contabile “prove atipiche” costituite da elementi probatori raccolti nel corso di altri



SENT. 222/2024

processi o delle indagini penali, (in tal senso già, tra le altre, Sez. II App. n. 52 del 2014, n. 152/0216, n. 647 del 2017, n. 37 del 2018, n. 173 del 2019, n. 15 del 2020, n. 66 del 2021, n. 195 del 2022, n. 194 del 2023; n. 95 del 2024). Il Giudice contabile può, dunque, acquisire e valutare liberamente, nel contraddittorio delle parti, atti formati in sede penale (anche se non ancora sottoposti, in quella sede, al vaglio del dibattimento: cfr. Sez. II App. n. 38/2014), e può porre a fondamento della decisione anche prove atipiche, ovvero innominate, in quanto non espressamente previste dal codice di rito (scritti provenienti da terzi a contenuto testimoniale; atti dell'istruttoria penale o amministrativa; verbali di prove espletate in altri giudizi) sulle quali formare il proprio convincimento ex artt. 115 e 116 c.p.c. (e ora anche artt. 94 e 95 c.g.c.).

Peraltro, nella fattispecie, il Procuratore regionale ha provveduto ad ampliare e confermare l'ipotesi accusatoria, mediante l'espletamento di autonome indagini, compendiate nelle relazioni dell'Agenzia delle Entrate versate in atti.

10. In tale ottica, vanno inquadrati poi i profili attinenti alla pregiudiziale questione di illegittimità costituzionale promossa dalla Procura generale per il denunciato vizio di eccesso di delega, posto che la stessa parte pubblica ne prospetta la rilevanza soltanto nel caso in cui fosse stata accolta un'esegesi del nuovo art. 445 c.p.p. in totale discontinuità a quell'orientamento pretorio che ha "disinnescato" la portata innovativa-limitativa della riforma in questione (Sez. III App., 7 settembre 2023, n. 347). In realtà, non



SENT. 222/2024

solo il Collegio ha ampiamente condiviso il consolidamento del principio di “circolarità” delle prove, anche dopo e nonostante la riforma “Cartabia”, ma ha ricostruito l’architettura del detto intervento legislativo in piena conformità al tenore letterale e allo spirito riformatore, come sopra evidenziato. Senza entrare, pertanto, nel merito degli aspetti di illegittimità costituzionale posti in luce dall’appellata parte pubblica, la questione deve essere complessivamente ritenuta irrilevante, in quanto – nel perimetro sopra tratteggiato – anche l’eventuale vizio di eccesso di delega non potrebbe produrre effetti nel giudizio in esame.

11. Passando, quindi, ai motivi di censura proposti dagli appellanti in via pregiudiziale, deve essere in primo luogo scrutinata la doglianza che investe la violazione del principio di “ne bis in idem”, in considerazione della sanzione penale già inflitta agli odierni appellanti. La questione è meramente defatigante.

La consolidata giurisprudenza contabile ritiene che la Corte di Strasburgo, già con la nota sentenza del 4.03.2014 (caso Grande Stevens), nella valutazione sulla coerenza del sistema legislativo italiano con la Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo laddove sancisce il divieto ad essere giudicati due volte per lo stesso fatto, ha aderito ad un'interpretazione sostanzialistica della natura penale delle norme di diritto interno, andando oltre al *nomen* formalmente attribuito alla sanzione ed escludendo la violazione della Convenzione nell'ipotesi in cui, a seguito della conclusione di un processo penale o in concomitanza con lo stesso, per gli stessi fatti,



SENT. 222/2024

venga avviato un giudizio di responsabilità amministrativa innanzi alla Corte dei conti (in termini, *ex multis*, Sez. II App. n. 670/2018; id. n. 17/2020). Il principio ha trovato l'avallo della stessa CEDU, nella sentenza emessa il 13 maggio 2014, sul ricorso n. 20148/2009 proposto da Rigolio c/Stato italiano, con la quale, seppure con specifico riferimento al danno all'immagine (oggetto di contestazione anche nel presente giudizio), ha affermato principi senz'altro valevoli per il danno erariale di natura patrimoniale, in base ai quali la pronuncia della Corte dei conti non costituisce una sanzione amministrativa di carattere sostanzialmente penale, essendo invece diretta prevalentemente al risarcimento di un pregiudizio di natura finanziaria. Ne consegue l'infondatezza non solo della dedotta censura, ma altresì dell'istanza di rinvio pregiudiziale alla CGE.

La già intervenuta pronuncia della Corte EDU su questione analoga integra una delle condizioni che consentono espressamente al giudice nazionale di ultima istanza di non proporre alcuna questione pregiudiziale, (così già CGE 6 ottobre 1982 - Cilfit e a.), tant'è che la stessa Corte di Giustizia Europea, con riferimento ad un caso di rinvio pregiudiziale per dedotta violazione del principio del "ne bis in idem", ha dichiarato la manifesta inammissibilità del ricorso, avendo rilevato che si tratta di questione che "...concerne l'applicazione di disposizioni di diritto italiano ...in un contesto che non presenta alcun nesso con il diritto dell'Unione..." (ordinanza 15 aprile 2015, Burzio - C-497/14).

In ogni caso, si osserva che l'ipotesi di violazione delle disposizioni



SENT. 222/2024

CEDU non attiene alla giurisdizione, ma solo all'eventuale responsabilità dello Stato membro per violazione della Convenzione, e a diversa conclusione non è dato pervenire neppure alla stregua della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Se è vero, infatti, che il principio del *ne bis in idem* trova riconoscimento anche nel diritto dell'Unione europea, sulla base dell'espressa previsione dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE), ed è parimenti vero che, ai sensi dell'art. 52 CDFUE, il contenuto del suddetto articolo 50 deve essere ricostruito sulla base del corrispondente principio convenzionale, e quindi anche in forza della giurisprudenza della Corte europea sull'art. 4 Prot. 7 CEDU, è legittimo dubitare che la specifica fattispecie oggetto del giudizio rientri nell'ambito applicativo del diritto dell'Unione e, conseguentemente che la Corte di giustizia sia competente a pronunciarsi sul caso: ai sensi dell'art. 51 CDFUE, la Carta può trovare applicazione solo quando gli Stati membri agiscono nell'ambito di attuazione del diritto dell'Unione (CGUE, 26 febbraio 2013, C-399/11, Melloni).

La Corte di giustizia UE è univocamente orientata (cfr. ord. 14 dicembre 2011, Boncea e a., C-483/11 e C-484/11; sentenza 28 novembre 2013, causa C-258/13, Societade Agricola e Immobiliaria da Quinta de S.Paio Lda; sentenza 26 febbraio 2013, Grande sez., Akerberg Fransson, C-617/10), a ritenere che i diritti fondamentali garantiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione si applichino a tutte le situazioni giuridiche in esso contemplate, ma non al di fuori di



SENT. 222/2024

esse. In quest'ultimo caso, la Corte di giustizia non è competente al riguardo e le disposizioni della Carta eventualmente richiamate non possono giustificare, di per sé tale competenza, (ord. 12 luglio 2012, Currà e a., C-466/11; ord. 1° marzo 2011, Chartry, C-457/09). Tale limite non è stato modificato dall'entrata in vigore, il 1° dicembre 2009, del Trattato di Lisbona, momento a partire dal quale, ai sensi dell'art. 6, par. 1 del TUEF, la Carta ha lo stesso valore giuridico dei Trattati.

Neanche sul piano processuale è configurabile una possibile violazione del principio del *ne bis in idem* (l'art. 4 del Protocollo 7 c.e.d.u. citato è rubricato "Diritto di non essere giudicato o punito due volte"), essendo rimesso al giudice nazionale il compito di valutare se i procedimenti contro lo stesso soggetto presentino, con riguardo alle peculiarità dei casi di specie, l'ulteriore requisito di un nesso materiale e temporale sufficientemente stretto ("sufficiently close connection in substance and time"): sul punto si rinvia al granitico orientamento espresso dalla giurisprudenza contabile (ex multis, Sez. I App. sent. n. 133/2018; Sez. II App. sent. 670/2018 e n. 95/2021; Sez. III App. sent. n. 4/2019).

L'argomento elide ogni possibile violazione del principio di proporzionalità di matrice nazionale ed europea, che è da ritenersi applicabile soltanto allorquando si tratti di valutare il "cumulo" di misure "sanzionatorie" amministrative ovvero sostanzialmente penali, e pene in senso stretto. La natura risarcitoria del danno erariale, sia sul versante della lesione patrimoniale sia su quello che



SENT. 222/2024

investe l'immagine e dunque un valore non patrimoniale, pone la condanna inflitta dal giudice contabile al riparo da qualsiasi obiezione di tale portata.

12. Nel merito, gli odierni appellanti muovono censure alla sentenza di primo grado in relazione all'effettiva antiggiuridicità degli accordi conciliativi, oltre alla sostanziale vantaggiosità per l'amministrazione finanziaria. Gli argomenti difensivi non trovano, tuttavia, adeguato supporto nel corredo probatorio in atti.

A) Edil 2004 S.r.l.

Con riferimento alla società Edil 2004 S.r.l., in citazione è stato rappresentato che l'OMISSIS e il OMISSIS sarebbero intervenuti al fine di "indirizzare" l'esito degli accertamenti tributari per gli anni di imposta 2008, 2009 e 2010, sfociati in una conciliazione stragiudiziale, dopo che la società aveva presentato ricorso in via amministrativa avverso tre avvisi di accertamento emessi a seguito della scoperta, da parte dell'Agenzia delle Entrate, della indebita deduzione di costi per operazioni inesistenti nelle predette annualità.

L'intervento illecito si sarebbe concretizzato nella rideterminazione di un minor importo per la sola annualità 2009, proprio nell'ambito della conciliazione stragiudiziale, nella quale sarebbe intervenuto, in qualità di Direttore Provinciale dell'Agenzia, il dott. OMISSIS.

Orbene, sul piano dell'evento dannoso nessuna delle doglianze dedotte dagli odierni appellanti ha fondamento.

L'Ufficio Controlli della Direzione provinciale di Venezia eseguiva una verifica fiscale nei confronti della detta società, ai fini II.DD, Iva ed



SENT. 222/2024

Irap, per l'anno di imposta 2009, le cui risultanze erano trasfuse nel

Processo Verbale di Constatazione, consegnato il 3 maggio 2013.

I verificatori segnalavano per il recupero a tassazione i seguenti rilievi:

- Rilievo 1 - Costi per operazioni oggettivamente inesistenti per complessivi euro 13.208.408,77, con relativa sanzione per infedele presentazione della dichiarazione Ires, ex art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997. La fattispecie relativa all'indebita deduzione di costi per operazioni oggettivamente inesistenti era riscontrata anche per gli anni d'imposta 2008, 2010 e 2011 (oggetto di separata segnalazione da parte dei verificatori, in data 16/05/2013, Prot. Reg. C.I. 1850/2013, trasmessa mediante l'applicativo Segnalazioni Unificate al n. 214/2013) per i seguenti importi:

1. Anno 2008 Costi per operazioni oggettivamente inesistenti — euro 615.488,82;

2. Anno 2010 Costi per operazioni oggettivamente inesistenti — euro 2.825.204,01;

3. Anno 2011 Costi per operazioni oggettivamente inesistenti — euro 915.401,00

- Rilievo 2 - Omessa dichiarazione di redditi da partecipazione — euro 3.488.116,30, con relativa sanzione per infedele presentazione della dichiarazione Ires, ex art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997, rilevando altresì l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, da parte della società EDIL 2004 SRL



SENT. 222/2024

unipersonale, nei confronti del Consorzio Edile C.M., per euro  
15.517.605,11.

Al fine di addivenire ad una possibile conciliazione stragiudiziale (in assenza di apposita istanza conciliativa), l'Ufficio Legale della Direzione Provinciale di Venezia, con nota del 19 agosto 2015, Prot. 68299/15, a firma del Direttore Provinciale, OMISSIS, formulava richiesta di parere alla Direzione Regionale del Veneto (soltanto nella minuta era presente la firma di OMISSIS dell'Ufficio Legale), confermando le riprese a tassazione oggetto di accertamento, per gli anni di imposta 2008 e 2010, e riconoscendone la fondatezza.

Per l'anno 2009, con specifico riferimento al rilievo n. 2 (omessa dichiarazione di utili di partecipazione), in ragione del fatto che la società aveva dichiarato nell'anno di imposta 2010 gli importi ripresi a tassazione, l'Ufficio proponeva di riconoscere, in diminuzione, la maggiore imposta Ires versata, in applicazione della circolare n.31/2012, e, con riguardo alle sanzioni applicate, di ricondurle alla misura minima prevista, pari al 100% ex art. 48 ter d.lgs. 546/1998.

L'Ufficio Legale della Direzione Regionale del Veneto, il 9 giugno 2016, con comunicazione Prot. 30223/2016, esprimeva parere favorevole in ordine al riconoscimento "del rimborso" per l'anno d'imposta 2009, da intendersi quale scomputo della maggiore imposta versata dalla società EDIL 2004 sui medesimi redditi di partecipazione, dichiarati nell'anno 2010. In applicazione dell'art. 48 ter del d.lgs. n. 546/1992, concordava in ordine alla rideterminazione delle sanzioni nella misura minima del 100%.



SENT. 222/2024

Per tutte le annualità oggetto di accertamento 2008, 2009 e 2010, in data 28 settembre 2016, l'Ufficio provinciale e la società EDIL 2004 SRL unipersonale sottoscrivevano gli accordi conciliativi, a firma del Direttore provinciale, OMISSIS, e del delegato di parte, per gli importi di seguito indicati: a) Anno 2008, Prot. 83077/2016, con conferma della maggiore imposta accertata, pari ad euro 169.260,00 e sanzioni applicate nella misura minima prevista dalla legge, pari ad euro 67.704,00; b) Anno 2009, Prot. 83079/2016 con conferma della maggiore imposta accertata, pari ad euro 4.591.544,00, riconoscimento dell'Ires versata nel 2010 dalla società sui medesimi redditi di partecipazione pari euro 959.232,00, con un residuo conciliato pari a euro 3.488.116,00, sul quale è stata calcolata la sanzione nella misura minima prevista dalla legge, pari ad euro 1.683.140,48; c) Anno 2010, Prot. 83081/2016, con conferma della maggiore imposta accertata, pari ad euro 776.931,00, e sanzioni applicate nella misura minima prevista dalla legge, pari ad euro 310.772,40. Il 28 ottobre 2016 la Commissione Tributaria Provinciale di Venezia ha dichiarato l'estinzione dei giudizi relativi alle tre annualità, per intervenuta conciliazione stragiudiziale. Rispetto agli importi portati in conciliazione, il Procuratore regionale ha ritenuto che solo la somma (pari a euro 153.477,12), segnalata dall'Agenzia delle Entrate nell'informativa/denuncia di danno erariale (nota prot. n. 730 del 13 marzo 2020) costituisse una perdita definitiva da "mancata entrata", in considerazione dell'effetto estintivo che gli accordi hanno prodotto sui giudizi pendenti dinanzi



SENT. 222/2024

alle Commissioni tributarie competenti. L'importo deriva dalla differenza tra la sanzione posta in conciliazione (pari a euro 1.683.140,48) e quella dovuta (euro 1.836.617,60) che scaturisce dall'applicazione dell'art. 48 ter cit. alla cui stregua *“Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto dalla legge”*, con l'effetto che nella fattispecie l'Ufficio legale avrebbe dovuto calcolare la sanzione amministrativa sul minimo previsto dalla legge (100% dell'importo dovuto) al lordo della sanzione versata nel 2010. A voler ulteriormente precisare, una volta confermato che la maggiore imposta accertata nel 2009 era pari ad euro 4.591.544,00 e che, per effetto del riconoscimento dell'imposta versata nel 2010 sulla stessa base imponibile (ossia redditi di partecipazione pari ad euro 3.488.116,00, su cui, applicando l'aliquota Ires 27,50%, ne consegue un'imposta versata per euro 959.232,00) la sanzione avrebbe dovuto essere pari al 40% del minimo edittale (ossia il 100% dell'imposta dovuta per euro 4.591.544,00) e, dunque euro 1.836.617,60 (= euro 4.591.544,00 x 40%) e non euro 1.683.140,48, conciliati. Tale importo non ha alcuna ragion d'essere, con la conseguenza che rappresenta un indebito arricchimento a favore del soggetto sanzionato.

