

Sentenza n. 51/2024

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE GIURISDIZIONALE REGIONALE PER L' UMBRIA

composta dai seguenti magistrati:

Piero Carlo	FLOREANI	Presidente
Rosalba	DI GIULIO	Consigliere
Giuseppe	VICANOLO	Consigliere relatore

ha pronunciato la seguente

S E N T E N Z A

nel giudizio iscritto al n. 13617 del registro di segreteria, proposto dalla Procura regionale presso la Sezione giurisdizionale regionale per l'Umbria

contro

Roberto Tanganelli, rappresentato e difeso dagli avv. Stefano Bogini e Luciano Ghirga, ed elettivamente domiciliato presso il loro studio in Perugia, Piazza Piccinino, nr. 10 (indirizzo pec stefano.bogini@avvocatiperugiapec.it e luciano.ghirga@avvocatiperugiapec.it).

Visti l'atto introduttivo del giudizio e gli altri atti e documenti di causa.

Uditi, nella pubblica udienza del 13 marzo 2024, il consigliere relatore Giuseppe Vicanolo, il Pubblico ministero in persona del sostituto procuratore generale Francesco Magno e l'avv. Stefano Bogini per il convenuto Roberto Tanganelli.

Ritenuto in

FATTO

La Procura regionale presso questa Sezione giurisdizionale, con atto di citazione depositato il 29 settembre 2023, ha convenuto in giudizio Roberto Tanganelli nella sua qualità, all'epoca dei fatti, di amministratore unico dal 10 aprile 2012 al 3 maggio 2016 della S.r.l. Gubbio Cultura Multiservizi, società *in house* del Comune di Gubbio, per l'accertamento della responsabilità amministrativa per danno erariale causato in pregiudizio della predetta società e, quindi, del Comune di Gubbio proprietario del 100% delle quote di capitale, mediante dissipazione dolosa del patrimonio sociale nella misura di complessivi € 1.198.338,00, ovvero della diversa somma ritenuta di giustizia, oltre alla rivalutazione monetaria secondo gli indici Istat, agli interessi legali dal deposito della sentenza sino all'effettivo soddisfo ed alle spese di giudizio.

La fattispecie riguarda un caso di cattiva gestione da parte dell'amministratore Tanganelli della S.r.l. Gubbio Cultura Multiservizi-G.C.M., società interamente partecipata dal Comune di Gubbio, esercente la gestione di una serie di servizi di interesse economico generale come la gestione di musei, di aree di sosta a pagamento, di una farmacia, di una scuola di musica e di liuteria, nonché prestazioni di assistenza scolastica nelle scuole materne, società che il 21 settembre 2016 è stata posta in liquidazione a causa della riduzione del capitale sociale al di sotto del minimo legale a seguito di perdite di esercizio accumulate negli anni 2012 (-154.067,00 euro), 2013 (-322.607,00 euro), 2014 (-154.567,00 euro) e 2015 (-721.164,00 euro), che erano state

occultate nei bilanci predisposti da Tanganelli mediante l'esposizione di dati falsi e valutazioni non veritiere e scorrette delle voci patrimoniali, economiche e finanziarie, così da indurre in errore il socio unico ed evitare di richiedere la necessaria ricapitalizzazione o lo scioglimento della società. In particolare, la Procura regionale riferisce che dagli accertamenti svolti dalla Tenenza della Guardia di finanza di Gubbio, dal revisore unico della G.C.M. Fabiola Sebastiani e dal dottore commercialista Andrea Barbieri che ha elaborato su incarico del Comune di Gubbio un articolato parere sulla situazione della G.C.M. è emerso che l'amministratore unico ha fatto ricorso a quattro tipologie di artifizi contabili allo scopo di occultare i costi e gonfiare i ricavi nel periodo 2012/2015, mediante:

- la capitalizzazione di costi di esercizio (come salari e stipendi, servizi di pulizia, consulenze professionali, organizzazione eventi) che sono stati artificiosamente imputati alle immobilizzazioni immateriali, così da sterilizzarne gli effetti sul conto economico di competenza e rinviare al futuro il loro conteggio come se fossero relativi a beni a fecondità ripetuta;

- la totale assenza di stanziamenti delle quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali, in totale spregio dei criteri di valutazione previsti dall'art. 2426, comma primo, n. 2, c.c. e dai principi contabili nazionali dell'Organismo italiano di contabilità-O.I.C. nn. 16 e 24;

- la sopravalutazione dei crediti commerciali, in violazione dell'art. 2426, n. 8, c.c. mediante l'iscrizione di poste risalenti nel tempo e riferite a persone inesistenti inserite contabilmente come fruitrici della scuola

di musica, o a forniture effettuate dalla farmacia ad associazioni di beneficenza senza debenza di corrispettivi, o a risconti attivi e fatture da emettere che non trovavano corrispondenza in effettive voci di crediti;

- la sopravalutazione di rimanenze finali computate non in base al costo di acquisto, come prescritto dall'art. 2426, comma primo, n. 9, c.c. e dal principio contabile O.I.C. n. 13, bensì secondo il superiore valore di vendita corrente, così violando i principi di prudenza e di competenza economica.

