

GIUDIZIO DI CONTO
Responsabilità amministrativa o contabile

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE DEI CONTI
SEZIONE GIURISDIZIONALE PER LA REGIONE TOSCANA

composta dai seguenti magistrati:
dott. Angelo BAX - Presidente f.f.
dott. Nicola RUGGIERO - Consigliere-relatore
dott.ssa Pia MANNI - Consigliere
ha pronunciato la seguente

SENTENZA

Nel giudizio di responsabilità, iscritto al n. (...) del registro di Segreteria, instaurato a istanza della Procura regionale presso questa Sezione giurisdizionale nei confronti di:

-R.P. (C.F.: (...)), nato a S. il (...) e residente in P., in Via R. G. n. 10, int. n. 7, rappresentato e difeso, giusta procura in calce alla comparsa di costituzione depositata il 17 dicembre 2019, dall'Avv. Pierpaolo Ciccarelli (pec: avvpiropaolociccarelli@puntopec.it) nello studio del quale in Pistoia, Largo San Biagio n. 9, è elettivamente domiciliato;

VISTO l'atto di citazione della Procura Regionale depositato presso questa Sezione Giurisdizionale in data 17 dicembre 2018;

ESAMINATI gli atti ed i documenti di causa;

UDITI nella pubblica udienza del giorno 8 gennaio 2020, celebrata con l'assistenza del Segretario, dott.ssa S.A., il Magistrato relatore Cons. Nicola Ruggiero, il rappresentante del Pubblico Ministero in persona del Procuratore Regionale, Cons. Acheropita Mondera e l'Avv. Pierpaolo Ciccarelli per il convenuto R.;

Rilevato in

Svolgimento del processo

1. Con atto di citazione depositato il 17 dicembre 2018, ritualmente notificato, la Procura Regionale presso questa Sezione Giurisdizionale - previo invito a dedurre ai sensi dell'art. 67 D.Lgs n. 174 del 2016- conveniva in giudizio il Sig. R.P., nella qualità, rivestita all'epoca dei fatti, di Appuntato Scelto della Guardia di Finanza, in forza alla Compagnia di Prato.

Tutto ciò al fine di ottenerne la condanna al pagamento, in favore della Guardia di Finanza, dell'importo complessivo di Euro 35.472,00 (ovvero del diverso importo che risulterà in corso di causa), oltre rivalutazione, interessi legali e spese di giudizio (pag. 17 dell'atto di citazione), in relazione ad una ipotesi di danno erariale, connessa al contestato svolgimento, per fini di lucro, di

attività extraprofessionale incompatibile con lo status di appartenente al Corpo (nello specifico, gestione di un locale notturno in Prato).

I fatti cui inerisce la richiesta risarcitoria, nella ricostruzione operata dall'Organo requirente, attivatosi a seguito della ricezione della nota prot. n. (...) del 4 giugno 2015 del Comandante del Reparto Tecnico Logistico Amministrativo Toscana della Guardia di Finanza, segnalante il pregiudizio erariale asseritamente discendente dal comportamento dell'odierno convenuto, possono essere così sintetizzati.

A seguito di una verifica fiscale condotta dalla Compagnia di Prato della Guardia di Finanza nei confronti della società O. s.r.l., esercente la gestione di un locale notturno in Prato, sarebbe emerso che il finanziere R. avrebbe rivestito, nel periodo 2013-2015, il ruolo di "socio di fatto" della predetta società, con una quota societaria pari al 30%, a fronte della quale il medesimo R. avrebbe realizzato introiti per complessivi Euro 37.289,82, ovvero Euro 20.909,43 nel 2013, Euro 15.505,59 nel 2014 ed Euro 874,80 nel 2015.

Nondimeno, secondo quanto rappresentato in citazione, ai sensi dell'art. 53, comma 7, D.Lgs. n. 165 del 2001, gli introiti derivanti da attività extra-istituzionale non autorizzata, svolta da un dipendente pubblico, costituiscono danno erariale e vanno restituiti all'Amministrazione d'appartenenza.

Per i medesimi fatti, il Sig. R. veniva indagato dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Prato, nell'ambito del procedimento penale n. 8402/13.

L'attività investigativa a tal riguardo svolta dalla Polizia giudiziaria avrebbe fatto emergere, sulla base di quanto riportato nella relazione n. 0174247 del 30 giugno 2015 del Comando prov.le della Guardia di Finanza di Prato, che il R., pur non avendo alcun incarico ufficiale all'interno della soc. O. srl, sarebbe stato delegato ad operare, sin dal 28 agosto 2013, sul conto corrente accesso presso la Cassa di Risparmio di Firenze ed intestato alla predetta società.

Allo stesso modo, sarebbe emersa un'operazione, riguardante l'odierno convenuto e la società in questione, inquadrabile come la restituzione di un "finanziamento soci", non transitato nella contabilità aziendale.

Infine, l'esame delle fatture passive relative alla società avrebbe consentito di rinvenire documenti facenti riferimento proprio al Sig. R.P..

Di qui la segnalazione all'Agenzia delle Entrate -Direzione Prov.le di Prato, dei Sigg.ri R.P. (quale amministratore e socio di fatto al 30%), L.X. (quale socio di fatto al 50%) e M.A. (quale socio di fatto al 20%), ai fini dell'applicazione dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600 del 1973 (prevedente, in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio, l'imputazione al contribuente dei redditi di cui appaiono titolari altri soggetti, quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne sia l'effettivo possessore per interposta persona).

2. In considerazione dei fatti sopra esposti e della mancata restituzione, da parte del Sig. R., di quanto percepito in ragione della predetta attività (nonostante la richiesta della Guardia di Finanza), la Procura contabile, con atto del 6 agosto 2015, esercitava l'azione erariale nei confronti del R. medesimo.

Questa Sezione giurisdizionale, con la sentenza n. 233/2016, pur ritenendo, sulla base dei molteplici elementi emersi nell'attività investigativa, accoglibile la tesi della prestazione occulta ed illecita (con conseguente obbligo di riversamento all'Amministrazione d'appartenenza di quanto maturato nel periodo in questione), nondimeno dichiarava la citazione inammissibile, per assenza del requisito della certezza ed attualità del contestato danno, essendo stato " ..richiesto un riversamento di somme il cui illecito introito non risulterebbe ancora giuridicamente accertato nel suo corretto ammontare".

Tutto ciò per il rilevato difetto, a quella data, di un avviso di accertamento definitivo, a seguito di mancata impugnazione ovvero di verifica giurisdizionale favorevole all'Ufficio.

La definitività del predetto accertamento veniva, infatti, ritenuta necessaria ai fini della insorgenza di un reddito illecitamente maturato e da riversare in favore dell'Amministrazione di appartenenza. Successivamente, la Procura contabile avviava il procedimento n. V2017/00913, una volta verificatesi, in particolare, le condizioni di concretezza ed attualità del danno, a seguito della definizione (in senso favorevole all'Amministrazione finanziaria) del contenzioso tributario tra l'Amministrazione stessa ed il Sig. R..

Nello specifico, tale ultimo contenzioso, originato dall'adozione dell'avviso di accertamento n. (...), relativo all'anno 2013, sfociava nella sentenza della Commissione Tributaria Prov.le Prato n. 187 del 19.9.2016 (di rigetto del ricorso del Sig. R.).

A sua volta, tale ultima decisione era oggetto di appello, rigettato dalla Commissione Tributaria Regionale per la Toscana con la sentenza n. 2356 del 3.11.2017, passata in giudicato.

Il procedimento di responsabilità amministrativa n. V2017/00913 sfociava nella citazione, introduttiva del presente giudizio.

Con la medesima citazione, la Procura contabile contestava le somme percepite (in maniera indebita secondo l'impostazione attorea) dal Sig. R., nella contestata qualità di socio occulto/amministratore di fatto della soc. O. srl per l'anno 2013 (e con riserva espressa di agire per le annualità successive, una volta intervenuta la relativa definizione).

Nello specifico, gli importi percepiti nel 2013 ammonterebbero ad Euro 35.472,00, come contestati con l'avviso di accertamento n. (...), ritenuto legittimo a conclusione del contenzioso tributario sopra richiamato.

A sua volta, il predetto importo veniva determinato, sommando i seguenti importi:

a) Euro 29.661,00, a titolo di utili extra bilancio della soc. O. srl, imputati al R. in virtù del meccanismo di cui all'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600 del 1973.