**B) Consorzio Edile C.M.**

L'Ufficio Controlli della Direzione Provinciale di Venezia eseguiva una verifica fiscale nei confronti del Consorzio Edile C.M. (Gruppo OMISSIS), ai fini Ires, Iva ed Irap, per l'anno di imposta 2009, le cui risultanze erano trasfuse nel Processo Verbale di Constatazione



SENT. 222/2024

consegnato il 3 maggio 2013. I verificatori segnalavano per il recupero a tassazione:

- Rilievo 1 — Deduzione di costi per operazioni oggettivamente inesistenti per euro 4.561.366,66, per la quale si rende applicabile la sanzione relativa all'infedele presentazione della dichiarazione Ires, ex art. 1, comma 2, del d.lgs. 472/1997;

- Rilievo 2 - Deduzione di costi per operazioni oggettivamente inesistenti per euro 10.956.238,45, per la quale si rende applicabile la sanzione relativa all'infedele presentazione della dichiarazione Ires, *ut supra*;

- Rilievo 3 - Deduzione di costi per operazioni oggettivamente inesistenti per euro 44.163,99, per la quale si rende applicabile la sanzione relativa all'infedele presentazione della dichiarazione Ires, *ut supra*

- Rilievo 4 - Detrazione di Iva relativa ad operazioni inesistenti - Iva detratta euro 148.657,00, per la quale si rende applicabile la sanzione relativa all'illegittima detrazione di imposta Iva, ex art. 6, comma 6, del d.lgs. 472/1997;

- Rilievo 5 - Omessa dichiarazione di operazioni imponibili - maggior imponibile euro 4.833.710,00, per la quale si rende applicabile la sanzione relativa all'infedele presentazione della dichiarazione Iva, di cui al precedente rilievo.

A seguito dell'esame della documentazione prodotta, l'Ufficio Controlli della Direzione Provinciale di Venezia ha notificato al Consorzio Edile C.M.:



SENT. 222/2024

1) in data 13 novembre 2013, l'avviso di accertamento n.

T6303DS02910/2013, Prot. 119063 dell'11 novembre 2013, per

l'anno di imposta 2008, recuperando a tassazione l'Iva relativa

all'omessa fatturazione di operazioni imponibili in vendita, in

violazione all'art. 21 del d.P.R. n. 633/1972, pari ad **euro**

**388.597,67**, relativa all'imponibile di euro 2.128.696,50;

2) in data 18 dicembre 2013, l'avviso di accertamento n.

T630EDS03096/2013, Prot. 131094 del 9 dicembre 2013, per

l'anno di imposta 2009, confermando la ripresa a tassazione, ai

fini Ires, di costi indebitamente dedotti, segnalati dai verificatori,

per **euro 15.561.768,00**;

3) in data 18 dicembre 2013 l'avviso di accertamento n.

T6303DS03098/2013, prot. 131095 del 9 dicembre 2013, per

l'anno di imposta 2009, confermando la ripresa a tassazione, ai

fini Irap e Iva, sia per minori componenti negativi ai fini Irap per

euro, come indicato dai verificatori, sia per maggiori operazioni

imponibili ai fini Iva, in parziale rettifica rispetto a quanto

prospettato dai verificatori, con addebito finale pari a:

3.1. Maggior Irap accertata = **euro 606.909,00** (15.561.768,00  
x 3,90%)

3.2. Maggior Iva accertata = **euro 903.091,00** (754.433,00\* +  
148.658,00)

\*importo rettificato in accertamento

Dopo la notifica dell'avviso di accertamento n. T6303DS03098/2013,

ai fini Irap ed Iva, con nota del 31 dicembre 2013, Prot.



SENT. 222/2024

138576/2013, l'Ufficio Controlli provvedeva ad escutere la polizza fideiussoria, relativa al rimborso Iva per l'anno d'imposta 2009, di euro 600.000,00, disposto il 9 dicembre 2010.

4) in data 7 ottobre 2014, a seguito dell'esame della documentazione prodotta, l'Ufficio Controlli della Direzione provinciale di Venezia notificava al Consorzio Edile C.M. l'avviso di accertamento n. T6303FR02508/2014, Prot. 89931 del 2 ottobre 2014, per l'anno di imposta 2010, recuperando a tassazione l'Iva relativa all'omessa fatturazione di operazioni imponibili in vendita, in violazione all'art. 21 del d.P.R. n. 633/1972, pari ad euro 734.557,74, riferita all'imponibile di euro 3.672.788,002. L'importo corrispondeva ai costi operativi sostenuti dal Consorzio, che secondo la normativa, avrebbero dovuto essere "ribaltati" alle imprese consorziate. L'atto emesso conteneva, altresì, la ripresa a tassazione di costi indeducibili relativi ad una perdita su crediti indebitamente dedotta, in violazione dell'art. 101, comma 5, del d.P.R. n. 917/1986, per euro 1.812.936,51. In ordine ai rilievi a carico del Consorzio Edile C.M., l'Ufficio provinciale formulava le seguenti osservazioni:

- in merito all'Iva evasa per omessa dichiarazione di operazioni imponibili per gli anni d'imposta 2008, 2009 e 2010 (dovuta al mancato ribaltamento dei costi alle società consorziate), l'Ufficio proponeva di distinguere tra **cessioni di beni** (imponibili Iva) e **prestazioni di servizi** (per le quali si renderebbe applicabile l'art. 6, comma 3, del d.P.R. n.633/1972) fatturate al Consorzio, considerando solo le prime oggetto di recupero di imposta Iva,



SENT. 222/2024

mentre i costi relativi ai beni strumentali (di proprietà del Consorzio, messi a disposizione alle consorziate), non sarebbero oggetto di ribaltamento;

- per Ires e Irap relative all'anno di imposta 2009, la deduzione di costi e detrazione di Iva per fatture emesse e da ricevere di Edil 2004 Srl Unipersonale, relative al cantiere dell'Aquila, era da assecondare, sulla base della documentazione presentata dal Consorzio, disconoscendo la tesi indiziaria dei verificatori, sulla base altresì di quanto indicato nella relazione del 14 aprile 2015 della Guardia di Finanza, Nucleo Polizia Tributaria di Venezia;

- per Irap - anno di imposta 2009, la deduzione di costi e detrazione di Iva per fatture emesse e da ricevere di Edil 2004 Srl Unipersonale per prestazioni accessorie era da assecondare sulla base della documentazione presentata dal Consorzio, della mera natura indiziaria della tesi dei verificatori, ritenendo operarsi una duplicità del recupero, consistente nella tassazione in capo al Consorzio di costi relativi ad operazioni inesistenti, rilevanti quali ricavi in capo all'emittente consorziata;

- per Ires e Irap - anno di imposta 2009, l'Ufficio confermava il disconoscimento dei costi relativi alle fatture ricevute dalla ditta individuale Musolino Alessandro, ai fini Ires, Irap ed Iva;

- per l'Ires - anno di imposta 2009, l'indebita deduzione di perdite su crediti infragruppo era confermata ai fini della ripresa a tassazione.

Infine, con riguardo alle sanzioni applicate, l'Ufficio Legale proponeva



SENT. 222/2024

di ricondurle alla misura del minimo edittale.

L'Ufficio Legale della Direzione regionale del Veneto, il 9 giugno 2016, con comunicazione Prot. 30223/2016, in ordine alla richiesta di parere formulata dalla Direzione provinciale, esprimeva le seguenti indicazioni:

- per Iva dovuta a omessa dichiarazione di operazioni imponibili per gli anni d'imposta 2008, 2009 e 2010 per mancato ribaltamento dei costi, richiama un'integrazione di parere inviata dalla Direzione provinciale di Venezia del 28 ottobre 2015 (documento non rinvenuto negli atti esaminati dal Team di Audit), riportata a stralcio, secondo la quale si riteneva *“attendibile la ricostruzione di Parte e pertanto, in un'ottica conciliativa si propone il recupero a tassazione delle sole cessioni di beni e non delle prestazioni di servizi...”*, nonché l'ordinanza n. 946/2015, con la quale è stata devoluta alle Sezioni Unite della Corte di cassazione l'esame della questione dell'integrale *“riaddebito o ribaltamento sulle imprese consorziate di tutte le operazioni economiche, comprese quelle poste in essere non dalle imprese consorziate, ma dalla società consortile con le proprie strutture, ovvero da imprese terze”*. In considerazione dell'oscillante giurisprudenza, la Direzione regionale ha condiviso la soluzione prospettata dalla Direzione provinciale, in ordine al riconoscimento dell'imponibilità Iva, con riguardo alle sole cessioni di beni;

- per Ires e Irap - anno di imposta 2009, la deduzione di costi e



SENT. 222/2024

detrazione di Iva per fatture emesse e da ricevere di Edil 2004 Srl

Unipersonale, relative al cantiere dell'Aquila viene confermata alla

luce della relazione della Guardia di Finanza, Prot. 131995 del 14

aprile 2015;

- per Ires e Irap - anno di imposta 2009, l'Ufficio esprimeva parere

favorevole in ordine alla conferma del recupero a tassazione delle

fatture ricevute e da ricevere da parte della società Edil 2004 Srl

Unipersonale, per prestazioni accessorie, per euro 4.561.366,66,

e quindi indebita la deduzione di costi e detrazione di Iva. In

ordine a tali componenti negative indeducibili, la Direzione

regionale invitava la Direzione provinciale ad irrogare al

Consorzio Edile C.M., la sanzione di cui all'art. 8, comma 2, del

d.l. n.16/2012, conv. nella l.44/2012, nella misura del 25% (su

complessivi euro 4.561.366,66). Tale sanzione avrebbe potuto

essere posta a carico dell'emittente Edil 2004 Srl Unipersonale

soltanto in caso di conferma delle ipotesi accusatorie in sede

penale, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs n. 74/2000 (dichiarazione

fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per

operazioni inesistenti), e ai sensi dell'art. 8, del d.lgs. n.74/2000

(emissione di fatture per operazioni inesistenti). La modalità

operativa indicata alla Direzione Regionale del Veneto era, in

sostanza, la seguente: a) in caso di conferma del rinvio a giudizio

per gli artt. 2 e 8 cit., l'amministrazione avrebbe dovuto procedere

al disconoscimento dei costi in capo al Consorzio Edile C.M.

(confermando degli importi accertati), allo sterilizzo dei ricavi in



SENT. 222/2024

capo alla società Edil 2004 Srl, e alla irrogazione della sanzione di cui all'art. 8 D.L. 16/2012 in capo alla società Edil 2004 Srl; b) in caso di rinvio a giudizio per l'art. 4 del D.L. 74/2000 (infedele dichiarazione), si sarebbe dovuto riconoscere i costi in capo al Consorzio Edile C.M. (annullando gli importi accertati), confermare i ricavi in capo alla società Edil 2004 Srl e irrogare al Consorzio la sanzione. Con nota risalente al 28 luglio 2016, la stessa Direzione regionale precisava nel parere era stato valutato il possibile esito dell'archiviazione penale dell'ipotesi di reato ex art. 2 per l'amministratore del Consorzio Edile CM ed ex art. 8 per l'amministratore della sola società EDIL 2004. L'archiviazione dell'ipotesi di reato in capo all'emittente società Edil 2004 per FOI avrebbe condotto alla non sostenibilità del rilievo in capo all'utilizzatore (Consorzio EDILE CM), nei confronti del quale avrebbe dovuto essere irrogata la sanzione ex art. 8, comma 2, del d.l. n.16/2012;

- per Ires e Irap - anno di imposta 2009, l'Ufficio regionale confermava il disconoscimento dei costi relativi alle fatture ricevute dalla ditta individuale Musolino Alessandro, ai fini Ires, Irap ed Iva con indebita deduzione di costi e detrazione di Iva;
- per Ires - anno di imposta 2009 - indebita deduzione di perdite su crediti infragruppo - si confermava la ripresa a tassazione contenuta nell'avviso di accertamento.

Infine, in applicazione dell'art. 48 ter del d.lgs. n.546/1992, la Direzione regionale concordava in ordine alla rideterminazione delle



SENT. 222/2024

sanzioni nella misura del 40% del minimo previsto dalla legge, e, dunque, per IRES e IRAP nella misura del 100% della maggiore imposta ex art. 1. comma 2 d.lgs. 471/1997, nel testo applicabile, *ratione temporis*, al momento del parere (“Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggior imposta o della differenza del credito”), e per IVA nella analoga misura del 100% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio, ai sensi dell'art. 6, comma 1, d.lgs. n. 471/1997 (nel testo applicabile *ratione temporis* al momento del parere).

Come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate – Direzione centrale Audit nella Relazione conclusiva dell'indagine conoscitiva del 17 dicembre 2019 (in atti) la Direzione regionale nel parere:

- CONFERMAVA la ripresa a tassazione di costi relativi ad operazioni inesistenti, riconducibili a fatture ricevute dalla ditta individuale Musolino Alessandro, ai fini Ires, Irap ed Iva;
- ANNULLAVA (solo parzialmente) la ripresa a tassazione di costi relativi ad operazioni inesistenti, riconducibili a fatture ricevute o da ricevere da parte della società Edil 2004 Srl Unipersonale ai fini Ires, Irap e Iva;
- RIDETERMINAVA gli importi relativi all'omessa fatturazione di operazioni imponibili, con riguardo ai costi sostenuti dal



SENT. 222/2024

Consorzio, da ribaltare alle imprese consorziate.

In particolare, l'annullamento riguardava sicuramente l'importo pari a euro 10.956.238,45, relativo a prestazioni di servizi per lavori eseguiti presso il cantiere denominato "Lotto IG Progetto C.A.S.E. — Presidenza Consiglio dei Ministri — Dipartimento della Protezione Civile — cantiere l'Aquila", per la realizzazione di opere di carpenteria e calcestruzzo, rinviando in ciò alla relazione del 14 aprile 2015 della Guardia di Finanza, Nucleo Polizia Tributaria di Venezia, che, con nota Prot. 131995/15, aveva comunicato alla Procura della Repubblica presso il Tribunale Ordinario di Venezia, all'esito dell'attività investigativa svolta, che erano da considerare INSUFFICIENTI, per il contesto penal-tributario, *“gli elementi forniti dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate”*.