Dalla ricostruzione della situazione reale è stato rilevato che già alla fine del 2012 il patrimonio netto della società era stato eroso completamente dalle perdite, e ciò avrebbe dovuto indurre Roberto Tanganelli a convocare immediatamente l'assemblea dei soci per deliberare la riduzione del capitale ed il suo contemporaneo aumento ad una cifra non inferiore al minimo legale di 10.000,00 euro, ai sensi dell'art. 2482-*ter* c.c.. L'amministratore unico ha scelto di violare gli obblighi di legge falsificando i dati del bilancio, così da indurre in errore sia il revisore legale dei conti che il socio pubblico ed impedire interventi di razionalizzazione dei costi la cui entità era evidentemente incongrua rispetto al volume dei ricavi di gestione. Conseguentemente, la prosecuzione della *mala gestio* dal 1983 in poi ha provocato le perdite ingenti che hanno intaccato e distrutto l'integrità ed il valore del patrimonio sociale, in violazione delle limitazioni dei poteri di gestione degli amministratori imposte dall'art. 2486 c.c.; per cui la G.C.M. è stata prima posta in liquidazione e poi ricapitalizzata mediante versamento di € 1.741.168,00 effettuato dal Comune di Gubbio il 25 luglio 2018, ivi

compresa la quota di perdite pari ad € 1.198.338,00 imputabile alla condotta dell'amministratore Roberto Tanganelli, che ne risponde personalmente ai sensi dell'art. 2486 c.c.. Questi fatti sono stati rappresentati nel 2021 all'autorità giudiziaria che ha aperto un procedimento penale per false comunicazioni sociali, poi concluso con decreto di archiviazione l'8 giugno 2022 a causa della estinzione del reato per prescrizione. Pende, invece, avanti al Tribunale di Perugia un procedimento civile instaurato dalla G.C.M. S.r.l. a seguito di delibera dell'assemblea dei soci del 4 dicembre 2020, per chiedere il risarcimento danni a carico di Tanganelli. Il presente giudizio di responsabilità amministrativa per danno erariale è stato intentato dalla Procura regionale ai sensi dell'art.12 del Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica approvato con D.lgs. 19 agosto 2016, n. 175.

Il convenuto, ricevuta la notifica dell'atto di citazione, si è costituito in giudizio a mezzo dell'avv. Stefano Bogini e dell'avv. Luciano Ghirga, che hanno depositato comparsa di risposta il 20 febbraio 2024, chiedendo alla Corte:

-in via preliminare, di dichiarare la prescrizione dell'azione, in quanto il *dies a quo* di decorrenza dell'istituto risalirebbe al 23 agosto 2016, giorno di approvazione del bilancio di esercizio dell'anno 2015 presentato dal nuovo amministratore della G.C.M. dopo la scoperta delle perdite attribuite a Tanganelli; l'invito a dedurre della Procura regionale è stato notificato il 31 maggio 2023, oltre il termine del quinquennio successivo al 23 agosto 2016; l'interruzione della prescrizione che l'organo requirente individua nel 29 aprile 2021, data

di notifica dell'atto di citazione promosso dalla società avanti al Tribunale civile di Perugia, non giova all'azione erariale perché ha ad oggetto un profilo di danno del tutto diverso da quello valutato nel giudizio contabile, anche se quantitativamente identico;

- nel merito, di respingere la domanda per assenza di condotte dannose, tenuto conto che le appostazioni dei bilanci contestate sono il frutto di valutazioni soggettive prive di concreta incidenza dannosa sulla gestione sociale che rientravano nella discrezionalità tecnica ammessa dai principi contabili nazionali ed internazionali; manca, altresì, l'elemento psicologico del dolo, in quanto Tanganelli ha sempre operato 'alla luce del sole', informando il Comune di tutte le iniziative assunte, laddove non aveva alcun interesse ad operare mascheramenti al fine di trarne profitto, data l'esiguità dei compensi ritratti dalla carica; non s'intravvede, inoltre, il nesso di causalità tra le modalità di redazione del bilancio ed il danno quantificato con il metodo dei netti patrimoniali previsto dall'art. 2486, comma terzo, c.c., nel senso che l'eventuale danno non può discendere da valutazioni comunque lecite e legittime; ad ogni modo, il metodo utilizzato non è applicabile al caso concreto, perché è residuale e può essere ammesso solo nelle ipotesi in cui non sia possibile ricostruire le singole operazioni non conservative foriere di danno;

- in via subordinata, di riconoscere la responsabilità solidale del socio unico Comune di Gubbio e del revisore dei conti Fabiola Sebastiani, in quanto il convenuto è stato un mero esecutore dei compiti di ordinaria amministrazione, il Comune era un tutt'uno con la società *in house*,

tant'è vero che il presunto dissesto era costituito da debiti della G.C.M. verso il socio unico, ossia una partita di giro in termini ragioneristici; il revisore unico, da parte sua, era in carica ininterrottamente dal 2007 ed è da considerare responsabile solidale con l'amministratore ai sensi dell'art. 2407 c.c., in quanto ha avallato tutte le proposte dei bilanci, eccetto le ultime due per l'anno 2015; in ogni caso, il convenuto chiede di quantificare il danno in misura inferiore a quella richiesta dalla Procura, in relazione ai singoli atti compiuti dall'amministratore ritenuti dannosi per il patrimonio sociale.