Nello specifico, la somma in questione corrisponde al 30% -quale quota di partecipazione al sodalizio del R. - del reddito di Euro 98.869,00, accertato in capo alla società nel 2013 e non dichiarato dalla stessa;

b) Euro 5.811,00, a titolo di compensi quale amministratore di fatto della stessa O. srl, presuntivamente commisurati alla retribuzione che la società avrebbe corrisposto ad un lavoratore dipendente per i giorni lavorativi del 2013, in base al CCNL dei lavoratori dipendenti per il Turismo ed i pubblici esercizi.

Tutto ciò sul presupposto che l'effettuazione di molteplici e continuative prestazioni, asseritamente effettuate dal contribuente per conto dell'O., postulerebbe la ricorrenza di un rapporto di collaborazione non formalizzato e non dichiarato.

3. Nell'atto citazione, inoltre, la Procura erariale si soffermava sulle argomentazioni difensive dispiegate dal Sig. R. in sede di risposta all'invito a dedurre, contestandone la fondatezza.

Riteneva, in particolare, acclarata, sulla scorta di plurime evidenze, di natura dichiarativa e documentale, puntualmente richiamate in citazione (pagg. 11 e ss) e rinvenienti essenzialmente dai paralleli procedimenti (penale e tributario), lo svolgimento, da parte del convenuto R., benché formalmente estraneo all'assetto della soc. O. srl, di un'attività di effettiva e sostanziale gestione degli interessi della società (da lui di fatto partecipata al 30%).

Tutto ciò in contestato, palese conflitto con la propria appartenenza al Corpo della Guardia di Finanza ed i doveri ad essa connessi, i quali precluderebbero, in ogni caso, la possibilità di svolgimento dell'attività di amministrazione di fatto di una società costituita a fini di lucro, siccome

mai autorizzabile, pena la violazione del divieto assoluto in materia recato dall'art. 894 D.Lgs. n. 66 del 2010.

Il comportamento del convenuto, di natura dolosa, integrerebbe l'ipotesi di responsabilità tipica (definita sanzionatoria) delineata dall'art. 53, commi 7 e 7-bis, D.Lgs. n. 165 del 2001, applicabile alla generalità delle Amministrazioni pubbliche e rispetto alla quale il danno risulterebbe in re ipsa.

L'Organo requirente, infine, riteneva corretta la contestazione dell'importo lordo ricostruito negli atti impositivi, non risultando in atti la prova del pagamento delle imposte da parte dell'interessato.

4. Il Sig. R.P. si è costituito in giudizio con comparsa pervenuta il 17 dicembre 2019, con il patrocinio dell'Avv. Pierpaolo Ciccarelli.

Con la predetta comparsa, il convenuto ha contestato integralmente, sotto il profilo dell'an e del quantum, la fondatezza della domanda attorea.

A tal riguardo, ha invocato, in primo luogo, il principio dell'autonomia e separatezza del giudizio per danno erariale rispetto ad altri procedimenti, con la conseguenza che l'Organo requirente avrebbe dovuto valutare ed evidenziare, nel presente procedimento, specifici ed autonomi mezzi di prova.

Per converso, il medesimo Organo requirente si sarebbe limitato a trascrivere le risultanze di "informative" ed atti, predisposti nell'ambito di altri procedimenti.

D'altro canto, dai procedimenti tributari ex adverso richiamati non emergerebbero elementi, tali da suffragare l'affermazione per cui il R. sarebbe stato socio di fatto della soc. O. srl e/o avrebbe effettivamente percepito somme di denaro, trattandosi di procedimenti ed accertamenti asseritamente basati su mere presunzioni, del tutto irrilevanti in questa sede e di per sé soli inidonee a fondare la tesi accusatoria.

In ogni caso, il contenzioso tributario richiamato dalla Procura contabile non sarebbe stato definito, avendo il R. proposto ricorso per revocazione avverso la sentenza della C.T.R. Toscana n. 2356/2017, con discussione già avvenuta all'udienza del 18 ottobre 2019 (R.G.A. n. 2291/2018).

Non si sarebbero, dunque, verificate le condizioni di concretezza ed attualità del danno, come ricavato dalla sentenza oggetto del predetto ricorso per revocazione.

Il convenuto ha, inoltre, provveduto ad un breve excursus del procedimento tributario, per far risaltare la dedotta infondatezza dell'accusa di avere il R. rivestito la qualifica di socio occulto/amministratore di fatto della soc. O. srl.

Nello specifico, tale qualifica, nell'ambito del procedimento originato dalla verifica fiscale espletata dalla Guardia di Finanza di Prato nei confronti della soc. O. srl, sarebbe stata attribuita dai verificatori al R. (PVC del 25.5.2015), sulla base delle dichiarazioni loro rilasciate dal legale rappresentante della società, Sig. L.X., oltretutto sulla scorta di taluni documenti valorizzati proprio alla luce delle predette dichiarazioni.

Senonché, dopo la sentenza della C.T.R. Toscana (di conferma della decisione di I grado, che aveva riconosciuto la sussistenza della qualifica di amministratore di fatto in capo al R., valutati gli elementi istruttori acquisiti dalla Guardia di Finanza), si sarebbero formati per la prima volta e/o sarebbero stati rinvenuti documenti decisivi, tali da comportare una diversa valutazione della vicenda.

Nello specifico, in data 24.7.2017, nell'ambito di un procedimento civile svoltosi innanzi al Tribunale di Prato (originato dall'impugnativa da parte del R. delle sanzioni irrogategli per la contestata violazione della normativa sul trasferimento di denaro contante), sarebbe stata accertata la circostanza della mancata conoscenza/comprendimento della lingua italiana da parte del Sig. L.X.,

ovverosia del rappresentante legale della società O., sulla base delle cui dichiarazioni la qualifica di socio occulto/amministratore di fatto era stata attribuita al R..

Ne deriverebbe la non corrispondenza al vero delle attestazioni contenute nei verbali redatti oltre due anni prima (verbale delle dichiarazioni rese del 24 aprile 2015 e verbale di verifica del 25 maggio 2015), ove per contro è attestata la capacità del predetto L.X. di comprendere la lingua italiana.

Altro documento sopravvenuto, decisivo ai fini del decidere, sarebbe rappresentato dalla sentenza, passata in giudicato, n. 425/2018 della Sez. I Centrale d'Appello della Corte dei Conti.

Nello specifico, tale ultima decisione, pronunciata in esito al giudizio per responsabilità erariale aperto a carico a carico del R. per il preteso danno (da disservizio e connesso al trasferimento d'autorità) derivante dalla sua illecita condotta di gestione del locale notturno, avrebbe accertato la completa estraneità del medesimo R. alla predetta gestione ed anzi l'impossibilità di una sua partecipazione alla gestione.

Tutto ciò a ragione della chiusura del locale nel 2013 per lavori di ristrutturazione nonché dell'asserita riconducibilità delle scelte di gestione, rilevanti in quel periodo, esclusivamente al Sig. B. (nominato Procuratore speciale della soc. O. dal settembre 2013) e/o al Sig. L.X..

In particolare, l'O. srl avrebbe utilizzato il locale, rilevato nel maggio 2013, solo per poco più di due mesi e, in particolare, dal 22 settembre 2013 (giorno dell'inaugurazione) al 12 dicembre 2013 (giorno della revoca della licenza).

Il convenuto ha, inoltre, sostenuto che la Procura contabile avrebbe errato nel contestare la violazione dell'art. 53 D.Lgs. n. 165 del 2001 in tema di incarichi retribuiti dei pubblici dipendenti (e di necessità della relativa autorizzazione), senza considerare lo status di militare del R..

Nello specifico, le attività extra-istituzionali dei militari sarebbero disciplinate dal combinato disposto della normativa generale (art. 53 D.Lgs. n. 165 del 2001) e da quella speciale (art. 894 e ss del D.Lgs. n. 66 del 2010 -cd codice dell'ordinamento militare), alla cui stregua sussisterebbe un regime di assoluta incompatibilità tra la professione militare e l'esercizio di qualsiasi altra professione, salvi i casi previsti da disposizioni speciali.

Nel caso all'esame esisterebbe una disposizione speciale, la quale consentirebbe, in deroga agli artt. 53 e 894 sopra citati, di rivestire il ruolo di socio di una società a fini di lucro, senza la preventiva autorizzazione.

A tal riguardo, il convenuto ha richiamato la circolare del Ministero della Difesa del 31 luglio 2008, attuativa delle disposizioni in commento, con particolare riferimento al personale militare.

Nello specifico, l'art. 7, lett. d) della predetta circolare ammetterebbe l'acquisizione della (semplice) qualità di socio in una società costituita a fini di lucro, sul presupposto che tale attività non rivestirebbe carattere di continuità ed assiduità e non comporterebbe un dispendio di energie tale da pregiudicare la capacità lavorativa del dipendente.