Orbene, proprio per le considerazioni operate anche dalla Direzione centrale Audit, la Procura regionale non ha calcolato quale danno la mancata entrata dovuta alla conciliazione *in parte qua*: nessuna incidenza hanno, pertanto, le deduzioni degli appellanti (soprattutto del OMISSIS) che sul punto rimarcano la piena legittimità dell'atto transattivo, anche in relazione alle clausole negoziali mai entrate nel fuoco accusatorio.

Con riguardo, invece, all'addebito di euro 4.561.366,66 – oggetto di contestazione in questa sede - la Direzione regionale aveva invitato quella provinciale ad approfondire l'istruttoria, in quanto la Guardia di Finanza aveva evidenziato *“l'anomalia”* ritenendo che *“l'entità della cifra stanziata avesse dovuto avere un supporto documentale tale da*



SENT. 222/2024

*dipanare ogni dubbio circa l'effettività delle prestazioni ricevute".*

Ciò nonostante, la Direzione provinciale ha riconosciuto i costi in capo al Consorzio Edile C.M. (annullando gli importi accertati), ha confermato i ricavi in capo alla società Edil 2004 Srl, ed ha irrogato, infine, la sanzione di cui all'art. 8 d.l. n.16/2012 in capo al Consorzio Edile C.M.

La conciliazione ha chiaramente debordato dai limiti di legittimità entro i quali la Direzione provinciale avrebbe dovuto muoversi.

L'importo di euro 4.561.366,66 è stato imputato contabilmente all'anno 2009, e deriva dalle fatture da ricevere dalla Edil 2004 per prestazioni accessorie di natura organizzativa, finanziaria e gestionale sul cantiere dell'Aquila che allo stato ancora risultano prive di riscontro probatorio. Una parte di queste fatture risultano poi effettivamente emesse nel 2012 e nel 2014 dalla Edil 2004, ma su questo si tornerà in sede di liquidazione del danno. Per l'anno 2009, l'applicazione della sanzione di cui all'art. 8 cit., secondo l'Ufficio Audit, è sintomatica del fatto che l'Ufficio ha sostanzialmente confermato la natura di "costi da reato" in relazione alle fatture da emettere da parte della Edil 2004, come già confermato dai verificatori e dalla Guardia di Finanza, ma da tale constatazione ha fatto discendere conclusioni conciliative opposte a quelle dovute. L'Ufficio avrebbe dovuto, infatti, disconoscere i costi in capo al Consorzio e annullare i corrispondenti ricavi in capo alla Edil 2004, al fine di rendere coerente la sanzione ai sensi dell'art. 8, comma 2, d.l. 16/2012 cit.



SENT. 222/2024

In realtà, quest'ultima disposizione, diversamente dalla precedente (comma 1) stabilisce che *“Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o **altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati**, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi. In tal caso si applica **la sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi**. In nessun caso si applicano le disposizioni di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e la sanzione è riducibile esclusivamente ai sensi dell'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”*.

Come chiarito dalla stessa Agenzia delle Entrate (circolare n. 12 del 3 agosto 2012), il legislatore, in ossequio al principio di capacità contributiva, ha tenuto conto dell'inesistenza dei ricavi o dei compensi dichiarati dal contribuente strettamente e direttamente correlati ai componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, ammettendone quindi la rettifica a favore del contribuente entro i limiti dell'ammontare dei suddetti componenti negativi dichiarati. La disposizione ribadisce, pertanto, il principio secondo cui i costi esposti nelle fatture che si riferiscono ad operazioni oggettivamente inesistenti, pur non riguardando la



SENT. 222/2024

materia dei costi illeciti, risultano comunque indeducibili in quanto non sono stati affatto sostenuti al fine di acquisire beni e servizi da utilizzare, sul presupposto che l'indeducibilità di tali componenti negativi discende già dall'ordinaria applicazione delle regole di determinazione del reddito, indipendentemente dalla configurazione di un illecito penale. E, tuttavia, l'indicazione nella dichiarazione dei redditi di spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati fa scattare l'irrogazione di una sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell'ammontare delle spese o degli altri componenti negativi fittizi. La sanzione è, pertanto, commisurata soltanto ai componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati e non ammessi in deduzione, a fronte dei quali sia stata riconosciuta la non imponibilità, per pari importo, dei componenti positivi direttamente afferenti ai predetti costi. La stessa circolare sopra richiamata precisa che, nell'ipotesi in cui non vi siano componenti positivi di reddito direttamente afferenti a componenti negativi relativi a operazioni inesistenti, ovvero nel caso in cui questi ultimi siano di ammontare superiore ai correlati componenti positivi, l'indeducibilità dei suddetti componenti negativi, o della quota di questi ultimi, eccedente i correlati componenti positivi, determina invece l'applicazione delle ordinarie sanzioni, quali quelle per infedele dichiarazione.

Sul punto, l'atto di conciliazione si limita a riportare la generica locuzione *"Vista la documentazione presentata dalla parte e (del)la*



SENT. 222/2024

*natura indiziaria delle prestazioni, si propone di abbandonare il rilievo*”: dalla formulazione testuale della clausola emerge la piena consapevolezza della fittizietà delle operazioni documentate nelle fatture (visto che si allude alla natura “indiziaria” delle prestazioni) e, tuttavia, al fine di addivenire alla conciliazione, si ammette la deducibilità dei costi (mai sostenuti in quanto afferenti a operazioni inesistenti) ai fini delle imposte sul reddito, e la detraibilità degli stessi ai fini IVA, e, al tempo stesso, si decide di irrogare al Consorzio Edile CM la sanzione, in totale dispregio di quanto stabilito dell’art. 8, comma 2. Un assetto pattizio di interessi del tutto in contrasto con le finalità della norma, e ciò a prescindere dall’afferenza dei costi in esame alla commissione di un delitto non colposo, come previsto dal medesimo art. 8, al comma 1.

La giurisprudenza di legittimità ha, di recente, ribadito il principio in base al quale non è mai detraibile l’IVA relativa alle operazioni oggettivamente inesistenti, con riferimento alle quali l’Amministrazione finanziaria ha l’onere di provare che l’operazione non è stata posta in essere, ma non ha anche l’onere “... di dimostrare la mala fede del contribuente, atteso che, una volta accertata l’assenza dell’operazione, non è configurabile la buona fede di quest’ultimo, che sa certamente se ed in quale misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione per la quale ha versato il corrispettivo” (Cass. civ. n. 4251/2022). Sul punto, recenti arresti della Suprema Corte (Cass. n. 32217/2023) nel richiamare proprio l’art. 8, comma 2 cit., hanno confermato la decisione delle



SENT. 222/2024

Commissioni tributarie che, una volta considerata fondata la pretesa dell'Ufficio in merito all'inesistenza oggettiva delle operazioni, hanno ritenuto *"...non fornita la prova contraria dell'effettiva esistenza dell'operazione, non essendo stata data prova della coincidenza dell'operazione commerciale con la sua espressione documentale a fronte della falsità della rappresentazione contabile di cui alle fatture utilizzate, non potendo l'onere della prova essere assolto mediante produzione delle sole fatture"*.

### C) CONSORZIO EDIL VENETO

La posizione fiscale del Consorzio EdilVeneto, all'esito degli accertamenti compiuti dalla Guardia di Finanza e dall'Agenzia delle Entrate, risultava la seguente:

| Consorzio Edilveneto                                                                                                                                                            | 2004         | 2008       | 2009         | 2010                                                            | 2011       |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|------------|--------------|-----------------------------------------------------------------|------------|
|                                                                                                                                                                                 | Accertato    | Accertato  | Accertato    | Accertato                                                       | Accertato  |
| IVA omessa dichiarazione operazioni imponibili: mancato ribaltamento dei costi                                                                                                  | 4.677.873,65 | 633.979,23 | 469.531,50   | 750.253,63                                                      | 484.600,48 |
| IRES e IRAP indebita deduzione di costi fatture da ricevere, per operazioni inesistenti relative alle società: Lavorazione e Posa Ferro, Carpedil, Iesolana, Edilart, Edil 2004 | 809.634,26   |            | 2.156.495,51 |                                                                 |            |
| IVA indebita detrazione imposta relativa a fatture per operazioni inesistenti emesse dalle società: Lavorazione e Posa Ferro, Carpedil, Iesolana, Edilart, Edil 2004            |              |            |              | Iva<br>215.650,00<br>relativa<br>all'imponibile<br>2.156.495,51 |            |

Rispetto a tale situazione debitoria, l'Ufficio legale della Direzione Provinciale di Venezia, con nota del 19 agosto 2015, Prot. 68299/15, a firma del Direttore Provinciale, OMISSIS, formulava richiesta di parere alla Direzione Regionale del Veneto al fine di conciliare la lite pendente. Nella minuta è presente la firma di OMISSIS dell'Ufficio



legale. Si formulavano le seguenti osservazioni:

- per Iva da omessa dichiarazione di operazioni imponibili per gli anni d'imposta 2004, 2008, 2009, 2010 e 2011 per mancato ribaltamento dei costi alle società consorziate, si proponeva di distinguere tra cessioni di beni (imponibili Iva) e prestazioni di servizi (per le quali si sarebbe reso applicabile l'art. 6, comma 3, del d.P.R. n.633/1972) fatturate al Consorzio, considerando solo le prime oggetto di recupero di imposta Iva; i costi relativi ai beni strumentali (di proprietà del Consorzio, messi a disposizione alle consorziate), non sarebbero stati oggetto di ribaltamento;
- per Ires e Irap relative all'anno di imposta 2004 e 2009 - indebita deduzione di costi per fatture da ricevere da parte delle società consorziate Lavorazione e Posa Ferro Snc, Carpedil Snc, Jesolana Snc, Edilart Snc, l'Ufficio riteneva di dover riconoscere l'effettività delle prestazioni sottostante le fatture da ricevere in argomento, in ragione del fatto che i corrispondenti ricavi sarebbero stati dichiarati quali utili ed assoggettati a tassazione dai soci delle società consorziate.

Infine, con riguardo alle sanzioni applicate, l'Ufficio legale propone di ricondurle alla misura del minimo edittale.

L'Ufficio legale della Direzione Regionale del Veneto, il 9 giugno 2016, con comunicazione Prot. 30223/2016, in ordine alla richiesta di parere formulata dalla Direzione provinciale, esprimeva le seguenti indicazioni:

- Iva omessa dichiarazione di operazioni imponibili per gli anni



SENT. 222/2024

d'imposta 2004, 2008, 2009, 2010 e 2011 per mancato ribaltamento dei costi: richiama un'integrazione di parere inviata dalla Direzione provinciale di Venezia del 28 ottobre 2015 (documento non rinvenuto negli atti esaminati dal Team di Audit), riportata a stralcio, secondo la quale "*...la Parte ha prodotto prospetti riepilogativi delle fatture suddividendole secondo il criterio indicato (cessione di beni — prestazione di servizi). Esaminate a campione le fatture, si ritiene attendibile la ricostruzione di Parte e pertanto, in un'ottica conciliativa si propone il recupero a tassazione delle sole cessioni di beni e non delle prestazioni di servizi...*", nonché l'ordinanza n. 946/2015, con la quale era devoluta alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione l'esame della questione relativa alla "*integrale riaddebito o ribaltamento sulle imprese consorziate di tutte le operazioni economiche, comprese quelle poste in essere non dalle imprese consorziate, ma dalla società consortile con le proprie strutture, ovvero da imprese terze*". Sulla base delle citate premesse, in considerazione dell'oscillante giurisprudenza, la Direzione regionale ha condiviso la soluzione prospettata dalla Direzione provinciale, in ordine al riconoscimento dell'imponibilità Iva, con riguardo alle sole cessioni di beni.

- Ires ed Irap per l'anno di imposta 2004 e 2009 — indebita deduzione di costi per fatture da ricevere da parte delle società consorziate Lavorazione e Posa Ferro Snc, Carpedil Snc, Jesolana Snc, Edilart Snc: si richiama la relazione della Guardia di



SENT. 222/2024

Finanza, Prot. 131995 del 14 aprile 2015 (pagina 8 e 9) e si conclude propendendo per l'abbandono del rilievo relativo alle fatture oggettivamente inesistenti, ricevute e da ricevere da parte delle società Lavorazione e Posa Ferro Snc, Carpedil Snc, Jesolana Snc, Edilart Snc, rispettivamente per euro 809.634,26 (anno 2004) e euro 2.156.495,51 (anno 2009), in quanto secondo i finanziari *“Si ritengono insufficienti, per il contesto penal-tributario, gli elementi forniti dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate”*.

Infine, in applicazione dell'art. 48 ter del d.lgs. n. 546/1992, la Direzione regionale concorda in ordine alla rideterminazione delle sanzioni nella misura del minimo edittale.

Per tutte le annualità oggetto di accertamento, 2004, 2008, 2009, 2010 e 2011, in data 13/09/2016, l'Ufficio ed il Consorzio Edilveneto sottoscrivevano gli accordi conciliativi, a firma del Direttore provinciale, OMISSIS del delegato di Parte, per gli importi di seguito prospetticamente indicati:

|      | IVA omessa dichiarazione operazioni imponibili:<br>mancato ribaltamento dei costi |            | IRES e IRAP indebita deduzione di costi fatture da ricevere, per operazioni inesistenti relative alle società: Lavorazione e Posa Ferro, Carpedil, Iesolana, Edilart, Edil 2004 |            | IVA indebita detrazione imposta relativa a fatture per operazioni inesistenti emesse dalle società: Lavorazione e Posa Ferro, Carpedil, Iesolana Edilart, Edil 2004 |            |
|------|-----------------------------------------------------------------------------------|------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
|      | Accertato                                                                         | Conciliato | Accertato                                                                                                                                                                       | Conciliato | Accertato                                                                                                                                                           | Conciliato |
| 2004 | 4.677.873,65                                                                      | 84.133,00  | 809.634,26                                                                                                                                                                      | 00,00      |                                                                                                                                                                     |            |
| 2008 | 633.979,23                                                                        | 10.967,60  |                                                                                                                                                                                 |            |                                                                                                                                                                     |            |
| 2009 | 469.581,50                                                                        | 5.848,45   | 2.156.495,51                                                                                                                                                                    | 00,00      |                                                                                                                                                                     |            |
| 2010 | 750.258,68                                                                        | 5.493,74   |                                                                                                                                                                                 |            | 215.650,00                                                                                                                                                          | 00,00      |



SENT. 222/2024

|      |            |           |  |  |  |  |
|------|------------|-----------|--|--|--|--|
| 2011 | 484.600,48 | 76.500,00 |  |  |  |  |
|      |            |           |  |  |  |  |