All'udienza di discussione della causa, le parti hanno sviluppato le argomentazioni a sostegno delle rispettive posizioni ed hanno insistito per l'accoglimento delle conclusioni già rassegnate, come da verbale.

Considerato in

DIRITTO

L'azione promossa dalla Procura regionale mira all'accertamento della responsabilità amministrativa all'origine del danno patrimoniale di 1.198.338,00 euro subito dalla S.r.l. Gubbio Cultura Multiservizi-G.C.M., e per essa dal socio unico Comune di Gubbio, a causa della perdita integrale del valore del capitale sociale e per la successiva erogazione di fondi pubblici destinati al ripianamento delle perdite occultate nei bilanci degli esercizi 2013, 2014 e 2015 dall'amministratore unico Roberto Tanganelli mediante condotte illecite dolose consistite nella falsificazione della rappresentazione della situazione patrimoniale, economica e finanziaria della società, nonché nella prosecuzione della gestione dopo il verificarsi alla fine del 2012 della riduzione del capitale

sociale al di sotto del minimo legale, senza essersi limitato ad effettuare esclusivamente gli atti di conservazione del patrimonio aziendale, come prescritto dall'art. 2486 c.c..

La domanda è fondata per le ragioni di seguito indicate.

1. Va innanzitutto rigettata l'eccezione preliminare di merito riguardante la prescrizione dell'azione di responsabilità, non sussistente nella fattispecie in quanto l'invito a dedurre è stato notificato dalla Procura il 31 maggio 2023, entro i cinque anni successivi alla interruzione del termine di prescrizione realizzatasi a causa della notificazione il 29 aprile 2021 dell'atto di citazione con cui la S.r.l. C.G.M. su mandato del socio unico ha convenuto in giudizio avanti al Tribunale di Perugia l'amministratore unico per le gravi irregolarità di gestione commesse.

Al riguardo, va ricordato che, ai sensi dell'art. 1, secondo comma, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, il diritto al risarcimento del danno erariale si prescrive in cinque anni, decorrenti dalla data in cui si è verificato il fatto dannoso ovvero, in caso di occultamento doloso del danno, dalla data della sua scoperta. Nel caso in esame, le parti convengono nel ritenere che vi sia stato occultamento del danno e che la scoperta del suo verificarsi, inteso come effettivo depauperamento del patrimonio sociale, e quindi del valore della partecipazione detenuta dall'ente pubblico controllante (lo statuto delle società *in house* esclude l'alterità patrimoniale tra società e amministrazione pubblica, come evidenziato da Corte dei conti, sez. II, 6 maggio 2021 n. 140) sia avvenuta il 23 agosto 2016, data di approvazione del progetto di bilancio relativo all'anno

2015 preparato dal nuovo amministratore unico Alessandro Brunetti dopo le rettifiche delle poste patrimoniali alterate nel tempo da Tanganelli. Ciò posto, si deve considerare che nel giudizio contabile la disciplina dell'istituto dell'interruzione della prescrizione è quella generale ricavata dagli artt. 2943 e 2945 c.c., integrata dalle norme speciali *ex* art. 66 c.g.c., secondo cui il termine quinquennale di prescrizione può essere interrotto da atti giudiziali (introduttivi di un giudizio) o da atti stragiudiziali provenienti dal creditore (come la costituzione in mora), ovvero da invito a dedurre del Pubblico Ministero contabile. Pertanto, è vero che il pubblico ministero è legittimato a porre in essere atti interruttivi della prescrizione, ma ciò non esclude che lo stesso diritto sussista *ab origine* in capo all'amministrazione pubblica, legittimata ad agire nei confronti del debitore (cfr. Corte dei conti, Sez. III, 10 maggio 2010 n. 335). In quest'ultimo caso, gli atti introduttivi di un giudizio da parte del titolare del diritto sono validi per interrompere il decorso della prescrizione ed hanno anche un'efficacia permanente ai sensi dell'art. 2945, secondo comma, c.c.; per cui, la prescrizione non decorre fino al momento in cui non avvenga il passaggio in giudicato della sentenza definitoria del processo, dato che la volontà interruttiva dell'attore è sempre attuale sino a che egli coltivi il giudizio (Corte dei conti, Sezioni riunite, 25 novembre 2004 n. 8/QM). Sicché, essendo tuttora in corso il processo civile intentato dalla S.r.l. G.C.M. avanti al Tribunale di Perugia con l'atto di citazione notificato il 29 aprile 2021 a Tanganelli, (e quindi, prima della scadenza del quinquennio dalla scoperta dell'occultamento