In ogni caso, poi, la predetta circolare, alla lett. a) del richiamato art. 7, consentirebbe lo svolgimento, senza autorizzazione, di attività a titolo gratuito.

In definitiva, anche a volere ritenere la norma violata, il comportamento del R. non risulterebbe sanzionabile, in quanto il relativo rendimento non sarebbe stato in alcun modo inficiato dalla predetta asserita attività, così come emergerebbe dai documenti valutativi redatti, con giudizio altamente positivo, dalla Guardia di Finanza nel periodo di riferimento.

Risulterebbe allora acclarato che, pur a riconoscere in ipotesi lo svolgimento da parte del R. del ruolo di socio occulto/amministratore di fatto della soc. O.:

- a) tale attività non avrebbe necessitato di alcuna, preventiva autorizzazione;
- b) la medesima attività non avrebbe comunque influito sul rendimento del R.;

c) dalla stessa, in ogni caso, non sarebbe scaturito alcun danno erariale.

Sul punto, il convenuto ha sottolineato, anche con richiami giurisprudenziali, che il danno non potrebbe ritenersi insito nella mera violazione dell'art. 53 D.Lgs. n. 165 del 2001 (ovvero nello svolgimento di attività extra-istituzionale incompatibile), necessitando, per contro, di specifica dimostrazione.

Con particolare riferimento alle argomentazioni poste alla base dell'atto di citazione, il Sig. R. ha affermato che non vi sarebbe prova alcuna della contestata responsabilità amministrativa.

Nello specifico, non risulterebbe dimostrato lo svolgimento dell'attività di socio occulto/amministratore di fatto della soc. O., non potendosi, secondo il convenuto, tale dimostrazione desumere dalle risultanze delle sentenze rese in ambito tributario, alle quali, per contro, l'Organo requirente avrebbe fatto acritico richiamo.

Tutto ciò a maggior ragione in quanto la qualifica di amministratore di fatto presupporrebbe lo svolgimento, con carattere di sistematicità e completezza, delle funzioni gestorie.

A prova contraria, il convenuto ha richiamato le dichiarazioni rese da L.X., dichiaratosi socio e legale rappresentante della O. srl, all'udienza del 25 settembre 2017, nell'ambito del già citato procedimento innanzi al Tribunale civile di Prato.

Il Sig. R. ha affermato l'infondatezza della pretesa erariale, anche sotto il profilo dell'inesistenza del danno e, comunque, del "quantum debeatur".

Nello specifico, la richiesta della Procura risulterebbe generica e carente sotto il profilo probatorio, anche con riferimento agli importi asseritamente dovuti, in quanto la stessa Procura si sarebbe limitata a richiamare le pronunce rese nell'ambito dei procedimenti tributari.

Di più; il procedimento logico-giuridico seguito, ai fini dell'astratta assegnazione ai soci degli utili extracontabili a seguito di accertamento effettuato nei confronti della società, risulterebbe errato e superficiale, attesa l'asserita, mancata prova dell'effettiva distribuzione degli utili.

Tutto ciò sul presupposto che, anche nelle società di capitali a ristretta base societaria, costituirebbe onere dell'Ufficio fornire la prova dell'effettiva distribuzione dei dividendi, quale fatto costitutivo della pretesa evasione del socio.

In ogni caso, la quantificazione del danno ex adverso operata risulterebbe errata, per non aver tenuto conto delle somme (da decurtare) che il Sig. R. starebbe pagando, proprio con riferimento agli accertamenti per cui è causa.

Peraltro, le somme di cui all'atto di citazione non deriverebbero da incarichi retribuiti, ma rappresenterebbero redditi di capitale o dividendi di partecipazione e, dunque, non avrebbero nulla a che vedere con i contestati "redditi da incarichi retribuiti" di cui all'art. 53, comma 7, D.Lgs. n. 165 del 2001.

Allo stesso modo, non sarebbe dovuto l'importo di Euro 5.811,00, in quanto presuntivamente dedotto quale asserito compenso per l'attività che il R. avrebbe svolto in favore della soc. O. srl.

Infine, il convenuto ha sostenuto che la Procura contabile non avrebbe provato la responsabilità del R., il contestato dolo (ovvero l'esistenza di un comportamento deliberatamente volto a non adempiere agli obblighi di servizio), nonché il nesso causale tra l'asserito comportamento ed il preteso danno.

Allo stesso modo, il pregiudizio addebitato mancherebbe dei necessari caratteri della certezza, effettività ed attualità, atteso che l'Organo requirente si sarebbe limitato a rilevare la mera plausibilità della percezione di una remunerazione da parte del R., a fronte dell'attività che lo stesso avrebbe svolto in favore della soc. O..

La relativa quantificazione, inoltre, sarebbe stata effettuata sulla base dell'avviso di accertamento n. (...), oggetto del ricorso per revocazione (asseritamente) ancora pendente.

In conclusione, il convenuto ha chiesto:

a) in via principale, il rigetto della domanda attorea, per infondatezza della stessa;

b) in via subordinata, la condanna al minor importo che risulterà effettivamente provato come certo ed attuale e, dunque, effettivamente dovuto.

5. Alla pubblica udienza dell'8 gennaio 2020, il P.M. contabile, Cons. Acheropita Mondera, ha richiamato la precedente decisione n. 233/2016 di questa Sezione giurisdizionale.

Sul punto, ha rimarcato che tale decisione avrebbe già accertato la sussistenza dei presupposti della contestata responsabilità, con la sola eccezione dell'attualità del danno (oggi ricorrente).

Ha fatto presente che la revocazione contro la sentenza della Commissione Tributaria Regionale per la Toscana è stata dichiarata inammissibile, con conseguente incontestabilità dell'accertamento tributario.

Ha, dunque, insistito per la condanna nei termini di cui all'atto di citazione, ritenendo acclarato lo svolgimento di attività extra-istituzionale incompatibile.

L'Avv. Pierpaolo Ciccarelli, per il convenuto R., ha ribadito l'autonomia del giudizio per danno erariale rispetto a quello tributario, affermando che il primo non può basarsi solo sugli atti provenienti dal secondo.

Ha fatto presente che la sentenza n. 425/2018 della Sez. I Centrale d'Appello della Corte dei Conti avrebbe escluso il coinvolgimento del R. nella gestione del locale notturno.

Verrebbe, dunque, meno il presupposto della responsabilità contestata in questa sede.

In ogni caso, nella fattispecie all'esame, non troverebbe spazio la normativa invocata dalla Procura contabile (art. 53 D.Lgs. n. 165 del 2001), ma bensì quella speciale prevista per i militari.

Allo stesso modo, il presunto danno non sarebbe stato correttamente quantificato.

In conclusione, l'Avv. Ciccarelli, nel richiamare le valutazioni positive espresse dal Corpo sul rendimento in servizio del R., ha insistito per l'assoluzione.

In sede di replica, il P.M. contabile ha sostenuto che le valutazioni sul servizio sarebbero state positive, in quanto l'attività extra-istituzionale sarebbe stata prestata in modo occulto.

Ha aggiunto che non troverebbe spazio la circolare del 2008 richiamata dal convenuto, per avere quest'ultimo svolto anche l'attività di amministratore di fatto.

In ogni caso, anche la decisione n. 425/2018 della Sez. I Centrale d'Appello avrebbe riconosciuto la sussistenza di un rapporto di collaborazione.

In sede di controreplica, l'Avv. Ciccarelli ha ribadito l'autonomia del presente giudizio e l'impossibilità di fare, in questa sede, acritico riferimento alle risultanze di altri procedimenti.

Considerato in

Motivi della decisione

1. In via del tutto pregiudiziale, il Collegio, pur in assenza di contestazioni sul punto, ritiene di affermare la sussistenza della giurisdizione contabile in relazione alla presente fattispecie, connotata dal (contestato) svolgimento di attività extra-istituzionali incompatibili, senza riversamento dei relativi introiti all'Amministrazione d'appartenenza, in (asserita) violazione dell'art. 53, commi 7 e 7-bis, D.Lgs. n. 165 del 2001 e s.m.i..

Vengono, infatti, in rilievo fatti pacificamente compiuti nel 2013 e, dunque, rientranti sotto il vigore del richiamato comma 7-bis, quale introdotto dall'art. 1, comma 42, lett. d), L. 6 novembre 2012, n. 190, alla cui stregua "L'omissione del versamento del compenso da parte del dipendente pubblico

indebito percettore costituisce ipotesi di responsabilità erariale soggetta alla giurisdizione della Corte dei conti" (in termini, tra le altre, Corte Conti, Sez. giur. Lombardia, 7 maggio 2019, n. 94).

