



SENT. 240/2024

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE SECONDA GIURISDIZIONALE CENTRALE D'APPELLO

composta dai magistrati

Rita	LORETO	Presidente
Domenico	GUZZI	Consigliere relatore
Ida	CONTINO	Consigliere
Luisa	de PETRIS	Consigliere
Nicola	RUGGIERO	Consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio sull'appello iscritto al n. **61125** del registro di segreteria, proposto da:

- **Borrelli Elio** (C.F. BRRLEI54M02F839L), rappresentato e difeso dall'avv. Paolo Speciale, (PEC: paolo.speciale@pec-ordineavvocatiancona.it), elettivamente domiciliato presso lo Studio Legale Tributario Paolo Avv. Speciale sito in Ancona, Viale della Vittoria n. 53; Roma, Via Monte Zebio n. 32;

contro

- **Procura regionale presso la Sezione giurisdizionale per le Marche**, in persona del Procuratore regionale *pro-tempore*,
- **Procura generale della Corte dei conti**, in persona del Procuratore generale *pro-tempore*,

	2	SENT. 240/2024	
	avverso		
	la sentenza della Sezione giurisdizionale regionale per le Marche, n. 19/2023,		
	pubblicata il 6 giugno 2023.		
	Visti gli atti del giudizio.		
	Nella pubblica udienza del 26 settembre 2024, con l’assistenza del segretario,		
	dott.ssa Eliana Giorgiantoni, udito il relatore, cons. Domenico Guzzi, l’avv.		
	Paolo Speciale per l’appellante e il Vice Procuratore generale, dott.		
	Antongiulio Martina.		
	FATTO		
	Con la sentenza in epigrafe la Sezione giurisdizionale regionale per le Marche		
	condannava, per quanto di interesse nel presente giudizio, il sig. Borrelli Elio		
	a pagare, in favore dell’Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di		
	Pesaro e Urbino, euro 49.525,77, a titolo di danno da minori entrate tributarie		
	ed euro 28.590,20, a titolo di danno all’immagine, oltre rivalutazione		
	monetaria e interessi.		
	Il sig. Borrelli era stato convenuto in giudizio nella qualità di direttore della		
	sede pesarese del suddetto Ufficio finanziario, unitamente al sig. De Gasperis		
	Andrea, Capo team del servizio legale, con la contestazione di condotte		
	illegittime e connotate da dolo, come tali foriere di danno, per avere il De		
	Gasperis espresso parere legale favorevole a una conciliazione giudiziale, e il		
	Borrelli deciso di perfezionarla con la società Centroservice s.r.l. e il suo		
	amministratore e socio, sig. OMISSIS, riguardo ad avvisi di accertamento		
	emessi a loro carico in esito a una verifica fiscale sugli anni di imposta 2009		
	e 2010.		
	All’esito di altra verifica condotta anche a carico della società MEP s.r.l., con		

la quale la Centroservice s.r.l. aveva stipulato un contratto di sponsorizzazione, era stata appurata l'emissione di fatture per prestazioni non svolte da parte della prima all'indirizzo della seconda; da qui la contestazione, rivolta alla Centroservice s.r.l., società a ristretta base societaria, di aver riportato in contabilità costi per operazioni inesistenti con l'obiettivo di occultare artificiosamente utili percepiti negli anni 2009 e 2010 da distribuire ai soci in misura proporzionale alle quote possedute.

Con gli avvisi di accertamento emessi a carico della società Centroservice s.r.l. e del suo rappresentante legale e socio, sig. OMISSIS, l'Ufficio aveva quindi agito per recuperare a tassazione le maggiori imposte dirette e indirette evase mediante le riscontrate irregolarità.

Nell'atto di citazione, il requirente aveva dato conto del fatto che gli avvisi erano stati impugnati dinanzi al giudice tributario e aveva altresì evidenziato che, per quanto di competenza, la Procura della Repubblica presso il Tribunale di Pesaro aveva avviato azione penale per il reato di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74/2000, frode in fatturazione.

In pendenza di giudizio tributario, la società e l'indicato socio formulavano una proposta di conciliazione sulla quale l'Ufficio finanziario avviava la rituale istruttoria, durante il cui corso il legale del sig. OMISSIS depositava una nota del 13 luglio 2016, con la quale la Procura della Repubblica presso il Tribunale di Pesaro gli aveva comunicato l'intenzione di non proseguire nell'azione penale per l'anno 2009, posto che dalle indagini non erano emersi sufficienti elementi d'accusa.