doloso del danno avvenuta il 23 agosto 2016), la prescrizione del diritto al risarcimento del danno è stata interrotta con efficacia permanente. Pertanto, la Corte dei conti su attivazione della Procura regionale può regolarmente procedere al giudizio per danno erariale nei confronti dell'amministratore della società in questione, ai sensi e per gli effetti dell'art.12 del citato D. lgs. n. 175 del 2016. Al riguardo, non risultano fornite di pregio le argomentazioni sollevate dalla difesa del convenuto nella comparsa di risposta secondo cui, da un lato tutti i danni maturati prima del quinquennio antecedente al primo atto interruttivo della prescrizione collegato alla notifica il 29 aprile 2021 dell'azione civilistica di danno, e quindi prima del 29 aprile 2016, sarebbero caduti in prescrizione; dall'altro l'effetto interruttivo della citazione della S.r.l. G.C.M. avanti al Tribunale di Perugia non gioverebbe all'azione erariale, avendo per oggetto un profilo di danno a carico del patrimonio sociale del tutto diverso da quello azionato avanti alla Corte dei conti, anche se numericamente identico. La prima deduzione non tiene conto del fatto che nel caso in esame la prescrizione quinquennale decorre non dalla data del verificarsi del fatto, bensì da quella della scoperta dell'occultamento doloso del danno, per cui non vi è dubbio che *l'excursus praescriptionis* ha avuto inizio il 23 agosto 2016, e non prima. In secondo luogo, non c'è nessuna norma speciale che limiti la portata dei principi contenuti negli artt. 2943 e 2945 c.c. in materia di interruzione della prescrizione da parte del titolare del diritto leso, anche nel campo dei giudizi per danno erariale. E ciò ben si comprende a maggior ragione tenendo conto del fatto che il danno inferto al

patrimonio di una società *in house* a causa di atti illegittimi degli amministratori è pur sempre riconducibile agli interessi del Comune proprietario del 100% delle quote di partecipazione, come ricordato poc'anzi. Il bene della vita di cui si chiede la tutela sia nel processo civile che in quello contabile è il medesimo, anche se la giurisdizione civile e la giurisdizione contabile sono reciprocamente indipendenti nei loro profili istituzionali, anche quando investono un medesimo fatto materiale (cfr. Corte di cassazione, sez. unite, 17 aprile 2014 n. 8927).

2. Nel merito, la difesa del convenuto chiede il rigetto della domanda per carenza dei presupposti oggettivi e soggettivi, nonché per insussistenza e/o errata quantificazione del danno.

La prima deduzione riguarda l'asserita mancanza di condotte dannose sostanziali, in quanto le appostazioni dei bilanci contestate negli anni 2013/2015 sarebbero il frutto di valutazioni soggettive e di apprezzamenti discrezionali da parte del redattore, che si ispirava ai principi contabili nazionali ed internazionali che rimandavano ad un generale criterio di ragionevolezza, senza che tutto ciò abbia avuto una concreta incidenza dannosa sulla gestione sociale. Il Collegio osserva che queste affermazioni stridono con la realtà dei fatti, nonché con le norme di legge e con i principi contabili che disciplinano gli obblighi degli amministratori di società in materia di redazione dei bilanci. La realtà dei fatti emerge dai bilanci di esercizio, dalle note integrative e dalle relazioni dell'amministratore unico Tanganelli, nonché dalle relazioni del revisore dei conti Sebastiani redatte per gli anni 2013, 2014 e 2015, dal parere reso l'1 dicembre 2020 dal commercialista Andrea

Barbieri e dalla citazione in giudizio avanti al Tribunale di Perugia presentata il 26 aprile 2021 dall'avv. Mario Monicelli per conto della S.r.l. G.C.M.. In particolare, dalla relazione del revisore Sebastiani presentata il 14 aprile 2016 al sindaco di Gubbio a commento del secondo progetto di bilancio dell'esercizio 2015 predisposto da Tanganelli (doc. 8, all. 5 e 6 dell'atto di citazione), risulta che:

- l'amministratore unico ha capitalizzato costi di esercizio sostenuti nei vari anni per il pagamento di salari e stipendi, servizi di pulizia, consulenze da lui stesso rese, spese per organizzazione di mostre ed eventi per conto del Comune, che sono passati da 189.924,40 euro del bilancio 2012 a 405.165,67 euro del bilancio 2014, a 935.415,88 euro del bilancio 2015, tutti imputati artificiosamente alla voce *immobilizzazioni immateriali* dell'attivo patrimoniale come se fossero pertinenti a progetti di ristrutturazione aziendale e di ricerca e sviluppo, ma che invece non esistevano nella realtà; nelle note integrative Tanganelli accennava genericamente ad investimenti effettuati *in termini di accrescimento e riorganizzazione societaria* non meglio identificati; il revisore Sebastiani ha espresso preoccupazione sempre maggiore a causa dell'incremento in progressione geometrica di questa voce dell'attivo patrimoniale; dietro questo importo, in realtà, non c'era nessuna creazione di beni ad utilità pluriennale, bensì soltanto la finalità di rinviare al futuro costi di esercizio che avrebbero pesato sui risultati del conto economico dei vari anni per centinaia di migliaia di euro di perdite di esercizio da ripianare; evidentemente, l'amministratore ha violato il principio di competenza fissato dall'art. 2423-*bis*, primo comma, n. 3, c.c. rappresentando un *aliud*

pro alio, vale a dire la realizzazione con risorse *ad hoc* di un bene dell'attivo patrimoniale della società che non esisteva nella realtà, al posto di costi di esercizio che avrebbero dovuto confluire nel conto economico e così determinare cospicue perdite di esercizio; non si è trattato, perciò, di errori di valutazione discrezionale, ma di alterazioni della realtà gestionale e di rappresentazioni in bilancio di fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero;