Considerato che la prima voce oggetto di conciliazione (ossia il mancato ribaltamento dei costi), non è stato oggetto di contestazione in sede di citazione, residuano a titolo di danno erariale i soli importi annullati per effetto della conciliazione stragiudiziale per l'anno 2004 che, al contrario, integrano un'ingiustificata mancata entrata stando all'impianto accusatorio. Soltanto in relazione a tale anno finanziario, infatti, il Team Audit Dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che per i costi relativi ad operazioni inesistenti, riconducibili a fatture ricevute o da ricevere da parte delle società consorziate, la Guardia di Finanza, Nucleo Polizia Tributaria di Venezia, con nota Prot. 131995/15 del 14 aprile 2015, comunicava alla Procura della Repubblica presso il Tribunale Ordinario di Venezia, gli esiti dell'attività svolta, nell'ambito della delega d'indagine, nei confronti delle società appartenenti al gruppo OMISSIS, per l'anno 2009. Orbene, *"Alle pagine 8 e 9 della nota, la Guardia di Finanza, precisa di aver svolto ulteriori accertamenti ed acquisizioni documentali presso il depositario delle scritture contabili, nonché controlli incrociati su soggetti terzi, concludendo che: "...si ritengono INSUFFICIENTI, per il contesto penai-tributario, gli elementi forniti dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate" - sì come riportato nel parere espresso dall'Ufficio regionale - e gli stessi verificatori precisano che "... le conclusioni a cui è pervenuta la Direzione provinciale e pedissequamente la Direzione regionale, non trovano*



SENT. 222/2024

*alcun riscontro all'esito dell'attività di Polizia Giudiziaria svolta dalla Guardia di Finanza, la quale, a seguito di comunicazione di reato n. 186/RCR/2013, ha approfondito l'istruttoria solo ed esclusivamente in riferimento alle poste contabili relative all'anno di imposta 2009. Nessuna ulteriore indagine è stata compiuta con riguardo alle fatture da ricevere, contabilizzate dal Consorzio Edilveneto, per l'anno 2004. Peraltro, gli elementi indiziari emersi ad esito dell'istruttoria dell'Ufficio Controlli, per l'anno 2004, non sono stati confutati da nessun'altra evidenza documentale, tale da far venir meno le ragioni della ripresa a tassazione. L'Ufficio Controlli, per l'anno di imposta 2004, aveva svolto una serie di controlli incrociati anche nei confronti delle società consorziate emittenti, rilevando che le prestazioni oggetto di apposizione contabile (fatture da ricevere):*

- non risultavano fatturate a distanza di ben 9 anni dal presunto svolgimento:*
- non risultavano pagate;*
- non risultavano riconducibili ad alcun cantiere "in corso" nell'anno 2004;*
- non risultavano esser mai state contestate dal Consorzio Edilveneto;*
- non risultavano esser mai state reclamate dalle società consorziate;*
- non risultava alcun documento extra contabile riconducibile alle supposte prestazioni;*
- non era stato rinvenuto alcun SAL;*



SENT. 222/2024

- non risultava la natura, la tipologia, il periodo di riferimento, i cantieri riconducibili alle supposte prestazioni;

- alcune delle società consorziate, pur contabilizzando i relativi ricavi, risultavano in perdita.

A fronte di tali evidenze probatorie, non confutate dalle indagini di P.G. della Guardia di Finanza (svolte per altra annualità, per altri cantieri, per altre prestazioni), seppur riconducibili alle medesime società, la Direzione provinciale di Venezia, in primis e la Direzione regionale del Veneto, senza alcuna espressa motivazione, hanno ritenuto di abbandonare il rilievo relativo all'anno di imposta 2004, assimilandolo erroneamente a quello per l'anno di imposta 2009.

Il cerchio si chiude. L'annullamento delle imposte non pagate delle relative sanzioni si sono concentrate nel solo anno 2004, per effetto di un'indebita quanto illegittima estensione delle ragioni conciliative a operazioni che, ancora oggi, risultano del tutto prive di riscontro probatorio. In ossequio ai canoni probatori delineati dalla giurisprudenza di legittimità sopra richiamata (Cass. civ. ord. n. 32217 del 21 novembre 2023), non può considerarsi sufficiente la mera "fatturazione" delle attività svolte per conto di un committente, essendo necessario, ai fini fiscali, provare l'effettiva cessione dei beni e/o dei servizi oggetto di registrazione in fattura. Nel caso di specie, l'ulteriore approfondimento istruttorio svolto dagli organi di polizia giudiziaria ha avuto esito negativo, sicché anche in questa sede si deve presumere che la EdilVeneto – come le altre due società del gruppo OMISSIS – ha "gonfiato" i costi al fine di ridurre il prelievo



SENT. 222/2024

fiscale e che nessun adeguato supporto documentale è stato fornito in sede transattiva.

13. L'illegittimità degli atti di conciliazione, per le parti oggetto di contestazione, integra il presupposto della responsabilità per cui è causa. Occorre, su tale piano di valutazione, scrutinare la compatibilità dell'istituto della conciliazione giudiziale (o stragiudiziale) con il principio generale di indisponibilità del credito tributario.

Il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria, secondo cui l'Amministrazione finanziaria non dispone del potere di concedere ai contribuenti la riduzione dei tributi da questi dovuti, trova fondamento in disposizioni di diritto positivo che lo enunciavano espressamente ben prima dell'entrata in vigore della Costituzione (art. 13 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 - abrogato dall'art. 24 del d.l. 25 giugno 2008, n. 112, conv. dalla l. n. 133 del 6 agosto 2008 - e art. 49 del R.D. 23 maggio 1924, n. 827 a mente del quale *"Nei contratti non si può convenire esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione"*). Con l'entrata in vigore della Carta costituzionale, l'indisponibilità del tributo e della stessa potestà impositiva discende direttamente dall'art. 23 Cost. che sancisce la c.d. "riserva di legge" (o principio di legalità), stabilendo che una prestazione patrimoniale può essere imposta unicamente con un atto avente forza di legge. L'indisponibilità investe anche il credito tributario per effetto della funzione di riparto (in base alla capacità contributiva) conferita



SENT. 222/2024

all'obbligazione tributaria dagli artt. 2, 3, 23 e 53 Cost. La possibilità di disporre di tale credito (nel senso di transigere o rinunciare) è suscettibile di cagionare una lesione degli interessi della collettività a favore dell'interesse di un singolo individuo, così finendo per sostituire i criteri di riparto definiti dal legislatore *erga omnes* con altri e diversi criteri individuati di volta in volta dalle autorità fiscali competenti. In sostanza, all'indisponibilità del credito tributario consegue l'assenza di discrezionalità da parte dell'Amministrazione finanziaria, e il carattere vincolato che anima l'esercizio della funzione impositiva. Al fine di rispettare il principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 Cost. l'esercizio della discrezionalità amministrativa non potrebbe, nel settore tributario, elidere la scelta, tra quelle possibili, della soluzione più conveniente per l'interesse pubblico (costituente l'interesse primario) in relazione agli altri interessi (secondari) coinvolti nel rapporto tributario, attraverso un loro contemperamento complessivo.

L'Amministrazione finanziaria, in virtù del principio di legalità, può, dunque, applicare le norme tributarie con elasticità e discrezionalità solo con riguardo all'interpretazione delle stesse e con riferimento a fattispecie non tassativamente determinate dalla legge; in forza dei principi di capacità contributiva e di uguaglianza, non ha possibilità di tenere conto - neppure per fini perequativi - degli interessi del privato specificamente coinvolti (per esempio, la salvaguardia dei livelli occupazionali), senza potersi discostare dalla misura del prelievo legislativamente prevista e quindi con esclusione - in questo



ambito - di qualsiasi residuo spazio di discrezionalità “tributaria”.

In tale solco, la compatibilità con i canoni costituzionali degli istituti di natura “transattiva” previsti espressamente dal legislatore, quali anche l’accertamento con adesione e, per quanto qui rileva, la conciliazione giudiziale, deve essere circoscritta alle sole ipotesi in cui tali istituti intervengono in una fase del rapporto in cui il credito tributario è ancora incerto sia nella sua esistenza sia nel suo ammontare e che, dunque, non comportano una rinuncia o non integrano un atto di disposizione dello stesso. In particolare, la conciliazione disciplinata dagli artt. 48 e ss. del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nella riscrittura operata dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, ha dichiaratamente lo scopo *“di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l’amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità”*, come prescritto dall’art. 10, comma 1, lettera a), della legge delega n. 23 del 2014. La riforma del 2015 – applicabile anche alle controversie tributarie pendenti alla data del 1° gennaio 2016 – ha previsto, tra le altre modifiche, l’estensione dell’ambito di applicazione dell’istituto al secondo grado di giudizio; l’individuazione di un diverso momento di perfezionamento della conciliazione e di nuove regole per il pagamento delle somme dovute; la determinazione del beneficio consistente nella riduzione delle sanzioni, riformulata secondo modalità più favorevoli al contribuente. E, infatti, nel comma 1



SENT. 222/2024

dell'articolo 48-ter si stabilisce la riduzione al 40 per cento del minimo previsto dalla legge, qualora l'accordo intervenga nel primo grado di giudizio, mentre la percentuale è elevata al 50 per cento se la conciliazione avviene in appello. In questo caso, pertanto, il vantaggio è predeterminato dal legislatore e, come tale, sottratto alla discrezionalità della stessa amministrazione finanziaria che deve muoversi, a fini conciliativi, nei ristretti limiti sopra descritti (in termini la stessa Agenzia delle Entrate, circolare n. 38/2015).

Dal quadro normativo e interpretativo testé tratteggiato si desume agevolmente che le clausole negoziali oggetto del presente giudizio fuoriescono dal perimetro della legittimità definito dal legislatore. Gli atti di conciliazione (che si sono perfezionati al di fuori del contesto giudiziale e per ciò solo qualificabili come "stragiudiziali") contengono atti di rinuncia al credito tributario del tutto privi di giustificazione causale e, sicuramente, non collegabili né a incertezze interpretative (anzi l'unica posta di possibile danno in tal senso, derivante dal ribaltamento dei costi, è stata espressamente esclusa dal Procuratore regionale, proprio in ragione delle oscillanti interpretazioni giurisprudenziali) né a possibili errori nell'*an* e/o nel *quantum debeatur*, che avrebbero potuto supportare la strategia transattiva su un piano di vera e propria "autotutela" emendativa dell'errore commesso. Le poste conciliative attenzionate in citazione hanno determinato un indebito mancato incasso, non rispondente ad alcuna plausibile o giuridicamente fondata ragion d'essere, come sopra evidenziato, con la conseguenziale conferma dell'antigiuridicità



SENT. 222/2024

delle condotte di coloro che hanno reso possibile l'inadempimento dell'obbligazione tributaria e il configurarsi di una perdita erariale, quale evento dannoso.

14. La perdita economica in esame è riconducibile alle condotte poste in essere dagli odierni appellanti, i quali ricoprivano posizioni apicali rilevanti nell'organizzazione dell'Agenzia delle Entrate, all'epoca dei fatti (OMISSIS era all'epoca Direttore della Direzione provinciale di Venezia, mentre OMISSIS era Direttore del Centro Operativo di Venezia sino al 31 maggio 2015 e poi Direttore Provinciale dell'A.E. di Pesaro e Urbino). L'intreccio corruttivo che ha dominato le relazioni dei menzionati soggetti con i rappresentanti del gruppo OMISSIS è ampiamente provato dalle intercettazioni e dai pedinamenti che hanno caratterizzato l'ampia e articolata istruttoria penale e che sono stati riversati nel fascicolo contabile. Non risulta smentito quanto accertato dai primi giudici e cioè che tali rapporti "si concretizzavano attraverso incontri privati, messaggi e/o e-mail, paralleli al ruolo formalmente assunto dagli stessi nei confronti delle società contribuenti" che hanno fortemente compromesso il dovere di lealtà, imparzialità e correttezza che avrebbe dovuto ispirare la condotta dei detti dirigenti pubblici.

In merito alla posizione del OMISSIS, le "ampie dichiarazioni confessorie ed eteroaccusatorie" (citare anche nelle sentenze del Tribunale penale di Venezia) sono state convalidate in sede di interrogatorio di garanzia, allorquando l'appellante ebbe a dichiarare quanto segue: "Corrisponde a verità il fatto che con OMISSIS mi



SENT. 222/2024

*accordai per fare abbattere gli importi contestati derivanti da una precedente verifica dell'Agenzia a fronte della corresponsione della somma di € 300.000. Per ottenere tale risultato mi rivolsi al direttore provinciale dottor OMISSIS che conoscevo da circa trent'anni il quale mi aveva detto che se ci fossero state delle occasioni di guadagno ulteriore rispetto al nostro stipendio lui sarebbe stato disponibile. L'accordo era che all'OMISSIS sarebbero andati € 100.000 in contanti: A fronte di tali corresponsioni sarebbe stato abbattuto l'ammontare degli importi oggetto di accertamento e sarebbe stata contenuta l'imposta da pagare" (così a pag. 2 verb. Riassuntivo); nonché "la prima dazione è avvenuta a Chioggia a casa mia ed è stata di 68 e 5" (le due cifre si riferiscono ai versamenti in migliaia di euro: così a pag. 13 verb. sten.).*

L'attendibilità delle dette dichiarazioni è stata confermata da riscontri documentali e dalle intercettazioni telefoniche, tutti dettagliatamente riportati nella ordinanza del GIP, e, in questa sede in stralcio nei passaggi più significativi:

- colloquio OMISSIS/OMISSIS del 24/07/2015:

*OMISSIS: "ma va va va. Allora ascoltami bene! apri le orecchie e ascoltami bene. La questione si sta ritardando un po', un pochino, ma solo per una cosa semplicissima, perché pare che stiano facendo altri calcoli per farti risparmiare un altro milione di euro! ok? E quindi stanno... veramente si era partiti con altri due milioni di euro, però, hanno visto che forse non ce la si faceva, va bene? Il Direttore Regionale ha detto si va bene! poi ha detto state però attenti! sì, però*



SENT. 222/2024

*va bene, ok! quindi stanno, mo' con agosto (OMISSIS sbatte le mani come a dire che ad agosto è chiuso, ndr) però mi diceva il Direttore Provinciale, diceva, lo studio OMISSIS è andato là a chiedergli un'altra cosa, dice <il sig. OMISSIS è tutto d'accordo però lui vuole chiudere anche quegli altri che arriveranno>, aspetta! allora noi stiamo chiudendo quelli che comportano cinquanta milioni di euro, ti ricordi?";*

*OMISSIS: "l'accertato?";*

*OMISSIS: "l'accertato. Quegli altri non li devi proprio far toccare OMISSIS! devi dire a OMISSIS che deve stare fermo! e ti spiego perché: prima di tutto non ci creano problema perché quando abbiamo fatto conciliazione su questo, quelli vanno di conseguenza, uguale! ok? Ma perché ce l'ha in mano la str..., capito? Se noi chiediamo a quella di tirarli fuori, abbiamo finito tutto!";*

*OMISSIS: "quali altri?";*

*OMISSIS: "ci dovrebbe essere una coda del 2013 mi pare, e poi un altro anno per ognuno forse, capi' (capito ndr), ancora delle cose sospese, che però ce l'ha in mano la... comm si chiamm";*

*OMISSIS: "si si si";*

*OMISSIS: "quella lì di San Donà! ok? Allora il direttore m'ha detto, di al signore che non li facesse proprio neanche intervenire con quella, perché se no quella ci blocca tutto il resto appresso (tutto il seguito ndr) e ci rompe i co.....! facciamo la stessa procedura, quando sarà, lasciamo che la cosa vada, se lei vuole fare gli accertamenti facciamo gli accertamenti, dopo facciamo la conciliazione e glielo mettiamo nel c..... un'altra volta, capito? Bon"; [.....]*



SENT. 222/2024

OMISSIS: *“tu non ti preoccupa! Tu di a lui che si chiude tutto quello che è nel foglione, cioè tutti gli accertamenti che ti sono stati notificati e che abbiamo calcolato i cinquanta milioni di euro, quelli che erano, ok? Quelli si chiudono, quelli che rimangono, che ancora non ti è stato notificato niente, perché si deve aspettare le dichiarazioni dei redditi, tutte ste cose, non li chiedesse neanche, perché lui ha detto il sig. OMISSIS vuole anche quelli, no!”*.