A seguito di ciò, con il parere formulato in data 8 settembre 2016, il sig. De Gasperis si esprimeva nel senso che non sarebbe stata più sostenibile la pretesa

di recuperare a tassazione il maggior reddito da capitale quale utile extrabilancio illegittimamente distribuito dalla società Centroservice s.r.l., e su tale soluzione, come detto, conveniva anche il Borrelli con l'adozione degli atti di conciliazione per entrambi i contribuenti.

Secondo la Procura regionale, però, siffatto approdo avrebbe determinato una minore entrata tributaria dolosamente cagionata in danno dell'Amministrazione finanziaria.

Al riguardo, il requirente faceva riferimento alle osservazioni formulate avverso il parere del De Gasperis da altra funzionaria del servizio legale, la quale aveva denotato, per un verso, la non corretta valutazione da parte del responsabile legale del principio del "doppio binario" vigente nei rapporti tra la giurisdizione tributaria e quella penale; per altro verso, che non si era tenuto in alcun conto il fatto che, con l'indicata nota, la Procura della Repubblica aveva semplicemente fornito notizie sullo stato del procedimento penale, per cui detta nota non avrebbe potuto integrare gli estremi di un provvedimento decisorio dell'Autorità giudiziaria sulle sorti dell'azione esercitata per l'anno d'imposta 2009; ancora, il requirente chiariva che, in contrario avviso con la soluzione conciliativa ormai intervenuta, si era anche espresso nel corso dell'istruttoria procedimentale per danno l'*Audit* regionale dell'Amministrazione finanziaria; evidenziava altresì che quando l'Ufficio di Pesaro non era ancora diretto dal Borrelli, per analoga vicenda riguardante l'anno d'imposta 2008, la società e il suo amministratore avevano accettato un accertamento con adesione, fattispecie ben diversa dalla conciliazione invece siglata per gli anni 2009 e 2010; segnalava inoltre che il Borrelli aveva in più occasioni chiesto e ottenuto dall'OMISSIS favori per soggetti facenti parte

della sua sfera personale e che per tali condotte era stato sottoposto ad azione penale in ordine al reato di cui all'art. 319 *quater* c.p.; infine puntualizzava che con la sentenza n. 195 del 4 giugno 2021, divenuta irrevocabile il 30 luglio 2021, il GUP presso il Tribunale di Pesaro aveva condannato il Borrelli alla pena "patteggiata" ex art. 444 c.p.p. di anni uno e mesi dieci di reclusione, con la confisca del profitto del reato, pari a euro 18.795,20.

Da qui la prospettazione da parte della Procura regionale dell'ulteriore posta costituita dal danno all'immagine cagionato alla pubblica Amministrazione in presenza di condotte di reato per uno dei delitti previsti dal Capo I, Titolo II, Libro II del codice penale.

Il procedimento penale a carico del De Gasperis si concludeva, invece, con l'archiviazione dall'analogo capo di imputazione formulato per il reato previsto dall'art. 319 *quater* c.p.

All'esito del giudizio dinanzi alla Sezione giurisdizionale regionale marchigiana, l'atto di citazione veniva respinto a favore del De Gasperis per insussistenza dell'elemento soggettivo del dolo e del nesso causale tra la condotta e il danno.

Al riguardo, il giudice opinava nel senso che il procedimento di conciliazione era stato deciso dal solo direttore provinciale e che l'unica condotta rimproverabile a carico del convenuto De Gasperis era quella di avere espresso l'indicato parere legale, sì viziato da colpa grave ma non da dolo, pertanto si sarebbe dovuto procedere al suo proscioglimento per effetto di quanto disposto dall'art. 29, comma 7, del decreto-legge n. 78/2010, convertito nella legge 122/2010, ovvero della norma che aveva limitato la punibilità dei funzionari fiscali coinvolti in procedimenti di conciliazione solo se

responsabili di condotte dolose.

Nei confronti del Borrelli, il giudizio si era al contrario concluso con il riconoscimento della sua responsabilità per danno erariale nei termini sopra evidenziati.

Avverso siffatta pronuncia il funzionario si gravava d'appello sulla base di motivi che in questa sede ci si limita a enunciare per come capitolati nell'atto introduttivo del giudizio e con riserva di darne adeguato conto nella trattazione in diritto, ciò all'evidente scopo di evitare ridondanti, quanto inutili ripetizioni tutt'altro che in linea con il principio della sintesi espositiva dei provvedimenti giurisdizionali, ex art. 5 c.g.c.:

1. Errore di giudizio in merito alla vicenda Centroservizi; mancanza di nesso di causalità tra la condotta contestata e l'asserito danno erariale; insussistenza dell'elemento psicologico.

2. Errore di giudizio in ordine al danno all'immagine.

3. Errore di giudizio per la parte della motivazione con cui è stata respinta l'eccezione inerente al comma 1bis del novellato art. 445 c.p.p.