- l'amministratore Tanganelli ha omesso di calcolare gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali *in considerazione dello scarso utilizzo dei beni*, in nessuno degli anni dal 2013 al 2015, così violando l'art. 2426, primo comma, n. 2, c.c. ed i principi contabili nazionali nn. 16 e 24; laddove, invece, le quote di ammortamento dei costi di tali immobilizzazioni fossero state contabilizzate nei conti economici degli esercizi di competenza, come prescritto dalla legge, le perdite sarebbero state ancor più consistenti nell'ordine di altri 43.446,00 euro nel 2013, 45.170,00 euro nel 2014 e 114.154,00 euro nel 2015, secondo le rettifiche apportate dal nuovo amministratore Brunetti;

- Tanganelli ha esposto nella voce *crediti commerciali* dell'attivo patrimoniale importi che si sono rivelati privi di consistenza, in quanto relativi a 60.116,00 euro di presunti crediti nei confronti di soggetti fruitori della scuola di musica gestita dalla G.C.M., ma riferiti in realtà a persone inesistenti; 78.455,70 euro relativi a forniture della farmacia comunale agli iscritti dell'associazione A*mici del cuore* che però non erano state effettuate con debenza di corrispettivi; 22.966,25 euro riferiti a fatture da emettere, che non hanno trovato effettiva corrispondenza

nel 2016; 55.902,24 euro iscritti nella posta dei risconti attivi, ma che non è stato possibile associare ad alcuna effettiva cessione di beni o prestazione di servizi; pertanto, si tratta di simulazioni di attività finanziarie esposte in bilancio, che non corrispondevano a fatti materiali collegati alla effettiva gestione della società;

- Tanganelli ha conteggiato le rimanenze finali di magazzino della farmacia, dei musei e della liuteria valutandole in base al prezzo di vendita corrente, invece che secondo il costo di acquisto, come previsto dall'art. 2426, primo comma, n. 9, c.c. e dal principio contabile nazionale O.I.C. n. 13, violando apertamente i principi di prudenza e di competenza economica previsti dall'art. 2423-*bis*, primo comma, nn. 1, 2 e 3, c.c.; in questo modo, secondo quanto rilevato ed evidenziato dal revisore Sebastiani nelle relazioni presentate all'assemblea dei soci, l'amministratore ha sopravalutato i componenti positivi di reddito per importi pari a 139.539,39 euro nel 2013, 103.905,74 euro nel 2014 e 136.134,50 euro nel 2015.

A fronte di tali condotte illecite, l'amministratore unico ha presentato all'assemblea dei soci note integrative ai bilanci 2013, 2014 e 2015 in cui ha attestato che *il bilancio è redatto in conformità agli artt. 2423 e* seguenti *del codice civile* e che *sono state rispettate la clausola generale di formazione del bilancio (art. 2423 c.c.), i suoi principi di redazione (art. 2423 bis c.c.) ed i criteri di valutazione stabiliti per le singole voci (art. 2426 c.c.)*. Per converso, alla luce degli elementi emersi dall'istruttoria della Procura regionale, il Collegio ritiene che i bilanci del periodo di gestione dell'amministratore Tanganelli non abbiano rappresentato in modo veritiero e corretto la

reale situazione patrimoniale, economica e finanziaria della società G.C.M., violando così le norme imperative ed inderogabili previste dal codice civile, integrate in sede applicativa dai principi contabili nazionali ed internazionali. Pertanto, le deduzioni esposte dal convenuto sulla insussistenza delle condotte illecite causative del danno erariale sono destituite di fondamento.

3.Riguardo alla carenza dell'elemento psicologico, la difesa del convenuto sostiene che questi avrebbe sempre operato alla luce del sole, spiegando le scelte e le appostazioni di bilancio, non nascondendo nulla e muovendosi in piena trasparenza, grazie alle relazioni accompagnatorie delle proposte di bilancio presentate all'assemblea dei soci. La Procura regionale rileva, invece, chiari profili di dolo specifico da parte di Tanganelli, teso ad ottenere ingiusti profitti patrimoniali dalla gestione della G.C.M.. Infatti, tra le altre cose sono emersi documenti di spesa intestati a società riconducibili allo stesso amministratore, alla madre, alla *ex* moglie ed alla consorte attuale, nonché condotte tenute in palese conflitto d'interessi, che sono state altresì rappresentate all'autorità giudiziaria penale nell'ambito della denuncia per false comunicazioni sociali. Il relativo procedimento penale è stato archiviato dal G.I.P. di Perugia a causa della estinzione del reato per avvenuta prescrizione. A parte questi aspetti, il Collegio osserva che ai fini del presente giudizio la prova del dolo richiede la dimostrazione della volontà dell'evento dannoso, come prevede l'art. 1, primo comma, della legge n. 20 del 1994. Commette, quindi, un illecito erariale doloso colui che vuole cagionare il danno (dolo intenzionale),