D'altro canto, la Corte di Cassazione ha, da ultimo, riconosciuto la giurisdizione contabile anche per fatti antecedenti alla richiamata novella legislativa, rimarcando che "...l'anzidetta disposizione del comma 7 bis, per il principio *tempus regit actum*, è da ritenersi applicabile comunque ai giudizi di responsabilità instaurati dopo l'entrata in vigore della legge (che lo ha introdotto: L. n. 190 del 2012), ancorché per fatti commessi in epoca anteriore" (così, testualmente, Corte Cass., Sez. Unite, ordinanza 26 giugno 2019, n. 17124; in termini analoghi, tra le altre, Corte Conti, Sez. giur. Sardegna 6 giugno 2018, n. 130, con la giurisprudenza, anche d'appello, ivi richiamata).

2. Con riferimento al merito della vicenda, il Collegio ritiene che la pretesa attorea meriti integrale accoglimento, ricorrendo tutti i presupposti della contestata responsabilità erariale.

2.a) Nello specifico, risulta pacifica ed incontestata la sussistenza del cd rapporto di servizio tra il convenuto R. e l'Amministrazione danneggiata (Guardia di Finanza).

Allo stesso modo, a giudizio del Collegio, possono ritenersi acclarate la sussistenza ed antigiuridicità delle condotte contestate al medesimo R. (svolgimento di attività extraistituzionale, incompatibile con l'appartenenza al Corpo della Guardia di Finanza, consistita, in particolare, nell'attività di socio occulto/amministratore di fatto della soc. O. s.r.l., esercente la gestione di un locale notturno in Prato, senza il riversamento dei relativi introiti all'Amministrazione).

Tutto ciò alla luce di una valutazione complessiva degli atti di causa, ad iniziare da quelli derivanti dal parallelo procedimento tributario sugli stessi fatti vagliati in questa sede, (atti) dai quali il giudice contabile è sicuramente legittimato a trarre elementi utili al proprio convincimento.

Sul punto, va osservato, in termini generali, che, per consolidata giurisprudenza di questa Corte, il giudice contabile può attingere da varie fonti, ai fini della formazione del proprio, libero convincimento ex art. 116 c.p.c., e, dunque, ai fini dell'assunzione della decisione di propria competenza (in termini, Corte Conti, Sez. giur. Abruzzo, n. 414/2012).

Il medesimo giudice risulta, dunque, sicuramente legittimato a valutare la complessiva documentazione acquisita al fascicolo processuale, con libero e prudente apprezzamento ai sensi dell'art. 116 c.p.c. (in termini, Corte Conti, Sez. giur. Lazio, n.477/2010).

Con particolare riferimento al materiale derivante da un giudizio diverso da quello per danno erariale, il medesimo ben può essere esaminato e valutato dal giudice contabile, per essere posto (unitamente a tutta la restante documentazione) a base dell'emananda decisione, senza che ciò implichi la violazione del diritto di difesa di alcuno: tutti gli elementi utili per la conoscenza dei fatti, comunque acquisiti, devono e possono essere oggetto di autonoma valutazione da parte del Giudice contabile, in quanto concorrono, ex art. 116 c.p.c., alla formazione del convincimento sull'esistenza dell'eventuale danno e delle conseguenti responsabilità amministrative (in termini, Corte Conti, Sez. I, 3 gennaio 2014, n. 2, con la giurisprudenza contabile ivi richiamata; id., Sez. I, 27 gennaio 2015, n. 80; id., Sez. III, 21 ottobre 2016, n. 542).

In definitiva, la pacifica insussistenza di un rapporto di pregiudizialità "tecnica" tra giudizi di altra natura e giudizio per danno erariale, anche se vertenti sui medesimi fatti materiali (in termini, per quanto riguarda in particolare il giudizio tributario, Corte Conti, Sez. giur. Sicilia, 14 ottobre 2016, n. 721), non esclude che il giudice contabile possa utilizzare, ai fini della propria decisione, elementi/atti rinvenuti da altri, paralleli giudizi (ivi compreso quello tributario), previa adeguata, autonoma rivalutazione degli stessi.

Orbene, nella fattispecie all'esame, viene in rilievo una pluralità di atti ed elementi, i quali, valutati nel loro complesso, depongono unicamente per la responsabilità del Sig. R..

Ci si riferisce, in particolare, agli atti ed elementi sottoindicati, presenti nel fascicolo di causa:

a) avviso di accertamento n. (...) del 23 ottobre 2015, adottato nei confronti del Sig. R., con riferimento all'anno 2013.

Il predetto avviso, oramai definitivo a seguito di verifica giurisdizionale favorevole all'Ufficio tributario, ha individuato quali titolari/soci effettivi della società O. srl i Sigg.ri L.X. (per il 50%), R.P. (per il 30%) e M.A. (per il 20%), in luogo di quelli fittizi (Sigg.ri L.X. e D.X.), e quale amministratore di fatto il Sig. R., richiamando e valorizzando elementi oggettivi, emersi nell'ambito delle indagini penali espletate contestualmente alla verifica fiscale, nonché dotati di autonoma e pregnante valenza probatoria anche nella presente sede gius-contabile.

Trattasi, in particolare, dei seguenti elementi:

a.1) dichiarazioni dei Sigg.ri L.X. e M.A., i quali hanno riconosciuto di essere soci occulti/effettivi assieme al R., che ha anche diretto la parte amministrativa ed organizzativa della società, nonché gestito introiti ed effettuato pagamenti per conto della stessa;

a.2) rinvenimento, a seguito di perquisizione presso l'abitazione del R., benché formalmente sprovvisto di cariche all'interno della società, di documentazione contabile, fiscale ed amministrativa, riguardante la società stessa (fatture d'acquisto, ricevute di pagamento, permessi per la somministrazione di cibi e bevande, e così via);

a.3) indicazione, in talune fatture passive della società, del R., quale referente della stessa per i rapporti commerciali con i fornitori;

a.4) dichiarazioni di fornitori (L.B.) sul coinvolgimento del R. nella gestione della società;

a.5) accertamento di flussi finanziari tra il conto corrente della società e quello del R., con il rinvenimento di somme bonificate dal conto corrente societario a quello personale del R.;

a.6) delega, in favore del R., ad operare sul conto corrente societario;

a.7) ripartizione dei costi di gestione tra i Sigg.ri L.X., R.P. e M.A., nella misura, sopra indicata, risultante dal prospetto rinvenuto presso l'abitazione del R.;

b) avviso di accertamento n. (...) del 21 ottobre 2013, adottato nei confronti della società O. srl, sempre con riferimento all'anno 2013.

Il predetto avviso, divenuto definitivo per mancata impugnativa, ha provveduto alla ricostruzione contabile dell'esercizio 2013 della società, con l'individuazione di un reddito d'impresa, non dichiarato, di Euro 98.869,18;

c) sentenza della Commissione Tributaria di Prato n. 187 del 19.9.2016, la quale ha riconosciuto la piena legittimità dell'avviso di accertamento n. (...) del 23 ottobre 2015, adottato nei confronti del Sig. R..

Nello specifico, la decisione in questione ha riconosciuto la sussistenza, in capo al R., della qualità di socio occulto ed amministratore di fatto, nonché la correttezza della percentuale di partecipazione individuata per il R. (30%).

Trattasi di decisione del tutto condivisibile, in quanto trovante riscontro nei plurimi elementi all'uopo puntualmente indicati, ovverosia, per il primo profilo (qualità di socio occulto/amministratore di fatto), le dichiarazioni di B.L., gestore della ditta J.S., le dichiarazioni degli altri due soci occulti ed il rinvenimento, presso l'abitazione del R., di documentazione contabile, fiscale ed amministrativa riguardante la società (estratti conto, ricevute di pagamento, verbali di enti pubblici) e, per il secondo aspetto (partecipazione nella misura del 30%), oltre le già richiamate dichiarazioni di B. e dei soci occulti, i prospetti di ripartizione dei costi di gestione, rinvenuti presso l'abitazione del R.;

d) sentenza n. 2356 del 3.11.2017, con la quale la Commissione Tributaria Regionale di Toscana ha rigettato l'appello avverso la decisione della CTP di Prato n. 187/2016.

Nello specifico, la sentenza in questione, oramai irrevocabile, ha ritenuto acclarato il ruolo di socio occulto ed amministratore di fatto del R., sulla base essenzialmente del rinvenimento, nel corso della perquisizione presso la sua abitazione, di documentazione concernente la gestione della società (fatture di acquisto materiali, estratti di conti correnti, tabulati attinenti alla ripartizione dei costi, ricevute di pagamento dei fornitori e così via).

Tale rinvenimento, infatti, in maniera del tutto razionale, è stato ritenuto non logicamente spiegabile se non con il possesso/esercizio di un ruolo gestionale, sia pure in via di fatto, all'interno della società.