L'appellante pertanto concludeva con la richiesta che venisse accertata e dichiarata l'inesistenza del danno erariale:

- pari a euro 49.525,77, per assoluta carenza del dolo e del nesso causale e per l'errata quantificazione del danno da mancato introito tributario, poiché la "conciliazione giudiziale" non sarebbe stata affatto "illegittima", né sottoscritta in violazione di norme di diritto sostanziale o procedurale;

- pari a euro 28.590,20 relativi al danno all'immagine, per carenza di prova circa l'esistenza del dolo e del nesso causale, nonché per violazione del

principio del *ne bis in idem*, posto che per lo stesso titolo era già stato

condannato a pagare l'importo di euro 100.000,00 con sentenza n. 262/2022

della Sezione giurisdizionale per la Regione Veneto.

Per entrambi gli addebiti, il sig. Borrelli in ogni caso chiedeva che la pronuncia

fosse riformata per violazione e falsa applicazione del novellato articolo 445,

comma 1bis, c.p.p. e dell'articolo 95, comma 1, c.g.c.

Con atto depositato il 6 settembre 2024 ha rassegnato le proprie conclusioni

la Procura generale.

Dopo aver ricostruito in fatto la vicenda e ricordato il capo d'imputazione

penale mosso a carico dell'appellante nel procedimento culminato con la

sentenza n. 195/2021, la Procura generale ha esaminato i motivi di gravame e,

con articolata e diffusa argomentazione, ne ha messo in evidenza la giuridica

infondatezza, concludendo per la loro integrale reiezione e per la conferma

della sentenza gravata.

In udienza, le parti hanno esposto gli scritti in atti, insistendo per le conclusioni

ivi rassegnate.

Esaurita la discussione, la causa è stata trattenuta in decisione.

Considerato in

DIRITTO

Il sig. Borrelli Elio è stato riconosciuto responsabile in relazione a due

differenti poste di danno, ovvero un danno derivante dal mancato recupero a

tassazione di somme afferenti a imposte erariali dirette e indirette per gli anni

2009 e 2010, e un danno riconducibile al *vulnus* recato all'immagine

dell'Amministrazione finanziaria della quale il suddetto era dipendente nella

qualità di direttore provinciale dell'Agenzia delle Entrate di Pesaro e Urbino.

L'appello in esame pertanto mira alla riforma di detta sentenza.

I. Con il primo motivo di gravame, il funzionario lamenta l'erroneità della pronuncia nella parte concernente la vicenda "*Centroservice s.r.l. - OMISSIS*".

In proposito, è appena il caso di ricordare che, come puntualizzato in premessa, in relazione a tale vicenda il Borrelli è stato ritenuto responsabile di una condotta dannosa consistente nell'aver prestato adesione al parere formulato in data 8 settembre 2016 dal sig. De Gasperis Andrea, responsabile dell'Ufficio legale della stessa Amministrazione, con cui si esprimeva l'avviso che la vertenza instaurata con la suddetta società e il suo socio a seguito della notifica di altrettanti avvisi di accertamento era da definire mediante la procedura della cosiddetta conciliazione tributaria; il successivo perfezionamento di tale procedura su decisione del Borrelli avrebbe pertanto impedito il recupero di maggiori imposte, oltre alle sanzioni, invece dovute dai suddetti contribuenti in conseguenza delle gravi irregolarità constatate a seguito della verifica fiscale.

Alla statuizione di responsabilità a suo carico, il primo giudice è pervenuto sulla base del compendio documentale acquisito in sede amministrativa e penale, nonché sulla scorta delle informative rese dalla Guardia di Finanza, che in proposito aveva condotto un'indagine per operazioni di sovrapproduzione riguardanti la "*Centroservice s.r.l.*" e la società "*MEP s.r.l.*", e degli elementi di reato raccolti nel contesto degli accertamenti di polizia giudiziaria e che erano stati al centro del procedimento penale esitato nella sentenza a pena patteggiata, pronunciata a carico dell'appellante nei termini di cui si è dato conto in narrativa.

I.1 Ed è proprio con riferimento a tale pronuncia che con l'atto di gravame il

Borrelli prospetta l'inutilizzabilità della sentenza n. 195/2021, così ponendo una questione evidentemente preliminare ai fini del decidere e che, come tale, deve essere trattata per logica coerenza argomentativa prima di ogni altro profilo, così in concreto anticipando l'esame del terzo motivo di gravame.