ma non è richiesto alcun intento fraudolento, un *animus nocendi,* né una particolare intensità della partecipazione psichica dell'agente. Non ha, perciò, alcun rilievo ai fini del dolo erariale il fatto che i compensi ritratti dalla carica di amministratore della G.C.M. fossero o meno esigui, né che gli incarichi affidati in conflitto d'interessi fossero o meno di modesto valore economico. Quel che rileva è l'intenzione da parte dell'amministratore di cagionare il depauperamento del patrimonio della società e, per essa, del Comune di Gubbio, intenzione che secondo il Collegio deve ritenersi sussistente nella fattispecie, considerata la callidità delle condotte illecite, la loro reiterazione nel tempo, la scarsa chiarezza dei rendiconti di gestione e la infondatezza delle numerose attestazioni di legalità rilasciate da Tanganelli, che si sono rivelate del tutto formali e scollegate dai comportamenti reali. Pertanto, l'eccezione non merita accoglimento.

4. Per quanto concerne l'imputazione del danno erariale, la difesa del convenuto ha rappresentato tre deduzioni specifiche: la prima relativa all'assenza di un danno, poiché l'eventuale pregiudizio patrimoniale non potrebbe discendere da valutazioni contabili asseritamente lecite e legittime. La seconda riguarda l'inapplicabilità del metodo di calcolo previsto dal terzo comma dell'art. 2486 c.c. secondo cui, quando è accertata la responsabilità degli amministratori che hanno proseguito a gestire la società dopo il verificarsi di una causa di scioglimento per riduzione del capitale al di sotto del minimo legale, senza limitarsi a compiere esclusivamente gli atti necessari ai fini della conservazione della integrità e del valore del patrimonio sociale, allora il danno

risarcibile si presume pari alla differenza tra il patrimonio netto alla data in cui l'amministratore è cessato dalla carica e il patrimonio netto determinato alla data in cui si è verificata la causa di scioglimento, fatta salva la prova di un diverso ammontare. La terza eccezione sollevata è incentrata sulla presunta responsabilità solidale del revisore legale dei conti ai sensi dell'art. 2407 c.c. e del socio unico Comune di Gubbio, ai sensi degli artt. 2497, 2476, comma settimo, e 1227 c.c., soggetti che non sono stati chiamati in giudizio dalla Procura regionale.

La prima argomentazione si basa su un assunto errato, in quanto il danno erariale non è stato causato da valutazioni di bilancio lecite e legittime, bensì da falsificazioni dei dati patrimoniali ed economici rappresentati nei bilanci 2013, 2014 e 2015 in modo non veritiero e corretto al fine di occultare perdite di esercizio ammontanti a 1.198.338,00 euro realizzate dall'amministratore Tanganelli durante la prosecuzione dell'attività di gestione illecita ed antieconomica della G.C.M. anche dopo l'erosione del capitale sociale avvenuta alla data del 31 dicembre 2012. Il fatto che, dal punto di vista finanziario, le perdite di gestione della G.C.M. siano state rese possibili dal rinvio nel tempo dei pagamenti di debiti maturati nei confronti del Comune di Gubbio, invece che nei confronti di banche o di altri finanziatori, non toglie alcun aspetto di gravità ai fatti, in quanto resta comprovato l'avvenuto depauperamento del patrimonio netto della società e l'intervento conseguente di ricapitalizzazione e di ripianamento delle perdite da parte del socio unico, ai sensi dell'art. 2482-*ter* c.c.. Le osservazioni formulate dal convenuto sulla base di una relazione tecnica del dott.

Ruggero Campi allegata alla comparsa di risposta, non sono totalmente condivisibili, in quanto confondono il piano dei rapporti finanziari intercorsi tra la G.C.M. ed il Comune con quello dei rapporti societari, che erano del tutto autonomi e non interferenti.

Anche la seconda obiezione in merito alla inapplicabilità del metodo del confronto tra i patrimoni netti previsto all'art. 2486, comma terzo, c.c. non coglie nel segno, poiché è vero che questa norma è stata introdotta dall'art. 378, secondo comma, del D.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, e quindi è inapplicabile alla fattispecie in esame. Tuttavia, è anche vero quanto segnalato dal Pubblico ministero circa l'esistenza di un consolidato orientamento giurisprudenziale secondo cui il criterio era già efficace ed applicabile in via equitativa anche precedentemente, purché l'attore della causa in giudizio avesse allegato inadempimenti dell'amministratore astrattamente idonei a porsi come cause del danno lamentato (cfr. Corte di cassazione, sez. I, 20 aprile 2017 n. 9983; *idem*: Sezioni unite, 6 maggio 2015, n. 9100). Del resto, un calcolo analitico delle voci di bilancio corrette in base alla *due diligence* operata dal nuovo amministratore Brunetti evidenzia una perdita ancora più alta, pari a 1.298.705,00 euro. Per converso, neppure il convenuto ha allegato prove di un diverso ammontare del danno inferto dalle singole operazioni non conservative effettuate dall'amministratore dopo l'erosione del capitale sociale.