Sono sufficienti questi pochi accenni – in un complesso di conversazioni intercettate, tutte di analogo tenore – per dare il segno tangibile del concorso del OMISSIS alla chiusura transattiva delle pendenze tributarie facenti capo al OMISSIS. A fronte di un accertamento di 50 milioni di euro, l'accordo corruttivo prevedeva una somma iniziale di 8,2 milioni di euro: i riferimenti alla costruzione del percorso da seguire sono chiarissimi e inequivocabili. Appare, pertanto, del tutto flebile l'argomento difensivo fondato sulla circostanza che il OMISSIS fosse, all'epoca dei fatti, Direttore del Centro Operativo di Venezia, di talché non sarebbe stato di *“sua competenza”* e non avrebbe avuto *“alcun potere in materia di conciliazioni giudiziali (e lo stesso dicasi con riferimento alla tempistica di emissione degli avvisi di accertamento o di effettuazione dei rimborsi IVA)”*, alla stregua di quanto dal OMISSIS dedotto nell'atto d'appello (a pag. 44).

Può essere rimarcato che, in sede di responsabilità amministrativa come ai fini della configurabilità del reato di corruzione, sia propria che impropria, non è determinante il fatto che l'atto d'ufficio o



SENT. 222/2024

contrario ai doveri d'ufficio sia ricompreso nell'ambito delle specifiche mansioni del pubblico ufficiale o dell'incaricato di pubblico servizio, essendo necessario e sufficiente che si tratti di un atto rientrante nelle competenze dell'ufficio cui il soggetto appartiene ed in relazione al quale lo stesso eserciti o possa esercitare, una qualche forma di ingerenza, sia pure di mero fatto ( Cass. pen., Sez. III, 31 marzo 2016, n. 31424; Cass. pen., Sez. VI, 8 giugno 2023-10 gennaio 2024, n. 1245; Cass. pen., Sez. VI, 22 dicembre 2023-5 aprile 2024, n. 14014).

Il legame del OMISSIS con la famiglia OMISSIS e il suo interessamento alla chiusura conciliativa delle liti pendenti erano di tale pervasività rispetto agli esiti poi in concreto verificatisi, da escludere in radice la sua estraneità ai fatti. La consumazione dell'illecito erariale in esame non è affatto legata al ruolo formale che il dott. OMISSIS aveva all'interno dell'amministrazione, ma deriva direttamente dalla natura dei suoi rapporti con i contribuenti, posto che la sua materiale *“possibilità di incidere sull'articolato processo decisionale che ha condotto a perfezionare le conciliazioni”* ha trovato sponda nell'apporto causale dell'OMISSIS.

Anche rispetto alla posizione di quest'ultimo, infatti, le intercettazioni e l'intero corredo probatorio posto a base del libello introduttivo confermano il diretto e significativo apporto causale alla consumazione del fatto dannoso. Nella Relazione conclusiva della Guardia di Finanza del 2 marzo 2017 si legge *“per comprendere meglio il contesto illecito in essere tra OMISSIS, OMISSIS e OMISSIS,*



SENT. 222/2024

*oltre che alle conversazioni telefoniche n. 141622 del 09/12/2015 e n. 18175 del 19/12/2015, ed agli SMS n. 127439 del 12/01/2016, n. 131232-131248-131251 del 20/01/2016 e n. 131633-131634-131635 del 21/01/2016 scambiati tra i due, ritenuti rilevanti per il fatto che OMISSIS in tali dialoghi esortava in maniera decisa OMISSIS ad accelerare nel chiudere "quello GROSSO" e s'informava, nell'ottica di un suo prossimo rientro in VENETO, anche di quando si liberava il posto di Direttore Provinciale dell'Ufficio di Padova". Gli organi di p.g. rimandano anche al contenuto degli SMS n. 135195 - 135207 - 135208 del 28/01/2016 e n. 140714 - 140728 del 08/02/2016 da cui si rileva che OMISSIS s'informava se il direttore (Direttore Regionale dott. M.), chiamato in gergo "il padreterno", "ha firmato o ancora ci sta pensando", ottenendo da OMISSIS la seguente risposta: "Il padre eterno ci sta ancora pensando". (Allegato n. 7 - conversazioni e SMS citati). Sempre nella Relazione conclusiva "Si rimanda anche agli SMS n. 160696-160698-160708-160710 del 17/02/2016 e n. 162640-162641-162646 del 25 febbraio 2016 (Allegato n. 8), con i quali OMISSIS ed OMISSIS cercavano di fissare un incontro di persona, poi avvenuto il 26 febbraio 2016, nei pressi dell'albergo HOLIDAY INN di Marghera, nel piazzale antistante la stazione di servizio della TOTAL ERG, all'esterno del bar "AUTOGRILL", incontro monitorato da personale di questo Reparto con apposita attività di OCP. (Allegato n. 9). Si ritengono rilevanti anche i testi degli SMS n. 118-120-123 del 07/03/2016 scambiati tra i due, con i quali OMISSIS lo informava che il direttore regionale avrebbe dovuto firmare*



SENT. 222/2024

*gli atti mercoledì (ndr, 9 marzo 2016). Si evidenzia che OMISSIS, per l'occasione, inviava agli SMS da un'utenza che lui ha tuttora in uso, la n. OMISSIS (sottoposto ad intercettazione giusto RIT. n. 1576/15) ma intestata a sua suocera, F.A., deceduta il OMISSIS. (Allegato n. 10 - anagrafica utenza). Peraltro, nell'incontro tenutosi tra OMISSIS e OMISSIS il 23/12/2015, all'interno dell'Albergo HOLIDAY INN di Marghera, OMISSIS da una parte cercava di tranquillizzare OMISSIS sulla prossima chiusura della "pratica" entro la fine di gennaio e gli inizi di febbraio 2016, e dall'altra si vantava del fatto che fossero riusciti a mandare via dalla Direzione Provinciale di Venezia, la dott.ssa OMISSIS- all'epoca capo area controlli. Peraltro, anche in tale occasione OMISSIS ribadiva che era tutto sul tavolo del Direttore Regionale e che appena questi firmava lui lo avrebbe chiamato.”*

*Si riporta inoltre, che “sotto il passato periodo di Pasqua 2016, c'è stato dapprima uno scambio di SMS tra OMISSIS e OMISSIS, con il quale quest'ultimo veniva nuovamente esortato da OMISSIS di "parlare con OMISSIS" e, dopo c'è stato un febbrile scambio di SMS tra OMISSIS e OMISSIS, con i quali OMISSIS, spronato da OMISSIS cercava di informarsi "se è tutto a posto", e gli chiedeva un incontro per il giorno 29 marzo 2016 alle 13 al solito posto; solo dopo aver ricevuto risposta negativa circa l'incontro da parte di OMISSIS, che gli comunicava che per quel giorno si sarebbe trovato a Londra per lavoro, OMISSIS forse infastidito del mancato incontro, si lasciava andare ed inviava a OMISSIS messaggi più espliciti, dal chiaro contenuto illecito, dicendogli testualmente:*



SENT. 222/2024

- con l'SMS n. 170611, "tienti pronto perché ci siamo. Hai trovato il tutto?"; con l'SMS n. 170623, "io devo essere sicuro del tutto pronto!!! Capito!!!"; con l'SMS n. 170631, "mi raccomando non fare scherzi che salta tutto!!!".

E ancora gli organi di polizia giudiziaria riferiscono nella Relazione citata che "OMISSIS subito dopo aver incontro OMISSIS, si è incontrato con OMISSIS a Chioggia il pomeriggio di sabato 6 agosto 2016 e nel corso di tale incontro, presumibilmente su richiesta di OMISSIS ha inviato ad OMISSIS (sempre sul telefono intestato alla defunta suocera) l'SMS n. 201733 con il seguente testo: "Fammi sapere il conto finale del consorzio!" e che "In effetti, OMISSIS non ha risposto subito alla richiesta di notizie che OMISSIS gli aveva formulato con l'SMS n. 201733 del 6 agosto 2016: "Fammi sapere il conto finale del consorzio!", ma gli risponde solo in data 18 agosto 2016, con una serie di SMS chiedendogli se avesse una mail sulla quale scrivergli o mandargli dei documenti. Ottenuta risposta negativa, e dopo avergli anche chiesto se il suo telefono cellulare fosse collegato ad internet, ricevendo nuovamente risposta negativa, solo in data 24 agosto 2016 OMISSIS si decideva a comunicargli con l'SMS n. 403 che la cifra totale poteva essere: "otto milioni ottocentomila. Attendiamo conferma". Immediatamente dopo aver ottenuto l'indicazione del conto finale, OMISSIS chiedeva ad OMISSIS con un altro SMS se dal conto totale dovevano essere detratte le somme già versate e l'IVA bloccata: "Ok. Ovviamente meno quello che ha già versato. L'iva bloccata va in compensazione o viene sbloccata dopo?".



SENT. 222/2024

Si legge, ancora, nella Relazione *“A parere di questo Reparto, la febbrile richiesta d Iomissis rivolta al OMISSIS - se avesse una e-mail sulla quale scrivergli o mandargli dei documenti ovvero se il suo telefono cellulare fosse collegato ad internet -era dovuta al fatto che OMISSIS volesse mandargli via e-mail la copia delle istanze di "conciliazione giudiziale", relativamente al contenzioso in corso con il CONSORZIO EDILE C.M. (da intendersi anche il CONSORZIO EDILVENETO e la società EDIL 2004 S.r.l. unipersonale), che la Direzione Provinciale di Venezia dell'Agenzia delle Entrate - da lui retta - aveva depositato innanzi alla Commissione Tributaria di Venezia proprio il giorno 18 agosto 2016.*

*Difatti da interrogazione alla banca dati dell'Anagrafe tributaria, risulta che la Direzione Provinciale dell'A.E. di Venezia ha presentato alle date del 9, 10 e 18 agosto 2016 alla Commissione Tributaria Provinciale di Venezia proposta di definizione del contenzioso attraverso il ricorso dell'istituto della "conciliazione giudiziale" proponendo una conciliazione di circa 8,3 milioni di euro, su un importo contestato di oltre 41 milioni di euro”.*

A corroborare il quadro indiziario sopra descritto, soccorrono le dazioni di denaro, puntualmente riscontrate dalla Guardia di Finanza che ha cura di precisare quanto segue: *“Incrociando il contenuto dei colloqui telefonici\ambientali captati, degli SMS scambiati dai tre soggetti e l'esito delle attività di OCP effettuati da personale di questo Reparto, è emerso che in occasione dei precitati incontri del 15, 17, 21 settembre 2016, 4 novembre 2016 e 21*



SENT. 222/2024

*dicembre 2016 OMISSIS ha consegnato a OMISSIS una cospicua somma di denaro in contanti, quantificata in non meno di 140 mila euro:*

*in data 15 settembre 2016, OMISSIS accompagnato da sua moglie OMISSIS hanno incontrato OMISSIS a Chioggia c\o l'abitazione di quest'ultimo, in OMISSIS, e in tale occasione OMISSIS e sua moglie hanno consegnato al OMISSIS la somma di 68.500,00 euro di denaro in contanti (dall'attività di OCP effettuata, sembra che fosse la OMISSIS a trasportare nella sua borsa la somma di denaro); OMISSIS subito dopo aver incontrato i coniugi OMISSIS, la sera stessa del 15 settembre 2016 si è recato ad incontrare OMISSIS nel parcheggio del ristorante "AL CAVALLINO" a Codevigo (incontro prestabilito dai due alcuni giorni prima); OMISSIS ed OMISSIS dopo aver discusso fittamente tra loro per circa una decina di minuti nel piazzale esterno del ristorante (dall'attività di OCP effettuata da militari di questo Reparto è stato rilevato che OMISSIS istruiva OMISSIS mostrandogli alcuni appunti riportati su foglio di carta, che poi ha anche consegnato ad OMISSIS) sono risaliti sulle rispettive autovetture ed hanno proseguito il loro incontro in aperta campagna nel tratto compreso tra il Comune di Chioggia e quello di Cavarzere (VE) - strada provinciale Gorzone -località Braghella, frazione del Comune di Cavarzere, ed in tale luogo a causa di un fortuito errore commesso da OMISSIS che non si era accorto che alcune buste contenenti i soldi destinati ad*



SENT. 222/2024

*OMISSIS erano finite sotto il sedile della sua auto, OMISSIS ha consegnato ad OMISSIS solo 30.000,00 euro (invece in macchina aveva con sé 50.000,00 euro); l'ulteriore somma di 20.000,00 euro, dopo aver scoperto l'errore, è stata consegnata da OMISSIS ad OMISSIS in occasione di un ulteriore incontro organizzato nel tardo pomeriggio del 17 settembre 2016, sempre nei pressi del parcheggio esterno del ristorante "AL CAVALLINO" a Codevigo. Quindi di tale cospicua "mazzetta" di 68.500,00 euro OMISSIS ha trattenuto per sé 18.500,00 euro, mentre ad OMISSIS ha consegnato 50.000,00 euro in contanti;*

· *Il giorno 21 settembre 2016, OMISSIS si è recato di persona a Pesaro ad incontrare OMISSIS ed in tale occasione gli ha consegnato un'ulteriore ingente somma di denaro in contanti, quantificata da lui stesso in 31.500,00 euro;*

· *Il giorno 04 novembre 2016 OMISSIS ha incontrato OMISSIS a casa di quest'ultimo a Chioggia, e subito dopo, la sera stessa OMISSIS si è incontrato a Marghera con OMISSIS. Durante tali incontri OMISSIS avrebbe consegnato a OMISSIS non meno di 30.000,00 euro e, poi, OMISSIS ha consegnato ad OMISSIS euro 25.000,00;*

· *Il giorno 21 dicembre 2016, OMISSIS si è recato di persona a Pesaro ad incontrare OMISSIS ed in tale occasione gli ha consegnato un'ulteriore ingente somma di denaro in contanti, al momento non meglio quantificabile (ndr, potrebbe avergli consegnato una somma oscillante tra i 20 e i 100 mila euro);*

· *il pomeriggio del 23 dicembre 2016, OMISSIS si è incontrato a*



SENT. 222/2024

*Marghera con OMISSIS ed in tale occasione gli ha consegnato un'ulteriore ingente somma di denaro in contanti, quantificata in euro 15.000,00.*

*. Alla data del 23 dicembre 2016 risulta che OMISSIS ha ricevuto 90mila euro, mentre OMISSIS ha ricevuto non meno di 50mila euro.*

*Tale somma stando al contenuto anche di alcune conversazioni ambientali captate era solo la I° tranche dell'importo complessivo concordato di 300.000,00 euro.*

*Le date delle singole dazioni si collocano a monte e a valle degli accordi conciliativi, in quanto:*

*- in data 13 settembre 2016, la Direzione Provinciale di Venezia ed il Consorzio Edilveneto sottoscrivevano un accordo conciliativo, per l'anno di imposta 2004, Prot. 76860/2016 riconoscendo illegittimamente, in sede di conciliazione, la deducibilità di costi relativi ad operazioni inesistenti, ricevute dalle consorziate Lavorazione e Posa Ferro Snc, Carpedil Snc, Jesolana Snc ed Edilart Snc, per euro 809.634,00;*

*- in data 28 settembre 2016, per l'anno di imposta 2009, la medesima Direzione provinciale sottoscriveva con il Consorzio Edile C.M. un accordo conciliativo, per l'anno di imposta 2009, Prot. 107084/2016 riconoscendo illegittimamente la deducibilità di tutti i costi relativi a fatture da ricevere da parte della società Edil 2004 Srl Unipersonale, per euro 15.517.605,11;*

*- in pari data, e cioè il 28 settembre 2016, la detta Direzione provinciale sottoscriveva, altresì, accordo conciliativo Prot.*



SENT. 222/2024

83079/2016 con la società Edil 2004 Srl Unipersonale, con il

quale non era correttamente determinata la sanzione, con una

perdita ingiustificata per l'Erario di euro 153.477,12.