Tutto ciò a maggior ragione alla luce delle dichiarazioni contenute nei verbali di sommarie informazioni, coerenti ed univoche nell'attribuzione al R. della quota del 30%.

Con particolare riferimento a tale ultimo profilo, la decisione in questione ha rimarcato l'insussistenza, in capo ai dichiaranti e nei confronti del R., degli intenti ritorsivi semplicemente prospettati dal R. medesimo, di cui invero non è emersa traccia alcuna nemmeno nella presente sede gius-contabile;

e) sentenza n. 1766 del 12 dicembre 2019, con la quale la Commissaria Tributaria Regionale di Toscana ha dichiarato l'inammissibilità della revocazione proposta nei confronti della sentenza n. 2356/2017.

La predetta decisione, in maniera del tutto corretta, ha sottolineato, in superamento dell'argomentazione difensiva all'uopo proposta dal R. (totalmente sovrapponibile a quella dispiegata in questa sede e sulla quale si tornerà più diffusamente in seguito), come il ".verbale del 24.7.2017 non fornisce prova del fatto che L. non conoscesse la lingua, rappresentando esso verbale solo l'espressione della doverosa cautela del giudice precedente il quale, evidentemente, avendo avuto modo di dubitare -sulla mera prospettazione dell'interessato- che il testo non comprendesse la lingua italiana, ha ritenuto di nominare un interprete";

f) sentenza del Tribunale civile di Prato n. 997/2017, depositata il 4 dicembre 2017 (R.G. n. 2295/2016), la quale ha riconosciuto la sicura sussistenza di un rapporto di collaborazione tra il R. e la società O. srl e ritenuto verosimile l'erogazione di una remunerazione per l'attività prestata, anche se ha ritenuto non provato il pagamento in contanti (onde l'accoglimento dell'impugnativa del R. avverso la sanzione amministrativa irrogata per la contestata violazione della normativa sul trasferimento di denaro contante);

g) relazione della Guardia di Finanza di Prato del 30 maggio 2015, prot. n. (...), contenente la puntuale rappresentazione delle attività investigative ed accertative effettuate in sede penale e fiscale (assunzione di sommarie informazioni, perquisizioni presso l'abitazione del R. e così via), attraverso le quali è stato possibile acclarare, in maniera incontrovertibile, lo svolgimento di attività extra-istituzionale incompatibile da parte del R., siccome rivestente il ruolo di socio occulto/amministratore di fatto della soc. O. s.r.l., esercente la gestione di un locale notturno in Prato.

Nello specifico, le dichiarazioni rese dal Sig. B.L. (gestore della ditta denominata "J.S." e contattato dai Sigg. ri R. e L.X. per la direzione artistica della discoteca denominata "J.") e dagli altri due soci occulti dell'O. srl (M.A. e L.X.), ivi puntualmente riportate, si sono rilevate univoche e concordi sul ruolo di socio (nella percentuale del 30%) e di amministratore di fatto del R. ed hanno trovato conferma nella documentazione rinvenuta a seguito di perquisizione presso l'abitazione dello stesso.

In conclusione, dagli atti sopra indicati, considerati nel loro complesso ed a seguito della (ri)valutazione degli stessi e degli elementi che ne sono alla base (ad iniziare, come visto, dalle coerenti ed univoche dichiarazioni rese dagli altri soci occulti, per le quali non sono emerse finalità calunniatorie e/o ritorsive verso il R., nonché dal rinvenimento, presso l'abitazione del R., di plurima documentazione, di natura contabile, fiscale ed amministrativa, riguardante la società), cui è chiamato il Collegio nella presente sede gius-contabile, emerge incontestabile lo svolgimento dell'attività contestata.

Tutto ciò, unito alla circostanza, del tutto pacifica e confermata dalla documentazione di causa, del mancato riversamento degli introiti derivati dalla medesima attività, induce il Collegio a ritenere acclarata la sussistenza delle condotte illecite addebitate e la loro riferibilità al Sig. R..

Del resto, già la sentenza n. 233/2016 di questa Sezione giurisdizionale, per quanto dichiarante l'inammissibilità dell'atto di citazione per assenza, a quella data, di un danno concreto ed attuale (per difetto di un avviso di accertamento definitivo), aveva sottolineato che "...nella fattispecie sono invece emersi molteplici (gestione di conti correnti bancari-coinvolgimento nella fase di acquisto di merci e servizi) che, andando oltre l'ipotesi di socio occulto, potrebbero determinare una situazione di amministrazione di fatto".

A fronte di un quadro probatorio così univoco e concordante, nessun pregio può essere riconosciuto alle argomentazioni difensive dispiegate dal convenuto R. in questa sede e volte a dar rilievo essenzialmente alle seguenti circostanze:

a) (asserita) non conoscenza/comprendimento della lingua italiana da parte del Sig. L.X. (formalmente rappresentante legale ed amministratore della società O.), all'epoca del rilascio, da parte dello stesso, delle dichiarazioni, sulla cui base sarebbe avvenuta l'attribuzione al R. della qualifica di socio occulto/amministratore di fatto.

Tale circostanza sarebbe emersa nel procedimento civile sfociato nella già richiamata sentenza del Tribunale di Prato n.997/2017 e dimostrerebbe la non corrispondenza al vero delle attestazioni contenute nei verbali redatti dalla Guardia di Finanza oltre due anni prima (P.V. delle dichiarazioni rese datato 24 aprile 2015 e PVC di verifica datato 25 maggio 2015), ove per contro è attestata la capacità del predetto L.X. di comprendere la lingua italiana;

b) sentenza, passata in giudicato, n. 425/2018 della Sez. I Centrale d'Appello della Corte dei Conti. Nello specifico, tale decisione, pronunciata in esito al giudizio per responsabilità erariale aperto a carico del R. per il preteso danno (da disservizio e connesso al trasferimento d'autorità) derivante dalla contestata, illecita gestione del locale notturno, avrebbe accertato la completa estraneità del medesimo R. alla predetta gestione ed anzi l'impossibilità di una sua partecipazione alla gestione.

Tutto ciò a ragione della chiusura del locale nel 2013 per lavori di ristrutturazione nonché alla luce dell'asserita riconducibilità delle scelte di gestione, rilevanti in quel periodo, esclusivamente al Sig. B. (nominato Procuratore speciale della soc. O. dal settembre 2013) e/o al Sig. L.X.;

c) chiusura del locale nell'anno 2013 (qui in rilievo), con l'asserita utilizzazione dello stesso, da parte della soc. O. srl, solo per poco più di due mesi e, in particolare, dal 22 settembre 2013 (giorno dell'inaugurazione) al 12 dicembre 2013 (giorno della revoca della licenza).

Orbene, per quanto riguarda il primo profilo (mancata comprensione/non conoscenza della lingua italiana da parte del Sig. L.X.) va ribadito, in armonia con quanto condivisibilmente osservato dalla CTR Toscana nella sentenza 1766/2019, che "...il verbale del 24.7.2017 non fornisce prova del fatto che L. non conoscesse la lingua, rappresentando esso verbale solo l'espressione della doverosa cautela del giudice precedente il quale, evidentemente, avendo avuto modo di dubitare -sulla mera

prospettazione dell'interessato- che il testo non comprendesse la lingua italiana, ha ritenuto di nominare un interprete".

Aggiungasi che il predetto L.X., nella dichiarazione resa, alla presenza dell'interprete, alla successiva udienza del 25 settembre 2017, pur non indicando il R. tra i quattro soci della società, ne ha comunque, di fatto, riconosciuto il coinvolgimento nella gestione della stessa.

Egli ha, infatti, testualmente dichiarato "...E' vero che la delega ad operare sul conto è stata conferita a R.P. per fare gli acquisti relativi alla gestione della discoteca. A volte il sig. P.R. aveva la disponibilità di denaro in contante, derivante dall'incasso della discoteca; altre volte R.P. prelevava dal conto corrente in contanti per avere il denaro. A volte R.P. faceva la lista delle cose da comprare, con l'entità della spesa da sostenere ed io firmavo assegni".

In ogni caso, poi, va rimarcato che la qualità di socio occulto/amministratore del R. emerge da una pluralità di elementi univoci e concordanti, rappresentati (anche) dalle dichiarazioni degli altri soci occulti, nonché dal rinvenimento, presso l'abitazione dello stesso, di documentazione riguardante la gestione della società.

Allo stesso modo, a ben vedere, la sentenza n. 425/2018 della Sez. I Centrale d'Appello (non rivestente, all'evidenza, alcuna efficacia vincolante all'interno del presente giudizio, in quanto relativa ad altre voci di danno, connesse, in particolare, ai costi per l'attività d'indagine espletata e per il trasferimento d'autorità, disposto per incompatibilità ambientale), ha annullato la decisione di condanna di questa Sezione (n. 29/2018) essenzialmente per la mancata prova delle predette voci di danno.