A questo punto, resta da esaminare la terza eccezione dedotta dalla difesa del convenuto con riguardo alla responsabilità solidale dell'organo di controllo della G.C.M., vale a dire della dott. Fabiola

Sebastiani, e dello stesso socio unico Comune di Gubbio, ai fini della causazione del danno. Più precisamente, il revisore legale viene coinvolto dal convenuto in quanto la Sebastiani è rimasta in carica dall'8 gennaio 2007 al 21 novembre 2016 e negli anni dal 2012 al 2014 avrebbe avallato le proposte dei bilanci redatti dal Tanganelli, essendosi limitata a formulare osservazioni tali da non comportare comunque la non approvazione dell'assemblea dei soci. I rilievi erano sempre gli stessi; ad essi l'amministratore avrebbe sempre fornito giustificazioni, ed il revisore avrebbe sempre dato parere favorevole alla approvazione, eccetto che in merito alla proposta di bilancio del 2015, allorquando improvvisamente quelle stesse osservazioni sono divenute elementi d'impedimento insormontabili. Pertanto - conclude Tanganelli - se vi è stata responsabilità dell'amministratore unico, la stessa deve essere estesa anche alla dott. Sebastiani.

Il Collegio osserva che si tratta di accuse pesanti, che però non reggono il confronto con l'esito della verifica basata sull'esame degli atti allegati al giudizio, da cui emerge che non si può imputare al revisore dei conti un atteggiamento connivente o reticente rispetto alle impostazioni dei bilanci presentati dal Tanganelli, poiché egli ha formulato sempre giudizi critici con rilievi motivati, non ha mai espresso valutazioni positive sulla conformità alle norme civilistiche ed ha adempiuto ai propri doveri con indipendenza di giudizio. Infatti, come rilevato dal commercialista dott. Barbieri nel parere del 1° dicembre 2020, la Sebastiani ha presentato le relazioni all'assemblea dei soci della G.C.M. ai sensi dell'art. 2429 c.c., con cui ha attestato di aver condotto l'esame

dei bilanci del 2012, 2013 e 2014 secondo i principi di revisione contabile, sulla base di verifiche a campione degli elementi probatori a supporto dei saldi contenuti nei rendiconti, valutando l'adeguatezza e la correttezza dei criteri utilizzati e la ragionevolezza delle stime effettuate dall'amministratore. Sulla base di tali presupposti, il revisore ha formulato specifici rilievi su cinque poste di bilancio concernenti le voci *costi di impianto e di ampliamento, costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale* (per i quali ha evidenziato il problema della capitalizzazione dei costi di esercizio), *immobilizzazioni materiali*(per cui ha segnalato l'obbligo di effettuare gli ammortamenti annuali in base alla residua possibilità di utilizzazione), *crediti commerciali* (ivi compresi i crediti della scuola di musica riferiti a persone inesistenti), *rimanenze finali di magazzino* (per le quali ha evidenziato le sopravalutazioni operate dall'amministratore in base al prezzo medio ponderato di vendita), *debiti correnti* e *ratei e risconti (*per i quali segnalava problemi di scarsa chiarezza). Le relazioni si concludevano con un giudizio sintetico così formulato: *il revisore attesta che il bilancio di esercizio corrisponde alle risultanze delle scritture contabili (art. 2409 ter, primo comma, lettera b, c.c.).*

Le relazioni della dott. Sebastiani sul primo e sul secondo progetto di bilancio del 2015 presentato da Tanganelli si differenziano rispetto alle precedenti solo perché ad ogni rilievo corrispondono importi ben precisi di quantificazione delle alterazioni delle poste di bilancio, e soprattutto perché il giudizio finale è molto più netto e deciso. Infatti, il 15 marzo 2016 il revisore ha attestato: *per tutte le osservazioni sopra menzionate (ammortamenti non rilevati, crediti non svalutati, costi di*

competenza di esercizio non rilevati, valutazioni delle rimanenze finali non corrispondenti al costo di acquisto, ratei attivi non eliminati e fatture da emettere con importi accantonati non azzerati, ecc.) la sottoscritta revisore dei conti esprime parere contrario all'approvazione del bilancio così come predisposto dall'amministratore con i criteri di valutazione adottati. Analogamente, a conclusione della relazione rilasciata il 14 aprile 2016 sul secondo progetto di bilancio 2015, Sebastiani ha evidenziato: *dato che in ogni relazione del revisore al bilancio sussistevano fondati rilievi e criticità, non si comprendono le motivazioni secondo le quali l'amministratore nella sua relazione al bilancio al 31 dicembre 2015 abbia indicato che la metodologia di valutazione è adeguata, corretta ed accettata oltre che dal socio anche dal revisore unico. Inoltre, per tutte le osservazioni sopra menzionate… si evince una sostanziale perdita e quindi debiti latenti anche per l'anno in corso che potrebbero minare la continuità della società, pertanto, la sottoscritta revisore dei conti invita l'assemblea dei soci… ad adottare gli opportuni provvedimenti.*