Non possono, pertanto, trovare ingresso le doglianze mosse dall'appellante OMISSIS in merito alla sua sostanziale estraneità alla vicenda, sul presupposto che non vi sarebbe nelle citate intercettazioni alcun riferimento esplicito agli accordi conciliativi per cui è causa. Oltre alla chiara e incontestata coincidenza degli importi, e la successione degli incontri con il OMISSIS a ridosso di quelli che questi intratteneva con i rappresentanti della famiglia OMISSIS, rileva il contesto corruttivo nel quale sono ambientati gli illeciti per cui è causa, ampiamente confermato dalle dazioni in denaro temporalmente sincroniche agli atti conciliativi.

Neppure può escludersi che non vi sia *“alcun elemento concreto che attesti un qualche effettivo e reale intervento del Dott. OMISSIS nei confronti dell'Ufficio Legale della Direzione Provinciale di Venezia finalizzato a favorire prima con la richiesta di parere all'Ufficio Legale della Direzione Regionale e poi in sede di conciliazione le società del Gruppo OMISSIS”*, come si legge nelle memorie difensive depositate dall'OMISSIS.

Le richieste di parere sono state sempre sottoscritte dall'allora Direttore dell'Ufficio provinciale e non appare sufficiente ad escludere la paternità degli atti la circostanza che questi fossero stati redatti da altri soggetti, pur inseriti nella stessa Direzione. Sul punto, lo stesso requirente ha avuto cura di precisare nel libello introduttivo che, a



SENT. 222/2024

seguito della convocazione dei funzionari che si erano occupati della redazione della bozza di richiesta di parere, le dichiarazioni rese dagli stessi (vedasi verbale del 9 dicembre 2021, doc. 7), confermano che il dott. OMISSIS, *“non soltanto era stato reso edotto del contenuto della bozza, prima ancora che gli fosse inviata per la firma, ma che era stato informato anche sull’andamento del contraddittorio con il professionista che assisteva le società del Gruppo OMISSIS e, dunque, che aveva sostanzialmente partecipato alla definizione di tale contenuto”*. Ora, in disparte l’ovvia osservazione che il Direttore dell’Ufficio legale non può andare esente da responsabilità per atti dallo stesso sottoscritti sol perché redatti materialmente da altri funzionari, la circostanza rimane marginale e può essere oggetto di valorizzazione soltanto in sede di riparto dell’addebito. Ciò che conta, infatti, ai fini del concorso causale preminente dell’OMISSIS è la sottoscrizione degli accordi di conciliazione, tutti a lui riconducibili, posto che l’evento dannoso scaturisce proprio dalla rinuncia definitiva e irreversibile a crediti tributari in assenza dei relativi presupposti legittimanti, come più volte ribadito.

Neppure può considerarsi dirimente l’osservazione difensiva secondo cui non vi sarebbe prova *“che il Dott. OMISSISs ia intervenuto presso l’Ufficio Legale della Direzione Regionale del Veneto, per convincere o anche solo indurre i relativi funzionari come pure il Direttore Regionale a redigere il parere di loro spettanza in termini favorevoli per le società del Gruppo OMISSIS (peraltro rilasciato a distanza di poco meno di un anno dalla richiesta di parere trasmessa dall’Ufficio Legale della*



SENT. 222/2024

*Direzione Provinciale di Venezia*". Anche in questo caso, a prescindere dalla natura di un siffatto parere (obbligatorio/facoltativo, vincolante/non vincolante) rimane sul tappeto l'autonoma valutazione che comunque residuava in capo al sottoscrittore dott.OMISSISal momento della conciliazione, allorquando questi si intratteneva in conversazioni telefoniche con il OMISSIS e riceveva somme che – in mancanza di prova contraria e con ragionevole, elevata probabilità, per il principio del "*più probabile che non*" (*in terminis*, Sez.II App.n.174/2024 e giurisprudenza civile ivi richiamata) – possono trovare la propria causa proprio nel *pactum sceleris* con il OMISSIS e con il OMISSIS, a prescindere dal riscontro della fattispecie penalmente rilevante e dal peso della condanna alla pena concordata.

D'altra parte, per l'appellante OMISS ISva ricordato che lo stabile asservimento del pubblico ufficiale ad interessi personali di terzi, attraverso il sistematico ricorso ad atti contrari ai doveri di ufficio, ancorché non predefiniti, né specificamente individuabili "*ex post*", ovvero mediante l'omissione o il ritardo di atti dovuti, integra il reato di cui all'art. 319 c.p. e non il più lieve reato di corruzione per l'esercizio della funzione di cui all'art. 318 c.p., il quale ricorre, invece, quando l'oggetto del mercimonio sia costituito dal compimento di atti dell'ufficio (*ex multis*, Cass. pen., Sez. VI, n. 46492/2017).

15. Sotto il profilo dell'imputazione soggettiva dei descritti comportamenti non v'è dubbio che le emergenze probatorie



SENT. 222/2024

testimoniano la natura dolosa degli illeciti in esame. In tal senso depongono non tanto le evidenze contenute nella sentenza di patteggiamento - alle quali il giudice contabile può attribuire carattere di "indizio" pur dopo la riforma dell'art. 445 c.p.p. cit. - quanto tutte le intercettazioni versate in atti, talune delle quali sopra sinteticamente riportate in stralcio. La puntuale motivazione contenuta nella sentenza di primo grado *in parte qua*, non smentita dagli assunti difensivi, esime questo Collegio da ulteriori e ripetitivi percorsi argomentativi. Mette conto rilevare che, fermo restando il principio in virtù del quale l'effettivo compimento dell'atto di ufficio è estraneo alla struttura del reato ex art. 319 c.p. (Cass. pen. sez. VI 2 dicembre 2022 n. 45863), il dolo che caratterizza il reato di corruzione illumina (e si espande al) la fattispecie dannosa, originata proprio dal compimento dell'atto *contra legem*. In sostanza, l'intimo e indissolubile collegamento che avvince il *pactum sceleris* alla prestazione (attizia o negoziale) posta in essere in violazione dei doveri d'ufficio manifesta tutta la sua rilevanza proprio in relazione all'elemento soggettivo dell'illecito erariale, posto che giammai potrebbe qualificarsi in termini di colpa grave una condotta adottata dal funzionario a seguito della dazione o della promessa di una tangente. La volontà decettiva del reo è, quindi, orientata e preordinata anche all'adempimento della prestazione, in attuazione dell'accordo criminoso e allo scopo di realizzare quel mercimonio alla quale è sinallagmaticamente avvinto il denaro o l'altra utilità percepita o da percepire.



SENT. 222/2024

Di conseguenza, l'autonomia di giudizio che pure costituisce un valore da preservare e promuovere in ogni sede, appare recessiva al cospetto di un vincolo di presupposizione che avvince il reato all'esercizio di una discrezionalità amministrativa desostanziata, privata della cura dell'interesse pubblico cui è preposta, e asservita all'interesse egoistico, negoziato a monte, del funzionario corrotto.

16. Passando, infine, alla quantificazione del danno, la perdita patrimoniale come anche la lesione all'immagine sono certe, concrete ed attuali.

16.1. Per quanto riguarda il danno patrimoniale, il fatto generatore di responsabilità si è perfezionato al momento della sottoscrizione degli atti di conciliazione che hanno determinato la definitiva perdita del diritto a riscuotere quella quota di imposte e di sanzioni che erano a carico del contribuente. La mancata entrata è divenuta irreversibile e gli importi – all'esito del ricalcolo con esclusione di quelli che derivavano dal mancato ribaltamento dei costi sulle consorziate - rimangono così distinti:

Per Edil 2004, residua esclusivamente il differenziale tra sanzione contestata e quella conciliata in relazione all'anno d'imposta 2009:

| Conciliazione anno d'imposta 2009 |              |                     |                     |                   |
|-----------------------------------|--------------|---------------------|---------------------|-------------------|
|                                   | Contestato   | Conciliato          | Calcolo ICO*        | Differenza        |
| Imposta                           | 4.591.544,00 | 3.632.312,00        | 3.632.312,00        |                   |
| Sanzione                          | 9.183.088,00 | <b>1.683.140,48</b> | <b>1.836.617,60</b> | <b>153.477,12</b> |

\*ICO è Imposta Corretta.

Per il Consorzio Edile C.M. residuo le somme corrispondenti alle imposte IVA, IRES e IRAP non pagate per l'anno 2009, e quelle



SENT. 222/2024

successive maturate nel 2012 e nel 2014, riferibili alla stessa vicenda. Va, infatti ricordato che la Procura regionale, in adesione a quanto sostenuto dalla Direzione Centrale Audit dell'Agenzia delle Entrate nella Relazione conclusiva (nota Prot. 67171 del 12 febbraio 2020), ha contestato agli odierni appellanti anche il mancato recupero a tassazione IVA relative alle fatture emesse nel 2012 e 2014 dalla società Edil 2004. E, in effetti, rispetto alle fatture da ricevere per complessivi euro 4.561.366,66, la detta società ha emesso documenti per soli euro 609.761,55, cui corrisponde un'imposta Iva di euro 60.976,16, da imputarsi agli anni 2012 e 2014, come riscontrato all'esito dell'approfondimento istruttorio, dalla Guardia di Finanza. Il 14/04/2015 la Guardia di Finanza, Nucleo Polizia Tributaria di Venezia, con nota Prot. 131995/15, comunicava alla Procura della Repubblica presso il Tribunale Ordinario di Venezia, gli esiti dell'attività svolta, nell'ambito della delega d'indagine, nei confronti delle società appartenenti al gruppo OMISSIS. Alle pagine 4 e 5 della nota la Guardia di Finanza, precisa di aver svolto ulteriori accertamenti ed acquisizioni documentali, concludendo come segue: *“Gli accertamenti svolti da questo Reparto non hanno rilevato sostanziali elementi di novità rispetto a quanto descritto dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate, se non in merito ad ulteriori fatture e pagamenti pervenuti”* così riassunti:

| <b>Fattura</b> | <b>data</b> | <b>Prot.</b> | <b>Emittente</b> | <b>Imponibile</b> | <b>Iva</b>  |
|----------------|-------------|--------------|------------------|-------------------|-------------|
| n. 21          | 10/05/12    | 548          | Edil 2004 Srl    | € 14.761,55       | € 1.475,16  |
| n. 30          | 16/07/12    | 853          | Edil 2004 Srl    | € 20.000,00       | € 2.000,00  |
| n. 46          | 17/09/12    | 1161         | Edil 2004 Srl    | € 100.000,00      | € 10.000,00 |
| n. 6           | 02/01/14    | 36           | Edil 2004 Srl    | € 375.000,00      | € 37.500,00 |



SENT. 222/2024

|               |          |     |               |                     |                    |
|---------------|----------|-----|---------------|---------------------|--------------------|
| n. 22         | 01/03/14 | 192 | Edil 2004 Srl | € 100.000,00        | € 10.000,00        |
| <b>Totale</b> |          |     |               | <b>€ 609.761,55</b> | <b>€ 60.975,16</b> |

Rispetto a queste verifiche successive, gli organi di polizia giudiziaria avevano rimarcato che “...permane l'anomalia che l'entità della cifra stanziata avesse dovuto avere un supporto documentale tale da dipanare ogni dubbio circa l'effettività delle prestazioni ricevute”.

Pertanto, per le annualità 2012 e 2014, l'Ufficio Audit e lo stesso requirente hanno ritenuto che si fosse erroneamente proceduto a non recuperare a tassazione l'Iva relativa alle fatture ricevute, in conseguenza dell'abbandono del relativo rilievo ai fini imposte dirette in sede di conciliazione. Gli importi da imputare a titolo di danno sono stati, conclusivamente, così sintetizzati (al netto dei costi da mancato ribaltamento):

|                         | 2008 | 2009      | 2010 | 2012   | 2014    | Totale           |
|-------------------------|------|-----------|------|--------|---------|------------------|
| Danno erariale imposta  | 0    | 1.432.270 | 0    | 13.476 | 47.500  | 1.493.246        |
| Danno erariale sanzione | 0    | 2.581.929 | 0    | 16.845 | 59.375  | 2.658.149        |
|                         |      | 4.014.199 |      | 30.321 | 106.875 | <b>4.151.395</b> |

Rispetto all'impianto accusatorio, recepito nella sentenza di primo grado sul punto, questo Collegio ritiene di dover espungere dall'ammontare complessivo del danno, gli importi relativi al mancato recupero dell'Iva per le fatture emesse nel 2012 e nel 2014. Si tratta di perdite economiche sicuramente riconducibili agli atti di conciliazioni sul piano causale, in quanto relativi proprio alle fatture da ricevere (e in parte poi emesse dalla Edil 2004) come sopra



SENT. 222/2024

indicate, per i quali v'è stato l'accordo favorevole al contribuente. E, tuttavia, le conciliazioni hanno riguardato gli anni dal 2008 al 2010, sicché non v'è prova che il mancato recupero sia dipeso dal comportamento doloso dell'OMISSIS e del OMISSIS. Manca, pertanto, la prova che vi sia il nesso psicologico tra l'accordo conciliativo e la conseguenza dannosa in esame. Il danno deve essere, pertanto, ridotto, *in parte qua*, ad euro **4.014.199,00**.