Con detto motivo, l'interessato ha infatti sostenuto che, in base all'art. 445, comma 1-bis, c.p.p. nel testo risultante dalla novella recata dall'art. 25, comma 1, del d.lgs. n. 150/2022, a tenore del quale *“La sentenza prevista dall'articolo 444, comma 2, anche quando è pronunciata dopo la chiusura del dibattimento, non ha efficacia e non può essere utilizzata a fini di prova nei giudizi civili, disciplinari, tributari o amministrativi, compreso il giudizio per l'accertamento della responsabilità contabile. 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”*, il primo giudice non avrebbe potuto attribuire alcuna valenza alla più volte citata pronuncia di condanna a pena “patteggiata” sia sotto il profilo probatorio con riguardo al danno patrimoniale diretto, sia per ciò che atteneva al “rito” con riferimento al danno all'immagine, dovendosi ritenere erronea l'interpretazione data in sentenza secondo cui *“in rito, la novella legislativa non abbia [n.d.r. non ha] determinato alcuna abrogazione o modifica di quanto disposto dall'art. 1, comma 1-sexies, della legge n. 20/1994 e dall'art. 51, comma 6, del d.lgs. n. 174/2016, ragion per cui, agli specifici fini della contestazione del danno all'immagine, la sentenza di condanna ex art. 444 c.p.p., passata in giudicato, costituisce valida*

condizione di procedibilità per l'esercizio, da parte della Procura, dell'azione di responsabilità amministrativa".

Sostiene, invece, il Borrelli che pur in presenza di una sentenza penale irrevocabile, il fatto che si sia trattato di una pronuncia a pena patteggiata avrebbe comportato, anche sotto questo profilo, l'operatività delle modifiche introdotte al comma 1 *bis* dell'art. 445 c.p.p. e, in particolare, di quella sussunta nell'inciso per il quale tale tipo di sentenza non *"ha efficacia e non può essere utilizzata ai fini di prova"*; pertanto, l'inutilizzabilità della pronuncia ex artt. 444 c.p.p. sarebbe tale in assoluto, cioè senza alcuna *"distinzione tra la valenza probatoria"* e la *"valenza di rito quale fonte di innesco dell'azione amministrativa"*.

Le questioni introdotte con il terzo motivo di gravame non possono essere condivise.

I.1.a Quanto all'utilizzabilità sul piano sostanziale e della prova nel giudizio per danno erariale della sentenza ex art. 444 c.p.p., il Collegio non può che osservare come questa Sezione si sia già pronunciata sugli effetti del novellato art. 445, comma 1 *bis*, c.p.p. (v. sentt. n. 237/2023, n. 279/2023, n. 16/2024, n. 45/2024, n. 222/2024), chiarendo che la disposizione, sebbene abbia escluso che la pronuncia penale a "pena patteggiata" possa *ex se* avere efficacia probatoria nei giudizi diversi, può essere comunque interpretata nel senso che la sentenza di patteggiamento, ancorché non possa tecnicamente configurarsi come una pronuncia di condanna, in ogni caso non preclude al giudice contabile di procedere a un autonomo accertamento dei fatti storici su cui appare fondata l'imputazione per responsabilità erariale.

Più precisamente si è puntualizzato che la novella legislativa non ha avuto la

capacità di incidere sul principio della *“circularità 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 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)” (così, testualmente, Sez. 2^a App. n. 222/20204, con la quale è stato giudicato il gravame proposto dal sig. Borrelli avverso la sentenza n. 262/2022 della Sezione giurisdizionale per il Veneto, sulla quale nel prosieguo il*

Collegio avrà modo di soffermarsi).

La valutabilità della sentenza a pena patteggiata dev'essere, pertanto, inquadrata nel medesimo contesto in cui si colloca la potestà dell'autonomo apprezzamento che il giudice contabile vanta nei confronti di tutte le altre tipologie di pronunce penali rilevanti nel giudizio di responsabilità amministrativa.

I.1.b. Riguardo all'efficacia in "rito" della condanna riportata ex art. 444 c.p.p., il Collegio non può che, ancora una volta, rifarsi alle puntualizzazioni fornite con la citata sentenza n. 222/2024, ove al termine di una analitica disamina dell'*excursus* giurisprudenziale e normativo che ha portato all'attuale assetto del danno all'immagine anche in rapporto alla sentenza penale a pena patteggiata, questa Sezione ha linearmente osservato che *"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 fictio 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".