Alla luce di quanto sopra, non sembra affatto verosimile che l'organo di controllo della società abbia avallato le proposte dei bilanci di Tanganelli dal 2012 al 2014, né che le osservazioni critiche formulate reiteratamente siano state superate da idonee giustificazioni da parte dell'amministratore; anzi, gli atti allegati all'atto di citazione sembrano confutare totalmente la ricostruzione dei fatti descritta dal convenuto.

Per converso, il Collegio ritiene che il revisore legale non abbia mancato di evidenziare nelle proprie relazioni le difformità delle poste di bilancio che si discostavano dalle norme del codice civile e dai principi contabili, ha soltanto utilizzato formule letterali non abbastanza nette e

precise relativamente ai bilanci del 2013 e del 2014, così come invece ha fatto per il bilancio del 2015. Pertanto, va condiviso il convincimento del Pubblico ministero secondo cui non si possono ravvisare sostanziali inadempimenti dei doveri di revisione legale da cui far discendere una responsabilità solidale di Sebastiani con l'amministratore Tanganelli per i danni da quest'ultimo cagionati al patrimonio della S.r.l. G.C.M., ai sensi degli artt. 14 e 15 del D.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

Infine, la difesa del convenuto ha eccepito che i bilanci oggetto di contestazione sono stati tutti approvati dall'unico socio pubblico, il quale non poteva non sapere quale fosse la reale situazione economica e patrimoniale della società. Il fatto colposo del socio/creditore che non ha rilevato le anomalie dei bilanci avrebbe contribuito a causare il danno lamentato, per cui il risarcimento dovrebbe essere diminuito ai sensi dell'art. 1227 c.c. secondo la gravità della colpa anche perché il Comune di Gubbio aveva poteri di controllo sulla G.C.M. analogo a quello esercitato sui propri uffici, ed i revisori dei conti comunali non hanno colpevolmente rilevato la inidoneità dei bilanci a rappresentare in modo veritiero e corretto la reale situazione societaria. A tal riguardo, il Pubblico ministero ha rappresentato che il Comune veniva continuamente rassicurato da Tanganelli sul fatto che, nonostante non vi fossero più contributi pubblici e la situazione fosse difficile, la sua gestione era comunque impeccabile e riusciva addirittura a conseguire degli utili seppure minimi *che hanno dato modo di riportare il capitale sociale ad una soglia di sicurezza adeguata.* Alla luce di questi elementi, tenuto conto che le modalità di falsificazione dei bilanci al fine di occultare le

perdite di gestione erano talmente complesse e fuorvianti che solo una *due diligence* radicale come quella operata dal nuovo amministratore Brunetti nel 2016 poteva condurre alla scoperta della realtà dei fatti, non si ravvisano elementi di responsabilità solidale per *culpa in vigilando* da parte del Comune di Gubbio.

In conclusione, assorbita ogni altra questione, l'azione di responsabilità amministrativa promossa nei confronti di Roberto Tanganelli deve essere accolta e disposta la sua condanna al risarcimento del danno in favore della S.r.l. Gubbio Cultura Multiservizi e, per essa, del Comune di Gubbio, nella misura di € 1.198.338,00, oltre alla rivalutazione monetaria secondo gli indici Istat a far tempo dal 1° gennaio 2015 ed agli interessi legali dal deposito della sentenza fino all'effettivo soddisfo. Le spese di giudizio seguono la soccombenza e vanno liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

la Corte dei conti, Sezione giurisdizionale regionale per l'Umbria, definitivamente pronunciando, accoglie la domanda e, per l'effetto, condanna Roberto Tanganelli al risarcimento del danno in favore della S.r.l. Gubbio Cultura Multiservizi e, per essa, del Comune di Gubbio nella misura di € 1.198.338,00 oltre alla rivalutazione monetaria secondo gli indici Istat a far tempo dal 1° gennaio 2015 ed agli interessi legali dal deposito della sentenza fino all'effettivo soddisfo.

Condanna Roberto Tanganelli al pagamento delle spese di giudizio, liquidate nella misura di € 301,10 (diconsi euro trecentouno/10).

_____.

Manda alla Segreteria per gli adempimenti di competenza.

Così deciso in Perugia, nella camera di consiglio del 13 marzo 2024.

Il Consigliere relatore — Il Presidente

Giuseppe Vicanolo — Piero Carlo Floreani

(f.to digitalmente) — (f.to digitalmente)

Depositata in Segreteria il giorno 28 novembre 2024.

Il direttore della Segreteria

Elena Errico

(f.to digitalmente)