Non ha, infatti, ritenuto dimostrate le illiceità, in termini gius-contabili, discendenti dai rapporti di collaborazione professionale extra-istituzionale tenuti dal R., la cui sussistenza è stata comunque riconosciuta ("...Costui, infatti, è vero che intrattenesse rapporti di collaborazione professionale con soggetti pregiudicati..");

"..trattandosi, nella specie, di una attività esterna, ancorché caratterizzata da profili di dubbia liceità, compiuta da un proprio dipendente..."; così, testualmente la relativa motivazione).

Quanto, infine, all'asserita chiusura del locale nel 2013 (con la dedotta utilizzazione dello stesso, da parte della soc. O. srl, solo per due mesi), in questa sede il convenuto non ha provveduto a depositare alcuna, idonea documentazione probatoria sul punto.

In ogni caso, risulta dirimente, a giudizio del Collegio, la circostanza per cui, proprio con riferimento all'anno 2013, è stato definitivamente accertato, nei confronti della società O. srl, esercente il locale stesso, un utile non dichiarato di Euro 98.869,18, come da avviso n.(...) del 21 ottobre 2013, non oggetto di puntuali contestazioni, in questa sede, da parte del Sig. R..

In conclusione, alla luce di tutto quanto sopra esposto, può ritenersi acclarata la sussistenza delle condotte addebitate (svolgimento di attività extraistituzionale incompatibile, consistita nella gestione di un locale notturno, con il mancato riversamento in favore dell'Amministrazione d'appartenenza dei relativi introiti) e la loro riferibilità al convenuto R..

2.b) Le condotte in questione risultano connotate da indubbia illiceità, in quanto si pongono in palese contrasto con la normativa riferimento.

Sul punto, giova osservare che la materia delle incompatibilità e degli incarichi extraistituzionali dei dipendenti pubblici, tra i quali va compreso, sia pure con le dovute particolarità, il personale militare (in termini, T.A.R. Lazio, 21 ottobre 2016, n. 1049), è disciplinata dall'art. 53 D.Lgs. n. 165 del 2001 e s.m.i..

Il predetto art. 53 riveste, invero, una portata generale, non smentita dalla disciplina contenuta, per il personale militare, negli artt. 894 e 896 del D.Lgs. n. 66 del 2010, cd codice dell'ordinamento militare (così, T.A.R. Lazio, Sez. I bis, 24 marzo 2016, n. 9182).

Tutto ciò, del resto, risulta coerente con il fatto che la disposizione in questione costituisce immediata espressione dei precetti costituzionali di (tendenziale) esclusività della funzione pubblica (art. 98 Cost.) e di buon andamento degli uffici della Pubblica Amministrazione (art.97 Cost.).

Orbene, l'art. 53 D.Lgs. n. 165 del 2001, al comma 1, fa espressamente salva l'applicabilità, per tutti i dipendenti pubblici, della disciplina delle incompatibilità di cui agli artt. 60 e ss del D.P.R. n. 3 del 1957.

Nello specifico, il predetto art. 60 statuisce che "L'impiegato non può esercitare il commercio, l'industria, né alcuna professione o assumere impieghi alle dipendenze di privati o accettare cariche in società costituite a fini di lucro, tranne che si tratti di cariche in società o enti per le quali la nomina è riservata allo Stato e sia all'uopo intervenuta l'autorizzazione del Ministro competente".

A tal riguardo, la giurisprudenza di questa Corte ha puntualmente sottolineato l'incompatibilità (assoluta) dello status di pubblico dipendente con lo svolgimento di attività imprenditoriale (così, Corte Conti, Sez. giur. Sardegna, 6 giugno 2018, n. 130).

Il comma 7 dell'art. 53, nella versione, applicabile alla fattispecie all'esame, risultante dalla modifica introdotta dall'art.1, comma 42, lett. c) L. 6 novembre 2012 (cd legge anticorruzione), prevede che "I dipendenti pubblici non possono svolgere incarichi retribuiti che non siano stati conferiti o previamente autorizzati dall'amministrazione di appartenenza. Ai fini dell'autorizzazione, l'amministrazione verifica l'insussistenza di situazioni, anche potenziali, di conflitto di interessi. Con riferimento ai professori universitari a tempo pieno, gli statuti o i regolamenti degli atenei disciplinano i criteri e le procedure per il rilascio dell'autorizzazione nei casi previsti dal presente decreto. In caso di inosservanza del divieto, salve le più gravi sanzioni e ferma restando la responsabilità disciplinare, il compenso dovuto per le prestazioni eventualmente svolte deve essere versato, a cura dell'erogante o, in difetto, del percettore, nel conto dell'entrata del bilancio dell'amministrazione di appartenenza del dipendente per essere destinato ad incremento del fondo di produttività o di fondi equivalenti".

Il richiamato comma 7 costituisce, invero, espressione dei precetti costituzionale di (tendenziale esclusività) della funzione pubblica (ex art. 98 Cost.) e di buon andamento degli uffici della Pubblica Amministrazione (art.97 Cost.), pienamente salvaguardati solo nella misura in cui si garantisca all'Amministrazione d'appartenenza una verifica puntuale, di volta in volta, in ordine alla insussistenza di situazioni di conflitto d'interessi nell'attività espletata all'esterno e dell'impegno, in termini di energie intellettuali e lavorative, richiesto al proprio dipendente dalla medesima attività. Infine, il comma 7-bis del medesimo art. 53, quale introdotto dall'art. 1, comma 42, lett. d), L. n. 190 del 2012, statuisce che "L'omissione del versamento del compenso da parte del dipendente pubblico indebito percettore costituisce ipotesi di responsabilità erariale soggetta alla giurisdizione della Corte dei conti".

Le Sezioni riunite di questa Corte, con la sentenza n. 29/2019, depositata il 31 luglio 2019, hanno sottolineato che il comma 7-bis configura una ipotesi "risarcitoria" classica, anche se tipizzata, del danno da mancata entrata, patito dall'Amministrazione in conseguenza del mancato riversamento del compenso indebitamente percepito (con la conseguente applicazione degli ordinari canoni, sostanziali e processuali, della responsabilità amministrativa), pur rimarcando la stretta connessione della medesima ipotesi con la violazione dell'obbligo primario di richiedere ed ottenere l'autorizzazione.

In ogni caso, la fattispecie dannosa specifica, individuata dal legislatore al comma 7-bis dell'art. 53, letto in stretta connessione con il precedente comma 7, si riferisce tanto all'ipotesi dell'incarico espletato in assenza di autorizzazione quanto all'ipotesi dell'incarico non autorizzabile (in termini, tra le altre, Corte Conti, Sez. I, 5 febbraio 2018, n. 56; id., Sez. I, 4 maggio 2018, n. 192).

Del resto, risulterebbe illogico ed irrazionale ritenere che lo svolgimento di incarichi ed attività non autorizzati possa dar luogo a responsabilità per danno erariale, a differenza dell'ipotesi (di per sé rivestente maggiore gravità) dell'espletamento di attività in alcun modo autorizzabili, in quanto connotate da incompatibilità assoluta.

Più in particolare, la giurisprudenza di questa Corte ha avuto modo di riconoscere che dallo svolgimento, da parte del dipendente pubblico, di incarichi operativi/gestori in società aventi scopo di lucro (di per sé non autorizzabili), può derivare responsabilità amministrativa, a carico dello stesso, per l'ipotesi di omesso riversamento dei compensi relativi al medesimo svolgimento, ove effettivamente percepiti (in termini, tra le altre, Corte Conti, Sez. giur. Emilia-Romagna, 18 ottobre 2017, n. 205).

Per il personale militare, la disciplina, di portata generale, come sopra puntualmente ricostruita, risulta integrata da quella speciale recata dal D.Lgs. n. 66 del 2010 (cd codice dell'ordinamento militare).

A tal riguardo, va osservato che l'art. 894 del predetto D.Lgs. n. 66 del 2010, al primo comma, prevede che "La professione militare è incompatibile con l'esercizio di ogni altra professione, salvo i casi previsti da disposizioni speciali", aggiungendo, al successivo comma 2, che "E' altresì incompatibile l'esercizio di un mestiere, di un'industria o di un commercio, la carica di amministratore, consigliere, sindaco o altra consimile, retribuita o non, in società costituite a fine di lucro".

L'art. 896, a sua volta, statuisce che "1. I militari non possono svolgere incarichi retribuiti che non sono stati conferiti o previamente autorizzati dall'amministrazione di appartenenza.