I.2 In quest'ottica deve, dunque, ritenersi scevra da censure la sentenza gravata sia nella parte in cui ha opinato per l'efficacia procedurale dell'indicata sentenza penale n. 195/2021, sia per la parte in cui l'ha ritenuta suscettibile di valutazione ai fini del danno patrimoniale diretto. In relazione a quest'ultimo, valga in questa sede infatti osservare come il G.U.P. presso il Tribunale di Pesaro abbia dato conto, con la propria pronuncia, del capo di imputazione concernente il reato di cui all'art. 319 quater, commi 1 e 2, c.p., perché il Borrelli, nella sua qualità di direttore della sede provinciale di Pesaro dell'Agenzia delle Entrate, abusando della sua qualità e dei poteri di definizione dell'imposta tramite l'istituto della conciliazione riguardo al contenzioso tributario pendente per gli accertamenti relativi agli anni d'imposta 2009 e 2010 nei confronti della società Centroservice s.r.l. e del sig. OMISSIS, socio e amministratore della stessa società, aveva intrattenuto con quest'ultimo rapporti di favore sino a farsi promettere e ottenere l'inserimento al lavoro, quale collaboratrice del Comune di Pesaro nell'ambito del progetto Cittadella dello sport, di persona a lui legata sul piano sentimentale, nonché l'assunzione al lavoro, presso una testata giornalistica specializzata di basket, del nipote di quest'ultima. In secondo luogo, il G.U.P. non mancava altresì di evidenziare l'insussistenza di cause di non punibilità, di improcedibilità

dell'azione penale o di estinzione del reato, nonché, conseguentemente, l'insussistenza delle condizioni che avrebbero consentito un verdetto di proscioglimento dell'imputato ex art. 129 c.p.p.

II. Venendo al merito concernente la posta di danno da minore entrata tributaria addebitata in prime cure per la vicenda “Centroservice s.r.l. - OMISSIS”, si deve pervenire alla conclusione che anche sotto questo profilo la pronuncia gravata appare scevra da vizi logico-giuridici sia per quanto riguarda l'asserita insussistenza dell'elemento oggettivo, sia per ciò che concerne il nesso causale tra il danno e la condotta contestata e la sua connotazione sul piano soggettivo, riconosciuta dal primo giudice in termini di dolo.

II.1 Sotto il primo profilo, l'appellante ha contestato la pronuncia di primo grado nella parte in cui ha ritenuto erroneo, anche in considerazione dei riferimenti fatti dal De Gasperis al mancato avvio dell'azione penale, il parere da quest'ultimo formulato a favore della soluzione conciliativa.

Ad avviso del Borrelli, detto parere si sarebbe invece basato su una attenta valutazione delle possibilità che l'Amministrazione aveva di risultare soccombente nel contenzioso giudiziario in corso, stante la nota con cui, appunto, la Procura della Repubblica pesarese aveva comunicato l'insufficienza di idonei elementi a supporto dell'imputazione penale per l'anno 2009 e pur in considerazione del “principio del doppio binario”, *ratione temporis* vigente nei rapporti tra la giurisdizione penale e quella tributaria (principio non più operante per effetto dell'art. 21-bis del d.lgs. n. 74/2000, così come introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. m), d.lgs. n. 87/2024).

Pertanto, in un'ottica deflattiva del contenzioso tributario, bene avrebbe fatto

l'Ufficio a optare per la soluzione conciliativa, ovviamente per entrambi gli anni d'imposta, anche e soprattutto nella considerazione del fatto, sostiene ancora il Borrelli nella sua esposizione difensiva, che la *"fattura inerente i costi di sponsorizzazione emessa nel 2009, per un importo di euro 120.000,00, dalla MEB nei confronti della Centroservizi è stata da quest'ultima pagata per euro 115.000,00 nel 2010"*; conseguentemente, la contestazione di illegittima distribuzione di utili extrabilancio non avrebbe potuto essere formulata riguardo *"all'anno di imposta 2009 ma doveva essere fatta con riferimento all'anno di imposta 2010"*; la stessa contestazione non avrebbe potuto essere mossa nemmeno per l'anno 2010, giacché *"la Centroservizi ha corrisposto alla MEB euro 37.500,00 nel 2010 ed euro 47.082,00 nel 2011"*, sebbene *"i restanti 35.418,00 euro non furono più corrisposti"*.

II.2 Sarebbe, quindi, insussistente il nesso causale, anche perché l'appellante, dopo l'avvio da parte dell'Ufficio della ordinaria istruttoria sia sui ricorsi incardinati dalla società Centroservice s.r.l. e dal suo amministratore OMISSIS, sia sulle proposte di conciliazione dagli stessi formulate, non si sarebbe reso autore di alcuna condotta che potesse ritenersi foriera di danno, come dimostrato dallo stesso De Gasperis, il quale nella deposizione resa in ambito penale aveva escluso ogni tipo di contatto e/o colloquio con il Borrelli riguardo al parere che sarebbe stato adottato in data 8 settembre 2016; conseguentemente, adduce l'appellante, la sua condotta avrebbe dovuto essere considerata del tutto influente sotto il profilo eziologico, giacché rientrante nell'alveo dell'ordinarietà procedimentale analogamente a quanto fatto per tutte le pregresse conciliazioni concluse dall'Ufficio, precisamente n. 138 per l'anno 2016 e n. 80 per il 2017.