Su tale importo, ulteriore riduzione può operarsi in forza del concorso causale dell'Ufficio regionale. Come ricordato nella citata Relazione Audit, l'Ufficio legale della Direzione regionale, non propende affatto per l'abbandono del rilievo per l'importo di euro 4.561.366,66, in quanto nel parere precisa che *“E' del tutto evidente che, peraltro, a fronte della contestazione di oggettiva inesistenza dei costi contestati con il predetto rilievo a carico del Consorzio Edile C.M. dovranno essere ritenuti non assoggettabili a tassazione i corrispondenti ricavi della Edil 2004 Srl Unipersonale. Dalla sanzione già irrogata al Consorzio, dovrà essere, tuttavia, trattenuta la sanzione di cui all'art. 8, del D. L. 16 del 2012.*

*Ovvero l'impostazione di cui sopra, relativa all'oggettiva inesistenza dei costi de quo e conseguente applicazione della disciplina dei costi da reato, è da verificare alla luce dell'ultimo provvedimento di archiviazione emesso dal PM titolare, dell'opposizione all'archiviazione (ove veniva menzionato il solo art. 4 del D. L. (rectius d.lgs) 74/2000), previa conferma da parte del GIP di Venezia (dr. Scaramuzza).*

*In caso di rinvio a giudizio per il solo art. 4 D.L. (rectius d.lgs)*



SENT. 222/2024

*74/2000, ovviamente non sarebbe più applicabile la disciplina dei costi da reato".*

Se è vero che il parere risulta redatto in un momento in cui la Procura della Repubblica non si era ancora espressa in ordine alla seconda opposizione all'archiviazione (richiesta dalla Direzione provinciale di Venezia), per la fattispecie di cui all'art. 2 del d.lgs.n. 74/2000, esso contiene un coefficiente di ambiguità tale da lasciare, potenzialmente, un sufficiente ambito di scelta discrezionale, poi effettivamente esercitata dalla Direzione provinciale in danno dell'Erario. Lo stesso Ufficio Legale della Direzione regionale del Veneto, in una nota interna rivolta al Direttore Regionale, avente ad oggetto "iter procedurale delle conciliazioni giudiziali", si vede costretto a rappresentare che *"...si rappresenta che la DP di Venezia, nel concludere le conciliazioni, probabilmente equivocando il parere reso, ha riconosciuto la deducibilità dei costi per fatture da ricevere (coerentemente con il parere richiesto) ed ha applicato in capo al Consorzio Edile C.M. le sanzioni di cui all'art. 8 del D.L. 16/2012..."*.

Analogamente, la Direzione regionale del Veneto, con successiva nota del 9 giugno 2016 prot. n. 30223, esprime un parere "sostanzialmente" favorevole, scrivendo *"...stante l'approssimarsi delle udienze di merito avanti la CTP di Venezia, considerato che l'ipotesi conciliativa è stata trasmessa alla segreteria del PM dr. Ancillotto, con mail del giugno 2016, appare opportuno che l'Ufficio provveda a concludere le conciliazioni in questione. In ogni caso, si sottolinea che, dalle informazioni trasmesse, l'ipotesi accusatoria*



SENT. 222/2024

*formulata dalla Procura, riguardava le ipotesi contemplate dall'art. 4 del L (rectius d.lgs) 74/2000 (infedele dichiarazione), escludendo dunque le ipotesi di falsa fatturazione".*

Si tratta di un chiaro avallo alla procedura di conciliazione, seppure non siano stati chiariti esattamente i termini della stessa dall'organo che ha rilasciato il parere.

In forza di tale concorso alla causazione dell'evento dannoso, il Collegio ritiene di dover ridurre di 1/2 l'importo sopra indicato a titolo di danno e, di conseguenza, rideterminare la perdita economica in euro **2.007.099,50**.

Analogamente deve procedersi per gli importi corrispondenti alle mancate entrate derivate dalla conciliazione con il Consorzio EdilVeneto. Anche in questo caso, per effetto della esclusione dei costi da mancato ribaltamento, agli odierni appellanti sono stati imputati i soli importi relativi all'anno d'imposta 2004, secondo lo schema che segue:

|                         | 2004    | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | Totale         |
|-------------------------|---------|------|------|------|------|----------------|
| Danno erariale imposta  | 301.907 | 0    | 0    | 0    | 0    | 301.907        |
| Danno erariale sanzione | 625.994 | 0    | 0    | 0    | 0    | 625.994        |
|                         |         |      |      |      |      | <b>927.901</b> |

Il totale delle mancate entrate (imposte + sanzioni), già ridotto in primo grado proprio in considerazione del parere "favorevole" espresso dalla Direzione regionale, deve essere imputato agli odierni appellanti in ragione della metà.



SENT. 222/2024

L'Ufficio legale della Direzione regionale ha, in relazione al rilievo n. 1 (aa.ii. 2004 e 2009) del PVC a carico del Consorzio Edilveneto (relativo ad operazioni oggettivamente inesistenti), concordato nella "erronea" proposta di abbandonare tale rilievo "anche" per causazione del fatto dannoso e la diminuzione patrimoniale che ne è conseguita deve essere equamente distribuita tra tutti coloro che hanno concorso a causarla. L'importo imputabile agli odierni appellanti si riduce, pertanto, della metà con un addebito complessivo pari a **euro 463.950,50**. A nulla vale obiettare che l'anno 2004 non è stato oggetto del procedimento penale, stante l'autonomia dei giudizi e dei giudicati come sopra esposti ed argomentati.

Il danno economico complessivo viene, in conclusione, ridotto a euro **2.471.050,00**. Un'ulteriore quota di danno può essere imputata anche a coloro che, stando alla prospettazione dell'OMISSIS, hanno collaborato alla stesura della richiesta di parere. La condotta dei funzionari addetti alla Direzione provinciale, infatti, benché non idonea ad elidere la responsabilità di quest'ultimo, deve ritenersi dotata di efficienza concausale determinante, con l'effetto che l'importo sopra indicato deve essere ridotto della quota imputabile a terzi non citati in giudizio, nella misura, equitativamente determinata, del 20%, e rideterminato in **euro 1.976.840**.

Non hanno pregio neppure gli argomenti difensivi basati sulla presunta *compensatio lucri cum damno* per aver favorito l'incameramento delle somme dovute per le quali la Direzione



SENT. 222/2024

provinciale ha confermato integralmente i rilievi mossi in sede di accertamento. Anche in questo caso, in disparte l'ovvia considerazione che non può considerarsi un vantaggio "*comunque*" conseguito dall'amministrazione danneggiata – ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 1, comma 1-bis, della legge n. 20/1994 – l'incasso di somme pacificamente dovute (per le quali sussiste un'obbligazione giuridicamente perfetta), e non aggredibili dalle contestazioni mosse dalle società contribuenti in sede di impugnazione giudiziale dinanzi alle competenti Commissioni provinciali, rimane fermo che lo "*sforzo*" profuso dai dirigenti al fine di concludere l'accordo mirava al soddisfacimento di un interesse personale ed egoistico orientato dagli appetiti economici e locupletativi degli odierni appellanti. Le somme incassate sarebbero state riscosse anche in assenza dell'atto conciliativo che, in tale ottica, rimane del tutto neutrale e non "*vantaggioso*" per l'amministrazione finanziaria.

Non possono trovare ingresso neppure le doglianze volte alla totale o parziale compensazione dei detti vantaggi con la perdita economica provocata, in ragione dei rischi connessi all'insolvenza del debitore.

A prescindere dalle condivisibili osservazioni dei primi giudici, appare dirimente la constatazione che, già nell'ambito della prima riforma organica della Legge fallimentare con il d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5 – proprio allo scopo dichiarato di evitare il fallimento delle imprese a favore di soluzioni negoziali delle loro crisi – era abrogato l'art. 3, comma 3, del d.l. n. 138/2002 e introdotto l'istituto della



SENT. 222/2024

“transazione fiscale” regolata dall’art. 182 ter l.f.. Con tale norma il legislatore ha coniato una disposizione che, in applicazione del principio di buon andamento e imparzialità della Pubblica amministrazione (di cui all’art. 97 Cost.), contiene una deroga espressa al principio di indisponibilità del credito tributario, consentendo a quest’ultima di accettare un pagamento parziale dello stesso, con relativa liberazione del debitore dall’obbligo di pagamento della parte del credito rimasta insoddisfatta. Con circolare 29 dicembre 2020, n. 34/E, la stessa Agenzia delle Entrate ha precisato che l’istituto della transazione fiscale *“è apparso del tutto innovativo nell’ordinamento tributario, poiché ha permesso un parziale superamento del principio di indisponibilità del credito erariale, in ragione della necessità di tutelare altri interessi di pari rilievo costituzionale”*.

Ad analoghe considerazioni si può giungere con riferimento all’altra procedura di composizione delle crisi da sovraindebitamento, ovvero sia quella della ristrutturazione dei debiti del consumatore, introdotto con la legge 27 gennaio 2012, n. 3 e ora disciplinato dagli artt. 67 e seguenti del Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza (d.lgs. n. 14/2019), il cui art. 70, ai commi 7 e 9, stabilisce che: 1) il giudice, *“verificata l’ammissibilità e la fattibilità del piano”*, lo *“omologa”*, e ciò anche se il piano prevede la falcidia dei debiti tributari; 2) quando uno dei creditori, tra i quali l’Amministrazione finanziaria, contesta la convenienza della proposta, il giudice omologa il piano se ritiene che comunque il credito dell’opponente



SENT. 222/2024

possa essere soddisfatto dall'esecuzione del piano in misura non inferiore all'alternativa liquidatoria.

La paventata insolvenza del gruppo OMISSIS avrebbe potuto trovare ben più agevole e legittima soluzione nel quadro di altri strumenti legislativi di natura transattiva che avrebbero potuto ricondurre a legittimità la rinuncia dell'amministrazione finanziaria ai crediti tributari, evitando anche gli esborsi tangentizi ai quali l'imprenditore si è sottoposto. Si è scelto, di contro, la strada dell'illegalità, in una logica che si è manifestata diametralmente opposta a quella sperata del *win-win*: hanno perso tutti (*loss-lose*).

Ancora ai fini della liquidazione del danno, non possono rilevare né l'alea della vittoria in sede giudiziale da parte delle società opponenti né, tantomeno, le condizioni di salute del OMISSIS. Nel primo caso, oltre alla fumosità dell'argomento difensivo, deve rilevarsi che il Procuratore regionale ha già tenuto conto delle oscillazioni giurisprudenziali in materia di ribaltamento dei costi e, nonostante il contrario avviso della Direzione centrale Audit, ha eliminato tale posta di danno, come annotato dagli stessi giudici di primo grado. In quest'ottica sono stati ridotti gli importi addebitabili a titolo di mancate entrate, benché i verificatori avessero a chiare lettere rappresentato che l'ordinanza del Corte di cassazione n. 946/2015, letta nella sua interezza, avrebbe potuto condurre a conclusioni opposte a quelle adottate in sede di conciliazione. L'espunzione di tale voce di danno economico si giustifica proprio in ragione di quell'incertezza che poteva gravare sul contenzioso tributario e che è



SENT. 222/2024

stata, quindi, già debitamente valutata. Analoga incertezza, come sopra spiegato, non gravava sulle poste di danno residue quali oggetto del presente giudizio.

Le precarie condizioni di salute del OMISSIS, poi, non assurgono affatto a circostanza scriminante né possono attenuare la responsabilità dello stesso, neppure ai fini dell'esercizio del potere riduttivo. Premesso che il potere riduttivo ex art. 52 r.d. n. 1214/1934 non può, in adesione alla granitica giurisprudenza contabile, (ex multis Sez. III App. n. 142/2019, Sez. I App. n. 432/2017; Sez. II App. n.358/2022; n.469/2019; n.263/2017; n.522/2017), trovare spazio in considerazione della natura dolosa degli illeciti dedotti, non potrebbe in ogni caso comunque ammettersi, su un piano valoriale, che lo "stato di salute" elida la responsabilità erariale. Ove mai si giustificasse che la percezione di denaro in cambio di atti contrari al proprio ufficio, sia piegata al fine (mai asseverato) di "curarsi", si renderebbe "lecito" il mercimonio che il funzionario corrotto "malato" faccia delle proprie mansioni, in palese contrasto con i valori protetti dalle norme penali e dalla clausola generale di responsabilità amministrativa di cui alla l. n. 20/1994 cit.

Infine, non può essere utilmente invocato, neppure allo scopo di ridurre il *quantum debeatur*, il disposto fermo amministrativo, in piena adesione alle argomentazioni espresse dai primi giudici e non ribaltate dalle censure mosse dagli appellanti. Il fermo amministrativo è una misura di carattere eminentemente cautelare,



SENT. 222/2024

provvisorio ed eccezionale, definito quale *“peculiarissima misura di autotutela”* (Cass. civ., Sez. I, n. 8417/2004) in forza della quale *“l’Amministrazione si pone in una posizione di assoluta preminenza in rapporti di natura privata, non attinenti a funzioni né finalità pubbliche”* (Cons. St., Sez. III, n. 1441/2004), allo scopo *“di assicurare la realizzazione dei fini cui è rivolto l’iter amministrativo procedimentale, necessariamente complesso e disciplinato da norme inderogabili e preordinate ad assicurare la regolarità contabile e la realizzazione delle entrate dello Stato”* (Corte cost., n. 67 del 1972).

Ciò non toglie che, qualora, vi siano somme che risultino definitivamente acquisite al patrimonio dell’Agenzia dell’Entrate per la vicenda per cui è causa successivamente alla chiusura di questo giudizio, di esse di debba tener conto in sede esecutiva.

16.2. Quanto poi alla quantificazione del danno all’immagine, le doglianze mosse dagli appellanti meritano solo parziale accoglimento.

I primi giudici, discostandosi dalla prevalente giurisprudenza contabile richiamata in sentenza (Sez. III App. n.210 del 2016; Sez.

II App. n.471 e n. 522 del 2018, nonché n.202 e n.250 del 2019;

App. Sicilia n. 53 del 2019), ritiene che ai fini del discrimine temporale d’applicazione del criterio del c.d. ‘doppio tangenzio’ –

introdotto dall’art. 1, co. 62, L. 190/2012 - non occorra far riferimento al *tempus commissi delicti* con l’effetto che si debba far

riferimento al momento in cui la condotta illecita sia stata adottata,

quanto, piuttosto, il *tempus commissi damni*, e quindi aver riguardo al momento di produzione dell’evento dannoso, che, per il danno



SENT. 222/2024

all'immagine, si identificherebbe con il *clamor fori*. In realtà, pur dovendosi ribadire che la giurisprudenza di questa Corte, anche in sede nomofilattica (SS.RR. n. 1/2011/QM del 18 gennaio 2011) ha ribadito la natura non patrimoniale del danno in esame, configurandolo come "danno-conseguenza" ossia come «*lesione all'immagine dell'ente [.....] da non confondersi con "le spese necessarie al ripristino", che ne costituiscono, oltre al clamor fori, solo uno dei possibili parametri della quantificazione equitativa del risarcimento*», in realtà il tema rimane superato dalla considerazione che, ai medesimi esiti decisorii, il Collegio di prime cure avrebbe potuto giungere anche adottando un criterio equitativo ex art. 1226 c.c., tenendo conto degli indicatori di natura oggettiva, soggettiva e sociale individuati dalla giurisprudenza contabile uniforme (*ex multis*, Sez. riunite n.10/2003/QM; Sez. II App. n. 647/2017, n.178/2020, n.193/2021, n. 283/2023, n. 357/2023, n.174/2024). Né può trascurarsi il dato esegetico che si rinviene in merito alla portata dell'art. 1, comma *sexies*, l. n. 20/1994 (introdotto dall'art. 1, comma 62, dalla l. n. 190/2012), in considerazione del fatto che il criterio del *duplum* delle somme di denaro che il dipendente abbia illecitamente percepito, è stato introdotto in via di presunzione semplice, valevole fino a prova del contrario.