2. Gli incarichi autorizzati possono essere svolti solamente al di fuori degli orari di servizio e non devono essere incompatibili con l'adempimento dei doveri connessi con lo stato di militare.

3. Disposizioni interne indicano quali sono gli incarichi retribuiti che possono essere autorizzati o conferiti e con quali modalità, secondo criteri oggettivi e predeterminati che tengono conto delle specifiche professionalità, tali da escludere casi di incompatibilità, sia di diritto sia di fatto, nell'interesse del buon andamento della pubblica amministrazione (...)".

Dalla combinazione delle due discipline (generale e di settore) deriva, dunque, una generale preclusione all'esercizio di attività extraistituzionali da parte del personale appartenente all'ordinamento militare, al di fuori di quelle occasionali espressamente autorizzate dall'Amministrazione e salvo deroghe espresse (in termini, la già richiamata T.A.R. Lazio n. 1049/2016; in termini analoghi, Corte Conti, Sez. giur. Lombardia, 27 novembre 2017, n. 168).

In altri termini, lo svolgimento, da parte del militare, di attività professionale incompatibile, in assenza di autorizzazione preventiva, volta a rimuovere il predetto profilo d'incompatibilità (art. 53, comma 7, D.Lgs. n. 165 del 2001 ed artt. 894 e 896 D.Lgs. n. 66 del 2010) ovvero, a maggior ragione, di attività del tutto incompatibile e, dunque, giammai autorizzabile (art. 53, comma 1, D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 60 D.P.R. n. 3 del 1957 ed artt. 894 e 896 D.Lgs. n. 66 del 2010), riveste carattere d'illiceità ed integra responsabilità erariale, per l'ipotesi di omesso riversamento all'Amministrazione d'appartenenza dei compensi ricavati dalla medesima attività (art. 53, comma 7-bis, D.Lgs. n. 165 del 2001, letto in connessione con l'obbligo di riversamento di cui al precedente comma 7).

Tale è la situazione ricorrente nella fattispecie all'esame, connotata dalla circostanza, da ritenersi acclarata per le ragioni sopra viste, per cui il convenuto R. ha svolto l'attività, del tutto incompatibile

con l'appartenenza al Corpo della Guardia di Finanza e come tale non autorizzabile (e concretamente non autorizzata), di socio occulto/amministratore di fatto della soc. O. srl (esercitante un locale notturno), omettendo, nel contempo, di riversare i relativi introiti all'Amministrazione d'appartenenza.

Sotto questo punto di vista, emerge palese l'infondatezza dell'argomentazione difensiva, volta a far risaltare l'assenza di condotta illecita da parte del R., attraverso il richiamo della circolare del Ministero della Difesa del 31 luglio 2008, prot. n. (...), CIRC/III/9^/5^, contenente "Disposizioni in materia di esercizio di attività extraprofessionali retribuite da parte del personale militare e di concessione delle relative autorizzazioni. Disciplina delle incompatibilità".

Nello specifico, il R., dopo aver evidenziato che il regime di incompatibilità tra la professione militare e l'esercizio di qualsiasi altra professione è derogato nei casi previsti da disposizioni speciali, ha sostenuto che, in base alle previsioni della circolare in questione, risulterebbe possibile ravvisare la predetta deroga.

A tal riguardo, ha richiamato l'art. 7 (in realtà, paragrafo 7), lett. a) della circolare, alla cui stregua "Non necessitano di autorizzazione ministeriale le attività svolte a titolo gratuito...", e lett. d), a tenore della quale "La semplice qualità di socio in una società costituita a scopo di lucro (.....) senza svolgimento di alcuna attività a favore o per conto della società stessa, non è incompatibile ed esime il militare dalla richiesta di autorizzazione..."

Trattasi di impostazione fallace e, come tale, non accoglibile.

Nella fattispecie all'esame, infatti, non viene in rilievo semplicemente l'acquisizione della qualità di socio, essendo stato acclarato, per le ragioni sopra esposte, lo svolgimento continuativo, da parte del socio occulto R., di attività "a favore o per conto della società" (così la circolare all'esame), integrante una situazione di amministrazione (di fatto) della società stessa.

La predetta attività risulta, invero, del tutto incompatibile e non autorizzabile (e ciò indipendentemente dalla percezione di un compenso) già in base al chiaro tenore letterale dell'art. 894 D.Lgs. n. 66 del 2010 ("1. La professione militare è incompatibile con l'esercizio di ogni altra professione, salvo i casi previsti da disposizioni speciali.

2. E' altresì incompatibile l'esercizio di un mestiere, di un'industria o di un commercio, la carica di amministratore, consigliere, sindaco o altra consimile, retribuita o non, in società costituite a fine di lucro").

Sotto questo punto di vista, può cogliersi appieno come, nella valutazione effettuata in via preventiva dal legislatore, non suscettibile di dimostrazione contraria, la carica di amministratore di una società costituita per i fini di lucro sia stata ritenuta, di per sé sola, tale da distogliere all'attività d'istituto significative energie professionali del militare interessato, nonché foriera di possibili, e non superabili, conflitti d'interesse.

In definitiva, l'espletamento, nella fattispecie all'esame, da parte del convenuto R., rivestente contestualmente la qualità di socio, di una costante e continuativa attività di gestione della società O. srl (per di più remunerata), esclude la ricorrenza di una ipotesi di deroga al regime di incompatibilità prevista dalla disciplina (generale e speciale) valevole per il personale militare.

Viene, infatti, in considerazione una attività irrimediabilmente incompatibile con l'appartenenza al Corpo e, come tale non autorizzabile, sulla base di una valutazione preventiva ed astratta effettuata dal legislatore, non superabile attraverso dimostrazione contraria.

Conseguentemente, alcun rilievo può riconoscersi alle valutazioni positive sul rendimento in servizio del R., formulate dall'Amministrazione d'appartenenza e richiamate in questa sede dal sig. R..

Ed invero, l'assunzione, da parte del pubblico dipendente, di cariche gestionali in società aventi fine di lucro costituisce "...elemento oggettivo e automatico atto a perpetrare l'incompatibilità, senza che necessiti una valutazione sulla intensità dell'impegno o sui riflessi negativi riscontrabili sul rendimento nel servizio e sull'osservanza dei doveri di ufficio" (così, Cass. n. 967/06).

Tutto ciò in disparte la circostanza, evidenziata dalla Procura contabile all'odierna udienza, della formulazione di tali giudizi nell'ignoranza dell'attività incompatibile espletata, ma in maniera occulta, dal R., e senza tralasciare i termini, non del tutto chiari, di espressione dei medesimi giudizi ("Appuntato scelto dalle ottime qualità complessive che nel periodo di riferimento ha denotato uno scadimento di alcune doti fornendo in servizio un rendimento costantemente elevato"; vedasi schede valutative allegate alla memoria di costituzione in giudizio).

3. In ogni caso, le condotte serbate dal convenuto R. risultano connotate da dolo, attesa la consapevolezza e volontarietà di violare gli obblighi di servizio, quale fatta palese dalla reiterata e pervicace effettuazione di attività professionale incompatibile con quella militare, alla stregua della chiara normativa di riferimento, con l'omesso riversamento dei relativi introiti.

Dalle predette condotte è derivato, in termini eziologici, il danno erariale a carico dell'Amministrazione d'appartenenza, rappresentato dagli introiti percepiti dal R., in dipendenza dell'attività incompatibile espletata, e non riversati nelle casse della medesima Amministrazione (sulla corrispondenza del danno erariale agli introiti percepiti a seguito dello svolgimento di attività incompatibile e non riversati, vedasi, tra le altre, Corte Conti, Sez. II, 19 marzo 2019, n. 86).

Trattasi di un pregiudizio che, in superamento delle argomentazioni difensive sul punto, risulta connotato da indubbia certezza, concretezza ed attualità, attesa la definitività dell'avviso di accertamento n. (...) e, dunque, la sicura, concreta ed effettiva insorgenza/emersione di un reddito (quale quello accertato nei confronti del R. nel predetto atto) illecitamente maturato e non riversato. Nello specifico, va ribadito che l'avviso in questione (oggetto di verifica giurisdizionale, che ne ha definitivamente riconosciuto la legittimità) ha accertato, nei confronti del R., in relazione all'attività contestata in questa sede, un reddito complessivo di Euro 35.472,00, di cui:

a) Euro 29.661,00, a titolo di utili extra bilancio della soc. O. srl, imputati al R. in virtù del meccanismo di cui all'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600 del 1973.