II.3 Riguardo all'elemento soggettivo del dolo statuito in sentenza, ad avviso

dell'appellante vi sarebbero stati tutti gli estremi per considerare la sua condotta perfettamente in linea con le direttive impartite dall'Amministrazione finanziaria riguardo all'anticipata definizione dei contenziosi; in quest'ottica, il primo giudice avrebbe dovuto valorizzare la sua storia professionale caratterizzata da oltre trent'anni di ineccepibile servizio alle dipendenze dell'Amministrazione finanziaria, ovvero un arco temporale tanto ampio da non poter essere scalfito da una vicenda di limitata durata, solo un biennio, quale quella in esame.

I fatti contestati non avrebbero potuto quindi assumere alcuna incidenza ai fini della decisione di responsabilità in termini di dolo erariale, il tutto non senza considerare, sempre ad avviso dell'appellante, la sua pronta dissociazione da tali accadimenti, come sarebbe dimostrato dal fatto di avere scelto il rito per l'applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. e di avere provveduto alla *“restituzione immediata del profitto indebitamente percepito”*.

Trattasi di un'impostazione che il Collegio non può condividere.

III. Con esaustiva e lineare motivazione, il primo giudice, legittimamente basandosi sugli elementi di valutazione in atti, ovviamente comprensivi di quelli acquisiti all'esito delle investigazioni penali, ha compiutamente dato conto, sotto il profilo del nesso causale, di come il Borrelli – che ha sottoscritto gli accordi di conciliazione - avesse osservato condotte di particolare gravità, per avere intrattenuto *“rapporti piuttosto frequenti con l'imprenditore OMISSIS”*, al quale aveva chiesto *“la concessione di utilità in favore di soggetti cui egli era legato affettivamente (la compagna) od amichevolmente (il nipote della medesima)”*; da qui la fondata deduzione riportata in sentenza

in merito al personale interesse del funzionario per la *“soluzione del contenzioso tributario pendente, il cui positivo esito per i contribuenti, mediante vantaggiosa conciliazione, era direttamente ricollegabile ai “favori” ricevuti dall’OMISSIS”*.

Ritiene al riguardo il Collegio che l’elemento soggettivo del dolo possa ritenersi validamente accertato quando in sentenza si sia dato esaurientemente conto dell’esistenza, come nel caso di specie, di un procedimento conciliativo che ha oggettivamente favorito i contribuenti in danno dell’Amministrazione delle Entrate e della cui illegittimità il Borrelli avrebbe dovuto nello specifico ben avvedersi, data la posizione apicale ricoperta nell’Ufficio finanziario impositore e considerati gli elementi di valutazione che aveva a disposizione, primo tra tutti il fatto che, come opportunamente puntualizzato dal primo giudice, per l’anno d’imposta 2008 la vertenza era stata definita mediante la procedura dell’accertamento con adesione, soluzione accettata dai contribuenti prima che l’interessato assumesse la direzione dell’Agenzia delle Entrate. Inoltre, a conforto della sussistenza della sovrapproduzione erano intervenute nella vicenda anche le dichiarazioni confessorie del legale rappresentante della società emittente MEP srl., che aveva ammesso gli accordi di accordi di sovrapproduzione intercorsi con la Centroservice srl e l’OMISSIS.

Oltre a ciò, a sostegno della statuizione di responsabilità, la sentenza impugnata ha dato conto di come il De Gasperi avesse preso a pretesto della conciliazione non un provvedimento dell’Autorità giudiziaria, come fondatamente osservato dalla funzionaria OMISSIS, in servizio presso l’Ufficio legale della medesima sede provinciale, e dalla Direzione Centrale

Audit dell’Agenzia delle Entrate, ma una semplice nota del pubblico ministero penale, con la quale, giova ribadirlo, si era semplicemente informato il difensore dell’OMISSIS degli insufficienti elementi di reato raccolti a suo carico per procedere penalmente; del resto, la Procura della Repubblica aveva sì richiesto l’archiviazione, ma per il solo anno 2009 e non anche per l’anno 2010, riguardo al quale l’azione era proseguita. Ciò nonostante, il Borrelli aveva aderito a tale parere.