Mette conto, piuttosto, di valutare l'impatto della confisca delle somme percepite a titolo di tangente.

Giova precisare che con sentenze nn. 581/2018 e 656/2018 Reg. Sent., il Tribunale di Venezia ha condannato l'OMISSIS ed il



SENT. 222/2024

OMISSIS alla pena di anni due di reclusione, in relazione alle vicende corruttive riconducibili al Gruppo OMISSIS (doc. 3, sub. 14 e 21, allegato all'atto di citazione), disponendo altresì la confisca nei confronti del primo per euro 135.000,00 e del secondo per euro 50.000,00. La confisca è stata irrogata ai sensi dell'art. 322 ter c.p. a mente del quale *“nel caso di condanna, o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per uno dei delitti previsti dagli articoli da 314 a 320, anche se commessi dai soggetti indicati nell'articolo 322 bis, primo comma, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto”*.

Orbene, in tema di reati contro la pubblica amministrazione, la confisca per equivalente ex predetto art.322-ter c.p., pur avendo un prevalente carattere afflittivo e sanzionatorio, persegue anche l'esigenza di privare l'autore del reato di un valore equivalente a quanto illecitamente conseguito dalla commissione del reato.

In ragione di tale funzione, la giurisprudenza penale ritiene che tale forma di ablazione non presuppone necessariamente una pronuncia di condanna, e ne ha ammesso la piena compatibilità con le forme di responsabilità risarcitorie. La confisca, infatti, *“differisce nettamente dalla condanna al risarcimento del danno, pronunciata nel giudizio amministrativo in favore dell'ente pubblico depauperato per effetto di*



SENT. 222/2024

*condotte criminose già accertate in sede penale, che persegue l'effetto di reintegrare il patrimonio del soggetto leso da tali condotte mediante l'erogazione da parte del responsabile dell'importo pecuniario necessario"* (Cass. pen. sentenza n. 39874 del 2018)

Nella stessa pronuncia i giudici di legittimità hanno osservato che in relazione alla confisca per equivalente ed al risarcimento del danno non si verifica alcuna duplicazione per la diversa natura degli istituti escludendosi anche la violazione dei principi dalla Convenzione europea sulla Tutela dei diritti dell'Uomo poiché l'estensione dei "principi espressi dall'art. 4 protocollo 7 della Convenzione EDU anche ai rapporti tra procedimento penale e procedimento amministrativo quando in concreto la sanzione applicata in questo secondo caso abbia natura sostanzialmente penale (Corte EDU, Grande Stevens ed altri c. Italia del 4/03/2014; Corte EDU, Grande Camera, A e B contro Norvegia, 15/11/2016)" non è applicabile al profilo del risarcimento del danno erariale. In tal senso milita anche la giurisprudenza contabile costante (Sez. III App., n. 676/2016; id. n. 240/2017; id., n. 4/2019; Sez. I App. n. 369/2018) anche per il danno non patrimoniale (Sez. II App. n. 321/2021). In particolare, per il danno all'immagine integrante la lesione di un bene-interesse non patrimoniale, il valore economico della tangente costituisce un mero criterio di liquidazione, e non integra certo l'*ubi consistam* della menomazione subita, di talché ogni possibile interferenza con la sanzione penale accessoria come la confisca rimane in radice totalmente esclusa. Non hanno, dunque, pregio le considerazioni



SENT. 222/2024

difensive (per l'OMISSIS) basate sulla condotta ampiamente collaborativa del convenuto - a fronte della quale gli sono state riconosciute le circostanze attenuanti di cui agli artt. 323 bis e 62 bis del codice penale - né la circostanza che il convenuto, rispetto alla vicenda contestata nel procedimento penale, non abbia conseguito alcun vantaggio patrimoniale alla luce del sequestro subito (e poi della confisca), siccome risultante anche dalla sentenza di patteggiamento. La prima, infatti, rileva sul piano strettamente penale, in quanto, proprio in virtù della natura "afflittivo-sanzionatoria" della pena, deve prendersi in considerazione l'intero comportamento del condannato e i segnali di "pentimento" che si manifestano mediante comportamenti collaborativi. L'indisponibilità delle somme tangenziali per effetto del sequestro, dapprima, e della confisca poi, rimane estranea alla valutazione dei fatti dannosi alla quale è chiamato il giudice della responsabilità amministrativa, stante il carattere eminentemente risarcitorio che essa conserva anche qualora venga in considerazione il pregiudizio al prestigio della pubblica amministrazione preposta alla cura dell'interesse pubblico, incidente come tale sul *pactum fiduciae* instauratosi tra l'amministrazione e la comunità dei cittadini.

Questa specifica voce di danno rimane, pertanto, fissata nei limiti degli importi indicati in sentenza, e quindi in euro 100.000,00, per il convenuto OMISSIS, ed euro 180.000,00 per il convenutoOMISSIS(importi pari al doppio delle tangenti percepite).

17. Palesemente destituita di fondamento si appalesa, infine, la



SENT. 222/2024

contestazione del OMISSIS in punto di danno da disservizio. A tal proposito l'appellante insiste affinché l'importo liquidato venga ulteriormente ridotto, tenendo conto del fatto che egli avrebbe comunque prestato servizio nel periodo in cui sono intervenute le conciliazioni oggetto di contestazione.

In realtà, la censura va rigettata con conferma della sentenza impugnata, sia pure con una diversa motivazione.

Si ritiene opportuno richiamare testualmente quanto affermato già da questa Sezione (sent. 13 aprile 2022, n.154): *“Il sintagma «danno da disservizio» ha assunto, nella prassi applicativa di questa Corte, un’accezione “trivalente”, venendo a indicare diverse fattispecie di danno, alle quali sono riconducibili diverse ipotesi di illecito erariale. La giurisprudenza ha, infatti, individuato un danno da “disservizio in senso stretto” che, sinteticamente, può dirsi configurato nell’ipotesi di mancata prestazione di un servizio pubblico ovvero nell’espletamento di un’attività di servizio da parte di un amministratore, di un dipendente o di un agente pubblico, priva delle caratteristiche essenziali di pubblico interesse. Il tratto comune unificatore di tali varie situazioni è la minore produttività dei fattori economici e produttivi profusi nel bilancio della medesima P.A.; produttività ravvisata sia nel mancato conseguimento della attesa legalità, sia nella inefficacia o inefficienza dell’azione e dell’attività pubblica. Talora la violazione dei doveri d’ufficio comporta un dispendio di risorse umane e di mezzi strumentali che altrimenti non si sarebbe verificato, o si sarebbe verificato in misura minore (in termini, già Sez.*



*Il App. n. 301/2018), sicché i costi generali sopportati dalla P.A., per effetto del mancato conseguimento della legalità, dell'efficienza, dell'efficacia, dell'economicità e della produttività dell'azione pubblica (a loro volta valori parametrici dei principi di imparzialità e buon andamento di cui all'art. 97 Cost.), costituiscono un tipico danno-conseguenza, risarcibile nei limiti di cui all'art. 1223 c.c. nei limiti in cui risulta provato.*

*Nell'alveo della categoria tipologica del "danno da disservizio" tende ad essere ricondotta anche la fattispecie di illecito che può definirsi "da mancata erogazione della prestazione lavorativa". Si tratta, in realtà, di un illecito erariale tout court, che si consuma mediante alterazione del sinallagma contrattuale dovuta all'inadempimento degli obblighi tipici del pubblico impiego (presenza, continuità di servizio, professionalità etc.), sicché i corrispettivi versati al dipendente appaiono sine titolo. Il perfezionamento della fattispecie dannosa coincide, infatti, con l'esborso di denaro pubblico a titolo di emolumento cui non corrisponde la controprestazione da parte del soggetto obbligato e, dunque, la fonte della responsabilità in esame è quella «contrattuale» in senso stretto (ex multis, Sez. II centr. app. 10.09.2018 n. 536).*

*Al "danno da disservizio" va, infine, ricondotta la diversa ipotesi di «esercizio illecito di pubbliche funzioni». In questo caso, al dipendente o all'amministratore pubblico sono imputabili condotte penalmente rilevanti che integrano prevalentemente reati contro la P.A. (corruzione, concussione, abuso), ma non necessariamente, potendo ben investire*



SENT. 222/2024

*altre ipotesi criminose, purché caratterizzate dall'interruzione del rapporto di immedesimazione organica e dallo sviamento delle funzioni istituzionali a fini egoistici. In questi casi lo spreco di risorse pubbliche, insito nel "disservizio" come servizio "apparente", va accertato con riferimento ai canoni tipici della funzione esercitata, piuttosto che in relazione ai canoni dell'efficienza e dell'efficacia, tenendo conto dell'effettivo rispetto del collegamento teleologico del potere di cui la funzione è espressione con il fine per il quale il potere stesso è stato costituito. In questi casi, infatti, la prestazione è resa ma è, tuttavia, "desostanziata", in quanto priva di ogni utilità per la stessa amministrazione e il servizio, offerto all'ente di riferimento o alla collettività, appare privo dei necessari requisiti essenziali e, quindi, "scadente". Il criterio per liquidare il danno non può che essere quello equitativo ex art. 1226 c.c., essendo pressoché impossibile stabilire concretamente ed ex post il valore effettivo della prestazione resa e la diminuzione patrimoniale subita (così già II Sez. centr. app. 8 marzo 2016 n. 247) ed è, di solito, parametrato all'intera retribuzione o a una parte di essa. A tale danno-evento può aggiungersi ogni ulteriore danno-conseguenza, che sia derivato dall'illecito esercizio del munus publicum, compresi i costi necessari al ripristino della legalità; sicché la pretesa risarcitoria può comprendere anche due delle tipologie di "danno da disservizio", qui analizzate (sia quella per costi aggiuntivi sia quella per illecita funzione)".*

La vicenda per cui è causa appare riconducibile – in presenza del dedotto *pactum sceleris* – alla seconda categoria, con la conseguenza



SENT. 222/2024

che, sicuramente, per il periodo occorso alla consumazione degli illeciti dannosi contestati, il servizio reso dal OMISSIS (come anche quello effettuato dall'OMISSIS) è stato svuotato della funzione sua propria ed asservito a logiche strumentali ed egoistiche del tutto estranee alla cura dell'interesse pubblico. Ne consegue la conferma della sentenza anche nella parte in cui condanna OMISSIS al risarcimento del danno da disservizio per euro 43.000,00, da addebitare al convenuto, e OMISSIS per euro 30.000,00.

18. Sul piano istruttorio, i mezzi richiesti dalle parti si confermano, alla stregua dei motivi già esposti nella sentenza impugnata, del tutto irrilevanti, anche con riferimento all'acquisizione dei bilanci delle società debitorie (come richiesto dal OMISSIS), posto che il pericolo di insolvenza delle stesse non costituisce motivo né di elisione né di attenuazione delle responsabilità per cui è causa.

19. Conclusivamente, in parziale accoglimento degli appelli, gli importi devono essere rideterminati come segue:

- danno patrimoniale, **euro 1.976.840,00** in solido a carico di OMISSIS e OMISSIS;
- danno all'immagine, **euro 180.000,00** per OMISSIS, ed euro **100.000,00** per OMISSIS;
- danno da disservizio, **euro 43.000,00** per OMISSIS ed euro **30.000,00** per OMISSIS.

20. Alla luce delle suesposte ragioni, gli appelli meritano parziale accoglimento e, per l'effetto, condanna a risarcire in favore dell'Agenzia delle Entrate, OMISSIS e OMISSIS, in solido, il danno



SENT. 222/2024

patrimoniale pari a complessivi euro 1.976.840,00; conferma, inoltre, la sentenza di primo grado in relazione alle altre due poste di danno, e per l'effetto, condanna OMISSIS al pagamento di euro 180.000,00, a titolo di risarcimento per danno all'immagine, e di euro 43.000,000, per danno da disservizio, nonché OMISSIS al pagamento di euro 100.000,00, a titolo di risarcimento per danno all'immagine, e di euro 30.000,00, per danno da disservizio. Gli importi sono da considerarsi comprensivi della rivalutazione monetaria, in assenza di appello incidentale sul punto, e vanno aumentati degli interessi legali decorrenti dalla data del deposito della sentenza sino all'effettivo soddisfo. In sede di esecuzione della presente sentenza si dovrà tener conto delle somme eventualmente acquisite *medio tempore* dall'Agenzia delle Entrate e, in particolare, degli effetti dei provvedimenti di fermo amministrativo che l'Amministrazione ha adottato, quale misura a tutela per il danno prodotto dal comportamento posto in essere dai convenuti.

21. Le spese di lite seguono la soccombenza, in quanto il Collegio ha disposto una mera riduzione degli importi posti a carico degli appellanti confermandone la responsabilità amministrativa, e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

la Corte dei conti Sezione Seconda Centrale d'Appello, così definitivamente pronunciando, riunisce e accoglie parzialmente gli appelli. Per l'effetto, in parziale riforma della sentenza impugnata, condanna OMISSIS e OMISSIS, in solido a risarcire in favore



SENT. 222/2024

dell'Agenzia delle Entrate, il danno patrimoniale pari a complessivi **euro 1.976.840,00**; condanna, inoltre, OMISSIS al pagamento di **euro 180.000,00**, a titolo di risarcimento per danno all'immagine, e di **euro 43.000,00**, per danno da disservizio, nonché OMISSIS al pagamento di **euro 100.000,00**, a titolo di risarcimento per danno all'immagine, e di **euro 30.000,00**, per danno da disservizio. Sugli importi, già comprensivi di rivalutazione monetaria, devono essere liquidati gli interessi legali decorrenti dalla data del deposito della sentenza di primo grado sino all'effettivo soddisfo. Le spese di giudizio sono poste a carico dei soccombenti in solido e si liquidano in complessivi euro 560,00 (CINQUECENTO SESSANTA/00).

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 4 giugno 2024.

L'Estensore

Il Presidente

(dott.ssa Maria Cristina Razzano)

(dott. Daniela Acanfora)

Firmato digitalmente

Firmato digitalmente

Depositata in Segreteria il 9 SETTEMBRE 2024

Il Dirigente (Dott. Massimo Biagi )

Firmato digitalmente

## D E C R E T O

Il Collegio, ravvisati i presupposti per l'applicazione dell'art. 52 del Decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, dispone che a cura della Segreteria venga apposta, a tutela dei diritti delle parti private, l'annotazione di cui al terzo comma del richiamato articolo 52.



SENT. 222/2024

Il Presidente Agg.

(Daniela Acanfora)

F.TO DIGITALMENTE

Depositato in Segreteria il 9 SETTEMBRE 2024

il Dirigente

(dott. Massimo Biagi)

F.TO DIGITALMENTE

In esecuzione del provvedimento collegiale ai sensi dell'art. 52 del

Decreto Legislativo 30 giugno 2003 n. 196, in caso di diffusione

omettere le generalità e gli altri dati identificativi delle parti private.

Roma, 9 SETTEMBRE 2024

il Dirigente

(dott. Massimo Biagi)

F.TO DIGITALMENTE