In particolare, la somma in questione corrisponde al 30% -quale quota di partecipazione al sodalizio del R. - del reddito di Euro 98.869,00, accertato in capo alla società nel 2013 e non dichiarato dalla stessa;

ed

b) Euro 5.811,00, a titolo di compensi quale amministratore di fatto della stessa O. srl, presuntivamente commisurati alla retribuzione che la società avrebbe corrisposto ad un lavoratore dipendente per i giorni lavorativi del 2013, in base al CCNL dei lavoratori dipendenti per il Turismo ed i pubblici esercizi.

Il procedimento a tal fine seguito (e recepito dall'Organo requirente), contrariamente a quanto sostenuto dal convenuto, risulta del tutto legittimo.

Ed invero, per quanto concerne l'assegnazione ai soci degli utili extra-bilancio, il reddito non dichiarato, definitivamente accertato in capo alla società nel 2013 (Euro 98.869,00), è stato correttamente attribuito al Sig. R. (socio occulto dell'O. srl, in base ai plurimi e convergenti elementi, come sopra meglio rappresentati), ai sensi dell'art. 37, comma 3, alla cui stregua "In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona".

Tutto ciò nella misura del 30% (e, dunque, Euro 29.661,00), pari alla percentuale di partecipazione emergente dagli elementi sopra puntualmente indicati (così, le dichiarazioni degli altri soci occulti ed il prospetto di ripartizione dei costi di gestione).

Del resto, l'argomentazione difensiva sull'asserita, mancata prova dell'effettiva distribuzione degli utili, risulta palesemente infondata, siccome contrastante con il consolidato orientamento giurisprudenziale, a tenore del quale "...in tema di rapporto tra l'accertamento di utili di natura extracontabile nei confronti di una società di capitali e l'accertamento nei confronti del socio della stessa, quale percettore degli utili stessi, allorché si tratti (come nella specie) di organismo a base ristretta, va condiviso il consolidato orientamento giurisprudenziale di questa Corte, secondo cui "è 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 siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano stati, invece accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti" (Cass. 6197/2007; 2214/2011); ne consegue che, ove (come nella specie) il reddito nei confronti della società risulti accertato in maniera definitiva, il giudizio nei confronti del socio, per quanto attiene all'esistenza degli utili extracontabili realizzati dalla società, è pregiudicato dall'esito dell'accertamento effettuato nei confronti della società stessa" (così, testualmente, Cass., n. 441/2013; id., Cass. n. 24531/07).

La legittimità della regola della presunzione dell'imputazione degli utili extracontabili ai soci di una società di capitali a ristretta base sociale (con salvezza della prova contraria da parte del contribuente) risulta, invero, ribadita anche da recenti decisioni della Corte di Cassazione (Cass., ord. n. 27049/2019; Cass., ord. n. 19013/2016, con la giurisprudenza ivi richiamata).

In ogni caso, la predetta distribuzione si presume avvenuta nello stesso periodo d'imposta in cui tali utili sono stati conseguiti (in termini, Cass., n. 13223/09).

Orbene, nel caso all'esame, viene sicuramente in considerazione una società di capitali a base ristretta (O. srl, con tre soci effettivi, in luogo dei due fittizi), con accertamento definitivo a suo carico di un reddito extracontabile (imputato ai soci effettivi in base alla quota di partecipazione), e senza che il R. abbia dimostrato l'accantonamento ovvero il reinvestimento dello stesso.

Parimenti non accoglibile si appalesa la tesi difensiva, per cui l'art. 53, comma 7, D.Lgs. n. 165 del 2001 non potrebbe trovare spazio rispetto ai redditi di capitale o dividendi da partecipazione societaria (quali quelli qui in rilievo), ma solo in presenza di redditi da "incarichi retribuiti" stricto sensu.

A tal riguardo, il Collegio è dell'avviso che la richiamata disposizione, proprio perché diretta alla salvaguardia di interessi e valori, di rango anche costituzionale (buon andamento della P.A. ex art. 97 Cost. e tendenziale esclusività dei pubblici uffici ex art. 98 Cost.), rivesta una portata generale, potendo (rectius, dovendo) conseguentemente applicarsi a tutti i redditi, di qualunque natura, percepiti dal dipendente pubblico in relazione allo svolgimento di attività extraistituzionale incompatibile, (redditi) non oggetto di riversamento in favore dell'Amministrazione d'appartenenza.

Essa, dunque, può trovare spazio anche in ipotesi, come quella all'esame, di redditi percepiti in relazione alla qualità di socio-gestore della società, pacificamente incompatibile con lo status di dipendente pubblico/militare.

L'espletamento di attività gestoria riveste, invero, un rilievo preminente ed assorbente, colorando di illiceità, in una complessiva ed unitaria fattispecie d'incompatibilità, anche il contestuale possesso della qualità di socio, con conseguente emersione dell'obbligo di riversamento anche delle somme

conseguite a titolo di redditi di partecipazione (ovvero utili extra-contabili della società, imputati ai soci in base al meccanismo di cui si è detto).

Allo stesso modo, in relazione ai compensi per l'attività di amministratore di fatto, il Collegio, in superamento delle argomentazioni difensive, volte a negarne la sussistenza, ritiene utile ribadire che lo stesso risulta definitivamente accertato in un atto (l'avviso n. (...)), la cui legittimità è stata definitivamente acclarata.

Del resto, lo svolgimento continuativo, incontestabile alla luce di tutto quanto sopra esposto, di un'attività gestoria per conto e nell'interesse della società, induce a ritenere intervenuta, alla stregua di un criterio di assoluta credibilità razionale ed elevata probabilità logica, la percezione di compensi a fronte della stessa.

Sotto questo punto di vista, va rimarcato che anche il Tribunale civile di Prato, nella già richiamata sentenza n. 997/2017, ha ritenuto verosimile la remunerazione dell'attività espletata dal R. per conto della società.

Egual razionalità connota il procedimento adottato, nell'avviso d'accertamento, ai fini della quantificazione dei compensi in questione, atteso il riferimento, ivi operato, a parametri oggettivi e certi (retribuzione astrattamente spettante ad un lavoratore dipendente per i giorni lavorativi del 2013, in base al CCNL dei lavoratori dipendenti per il Turismo ed i pubblici esercizi).

In conclusione, alla luce di tutto quanto sopra esposto, può ritenersi provato che il R., in relazione all'attività incompatibile qui contestata, abbia conseguito nel 2013 introiti, non riversati all'Amministrazione d'appartenenza, per il complessivo importo di 35.472,00, secondo quanto riportato nel più volte richiamato avviso di accertamento e nella stessa nota della Guardia di Finanza del 4 giugno 2018, prot. n. (...).

Ne deriva che la somma per cui disporre condanna in questa sede, a carico del convenuto R., va determinata nell'importo complessivo di Euro 35.472,00 (Euro 29.661,00 + Euro 5.811,00).

Sul punto, non possono trovare accoglimento le argomentazioni difensive sulla necessità di scomputare, dal predetto importo, le somme che il Sig. R. starebbe pagando, proprio con riferimento agli accertamenti per cui è causa.

La documentazione all'uopo prodotta dal convenuto (all. n. 10 alla memoria di costituzione in giudizio) non fornisce, infatti, dimostrazione alcuna del fatto che i predetti pagamenti si riferiscano al ristoro, in favore dell'Amministrazione danneggiata (Guardia di Finanza), del danno contestato in questa sede (redditi percepiti per attività extraistituzionale incompatibile, non riversati alla medesima Guardia di Finanza).

Essi, infatti, si riferiscono a pagamenti in favore dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, a titolo di "definizione agevolata", con ogni probabilità in relazione alle sanzioni amministrative irrogate per i redditi non dichiarati.

4. In conclusione, alla luce di tutto quanto sopra esposto, il convenuto R.P. va condannato al pagamento, in favore della Guardia di Finanza, della somma complessiva di Euro 35.472,00.

L'importo per cui è condanna, da ritenersi già comprensivo di rivalutazione, va incrementato degli interessi, calcolati come da dispositivo.

Le spese di giudizio seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte dei Conti, Sezione Giurisdizionale per la Regione Toscana, in composizione collegiale, definitivamente pronunciando:

-CONDANNA il Sig. R.P. al pagamento, in favore della Guardia di Finanza, dell'importo complessivo di Euro 35.472,00.

La somma per cui è condanna, da ritenersi già comprensiva di rivalutazione, sarà gravata di interessi, nella misura di legge, dalla data di pubblicazione della presente sentenza e fino al soddisfo.

Le spese di giudizio, che si liquidano in Euro. 288,00. (dicansi Euro Duecentottantotto/00.) seguono la soccombenza.

Così deciso in Firenze, nella camera di consiglio del giorno 8 gennaio 2020.
Depositata in Cancelleria il 10 giugno 2020.