In siffatto contesto - oltre alla mancata considerazione del principio del “doppio binario”, una sottovalutazione invero inescusabile se rapportata al livello di professionalità insito nella figura di responsabile di un ufficio provinciale dell’Agenzia delle Entrate, a nulla rilevando che analoga sottovalutazione sia stata commessa dal Capo team del servizio legale, giacché il livello delle competenze proprie del direttore provinciale era tale da imporgli un’autonoma valutazione dell’incidenza che sul caso di specie avrebbe potuto avere il suddetto principio - si colloca un ulteriore elemento a supporto della decisione risarcitoria emessa a carico del Borrelli, elemento di cui si è dato ovviamente conto in sentenza, ovvero che le prestazioni fatturate dalla “MEP s.r.l.” erano state in gran parte inesistenti e che pertanto si era trattato di FOI (acronimo di fatture per operazioni inesistenti), come esplicitamente dichiarato dall’amministratore di detta società.

Come sopra evidenziato, il Borrelli si è sul punto difeso sostenendo che, a ogni buon conto, le fatture emesse sono state pagate nell’anno successivo, il che avrebbe dovuto portare, in sede tributaria, a escludere la contestazione di utili extrabilancio e della loro illegittima distribuzione al socio, con conseguente insussistenza di qualsiasi ipotesi di danno erariale da minore entrata tributaria.

In altri termini, il Borrelli si fa portatore della tesi secondo la quale occorrerebbe riferirsi ai flussi di cassa e al momento in cui si verificano, piuttosto che basarsi sull'aspetto della competenza di bilancio e, quindi, sull'annualità in cui risulta emessa la fatturazione addotta a sostegno dell'irregolarità fiscale in commento.

Si tratta di una tesi che, come fondatamente osservato dalla Procura generale con la memoria conclusionale in atti, non può essere condivisa.

In proposito occorre premettere che, in presenza di una società a ristretta base societaria quale quella di specie, deve considerarsi operante un rapporto di solidarietà e di reciproco controllo della gestione societaria da parte dei soci *“che fa ritenere plausibile in tutti la conoscenza degli affari sociali e la consapevolezza della esistenza di utili extrabilancio, alla cui distribuzione è plausibilmente ragionevole ritenere che tutti i soci abbiano, in assenza di validi elementi deponenti in senso contrario, partecipato in misura conforme al loro apporto sociale”* (Cass. n. 28542/2017).

Pertanto, è da ritenersi legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti (Cassazione n. 5076/2011; n. 9519/2009; n. 24534/2017; n. 27778/2017; n. 32959/2018, n. 1947/2019; n. 16913/2020; n. 10679/2022; n. 26171/2023; n. 2752/2024), prova che nel caso oggetto di giudizio non pare sia stata fornita, né può al riguardo assumere alcuna valenza il criterio della cassa rispetto a quello della competenza sopra accennato.

Con orientamento costante, la giurisprudenza di legittimità si è infatti espressa

nel senso di ritenere condivisibile l'operato dell'Amministrazione finanziaria fondato sulla presunzione di distribuzione degli utili nello stesso periodo di imposta oggetto di accertamento, ciò sul rilievo che la distribuzione di utili "occulti" in base al principio di cassa è propria di una gestione che si potrebbe definire "patologica", giacché all'evidenza basata sullo sfruttamento dello schermo societario al fine di conseguire gli utili non contabilizzati (cfr. Cass. n. 8988/2017; n. 25468/2015; n. 5327/2015; n. 26428/2010; n. 13223/2009; n. 28789/2008; n. 20251/2008; n. 8867/2008; n. 3896/2008; n. 1924/2008).

IV. Pertanto, concludendo sul punto del danno da minore entrata tributaria, ritiene il Collegio che gli elementi di responsabilità sin qui evidenziati non possano essere scalfiti dalle argomentazioni poste con il primo motivo di gravame in esame, dal quale semmai è possibile ricavare elementi di valutazione addirittura a carico del Borrelli, se è vero che lo stesso non solo non ha contestato i "favori" chiesti e ottenuti dall'OMISSIS, ma ha addirittura fatto notare, nel tentativo di addurre un'improbabile valenza esimente alla condotta osservata dopo l'emersione della vicenda penale, di essersi "dissociato" dai fatti che lo hanno visto coinvolto, così implicitamente ammettendone l'esistenza nella loro oggettiva gravità.

Alla stregua delle sopra esposte considerazioni, i profili di censura dedotti con il primo motivo di gravame devono essere integralmente disattesi.

IV. Non meno infondato è il secondo motivo d'impugnazione.

Come riportato in narrativa, l'appellante prospetta l'erroneità della sentenza nella parte in cui lo ha riconosciuto responsabile del danno all'immagine subito dall'Amministrazione finanziaria.

In proposito lamenta una violazione del divieto di *bis in idem*, sul presupposto

di essere stato già condannato a risarcire un danno all'immagine in favore dell'amministrazione di appartenenza, giusta sentenza n. 262/2022 della Sezione giurisdizionale per il Veneto – confermata da questa Sezione centrale d'appello con la pronuncia n. 222/2024 - con la quale è stato condannato a pagare a tale titolo il complessivo importo di euro 100.000,00; pertanto erronea sarebbe stata la decisione del primo giudice di respingere la tesi difensiva sul punto opposta, con la motivazione che differenti erano le vicende di danno oggetto della sentenza veneta rispetto a quelle contestate quando era in servizio nella sede pesarese dell'Agenzia delle Entrate. Al riguardo, secondo l'appellante la rilevanza mediatica riservata dagli organi di informazione alle condotte di corruzione che lo avevano visto coinvolto era unitaria, nel senso che il *clamor fori* aveva avuto a oggetto sia l'indagine veneta che quella marchigiana e, tra le due, il maggiore risalto era stato riservato alla prima quindi, poiché unica, il danno all'immagine è stato già contestato e riconosciuto a favore della stessa Amministrazione finanziaria, non si potrebbe che ritenere illegittima una duplice sentenza di condanna per lo stesso titolo.

Il Collegio è di tutt'altro avviso.

Nel ribadire quanto in precedenza osservato a confutazione dell'asserita inutilizzabilità in “rito” della sentenza a pena patteggiata dopo la novella recata dal d.lgs. n. 150/2022, in merito alle testé indicate censure si deve in primo luogo convenire con l'impostazione seguita dal primo giudice, che ha infatti correttamente osservato come i fatti oggetto dell'inchiesta giudiziaria confluiti nella sentenza della Sezione giurisdizionale per il Veneto n. 262/2022 non potessero che essere differenti da quelli posti al suo esame, ciò

per l'incontestabile considerazione che avevano riguardato vicende svoltesi quando il Borrelli era direttore provinciale della sede veneziana dall'Agenzia delle Entrate; fatti, quindi, sì basati su condotte di reato riconducibili alla medesima fattispecie di cui all'art. 319 *quater* c.p., ma che oggettivamente non potevano ritenersi sovrapponibili, sia sotto il profilo soggettivo degli autori delle condotte dannose, sia sotto quello fattuale, alla vicenda in esame: differenze che, dunque, bene avrebbero potuto originare un nuovo e ulteriore *vulnus* al prestigio dell'Amministrazione.

Non ha peraltro pregio la tesi difensiva secondo la quale gli organi di informazione si sarebbero occupati in maniera unitaria delle vicende penali che hanno coinvolto il Borrelli in Veneto e nelle Marche, avendone dato notizia con gli stessi articoli e anzi dando maggiore rilevanza ai fatti veneti.

Dalla documentazione in atti si ricavano numerosi commenti di stampa locale (cfr. in particolare articoli sui quotidiani Resto del Carlino del OMISISS, sul Corriere delle Alpi del OMISISS, sul Corriere Adriatico del OMISISS) in cui si dà rilievo, con dovizia di particolari, unicamente alla vicenda pesarese, in merito alla quale si sono evidenziati i "favori" chiesti e ottenuti dal Borrelli e l'epilogo della vicenda penale con l'indicazione degli estremi della sentenza di condanna per corruzione emessa dal G.I.P. presso il Tribunale di Pesaro a carico dell'appellante.

V. Con il terzo motivo di gravame, l'appellante si è soffermato sulla inutilizzabilità della più volte indicata pronuncia penale ai sensi dell'art. 445, comma 1-bis, c.p.p., ma su tale questione il Collegio s'è già espresso, trattando il primo motivo d'impugnazione, in termini contrari alla pretesa di parte appellante di vedere sul punto riformata la sentenza appellata.

	23	SENT. 240/2024	
	Conclusivamente, l'appello del sig. Borrelli deve essere respinto, con		
	condanna alle spese da porsi a carico dello stesso secondo il principio della		
	soccombenza ex art. 31, comma 1, c.g.c., nei termini di seguito statuiti.		
	P.Q.M.		
	La Corte dei conti, Sezione seconda giurisdizionale centrale d'appello,		
	definitivamente pronunciando, respinge l'appello in epigrafe e, per l'effetto,		
	conferma la sentenza impugnata.		
	Condanna l'appellante a pagare le spese di questo grado di giudizio, che sino		
	alla pubblicazione della presente sentenza liquida in complessivi euro 208,00		
	(EURO DUECENTOOTTO/00).		
	Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 26 settembre 2024.		
	L'Estensore	Il Presidente	
	Domenico Guzzi	Rita Loreto	
	f.to digitalmente	f.to digitalmente	
	Depositato in Segreteria il 1° OTTOBRE 2024		
	p. Il Dirigente		
	(dott. Massimo Biagi)		
	f.to digitalmente		
	Il Funzionario Preposto		
	Lucia Bianco		