

Cassazione penale sez. V - 04/04/2018, n. 33843

Intestazione

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE QUINTA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. FUMO	Maurizio	-	Presidente	-
Dott. SCOTTI	Umberto Luigi	-	Consigliere	-
Dott. DE GREGORIO	Eduardo	-	Consigliere	-
Dott. CATENA	Rossella	-	rel. Consigliere	-
Dott. DE MARZO	Giuseppe	-	Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

S.G., nato a (OMISSIS);

S.C., nato a (OMISSIS);

D.D., nato a (OMISSIS);

D.M.R.E., nato a (OMISSIS);

avverso la sentenza della Corte di Appello di Reggio Calabria emessa in data 22/12/2016;

visti gli atti, il provvedimento impugnato ed il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Dott.ssa Rossella Catena;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SALZANO Francesco, che ha concluso per il rigetto dei ricorsi;

udito per l'imputato S.G. i difensori di fiducia, Avv.to Franco Carlo Coppi ed Avv.to Angelo Giarda, che hanno concluso per l'accoglimento del ricorso;

udito per l'imputato S.C. i difensori di fiducia, Avv.to Alberto Panuccio ed Avv.to Antonio Sofo, che hanno concluso per l'accoglimento del ricorso;

udito per l'imputato D.D. i difensori di fiducia, Avv.to Alberto Panuccio ed Avv.to Francesco Giuffrè, che hanno concluso per l'accoglimento del ricorso;

udito per l'imputato D.M.R.E. il difensore di fiducia, Avv.to Carmelo Chirico, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con la sentenza impugnata la Corte di Appello di Reggio Calabria, in riforma della sentenza emessa dal Tribunale di Reggio Calabria in data 27/03/2014, riduceva la pena nei

confronti di S.G. ad anni cinque di reclusione, nonchè nei confronti di S.C., D.D. e D.M.R.E., previa concessione agli stessi delle circostanze attenuanti di cui all'art. 62 bis c.p., con giudizio di equivalenza rispetto alla contestata aggravante di cui all'art. 476 c.p., comma 2, ad anni due mesi quattro di reclusione ciascuno, confermando, nel resto, l'impugnata sentenza, e condannando gli imputati al pagamento delle spese nei confronti delle costituite parti civili.

2. Gli imputati sono stati ritenuti colpevoli dei reati come di seguito indicati: Tutti:

A) art. 110 c.p. e art. 81 c.p., comma 2, art. 479 c.p. per avere, con più azioni esecutive del medesimo disegno criminoso, lo S.G. in qualità di sindaco del (OMISSIS) in carica (OMISSIS), in concorso con la dirigente dell'ufficio finanze e tributi F.O. (nominata a far data dal (OMISSIS) e cessata dall'incarico in data (OMISSIS), deceduta in data (OMISSIS)), falsamente rappresentato nella contabilità dell'ente dati e circostanze sotto meglio specificati, così determinando l'approvazione dei bilanci di previsione dell'ente per gli anni 2008 e 2009, nonchè quella del rendiconto di gestione per l'anno 2008 (delibera del Consiglio comunale n. 31 del 27/07/2009). Concorrendo nel reato i componenti del collegio dei revisori del (OMISSIS) (in carica dal (OMISSIS)) i quali, tenuti in forza del D.Lgs. n. 267 del 2000, art. 239, lett. b) e d) del TUEL, ad esprimere "un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio.....ed attestare la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione", dichiaravano la congruità delle previsioni di bilancio ed attestavano la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione, sia con riferimento al rendiconto anno 2008 (delibera 22/07/2009), sia in relazione al rendiconto 2009 (approvato con ritardo, delibera n. 1 del 11/02/2011), consapevolmente omettendo di rilevare i gravi, evidenti, numerosi artifici contabili posti in essere dalla F. e di seguito descritti:

1) il mancato versamento all'erario dall'anno 2007 fino all'anno 2009 (fenomeno proseguito anche nell'anno 2010 ed accertato solo dopo la sospensione della dirigente F.) all'Erario delle somme trattenute al personale dipendente a titolo di IRPEF, cresciute come segue: Euro 1.948.757,41 per il 2006; Euro 4.258.571,52 per il 2007; Euro 7.036.640,39 per il 2008; Euro 13.722.397,39 per il 2009; Euro 30.881.582,95 per il 2010;

2) la F. alterava l'identità dei residui attivi riportati nei conti consuntivi (che passavano per il titolo I delle entrate da 79.727.878,00 nel 2007 a 103.866.093,00 nel 2008 e 122.365.493,00 nel 2009) per la presenza di crediti del tutto fittizi relativi all'ICI ordinaria, a somme già riscosse e trattenute dalla Reges e dai maggiori crediti contabilizzati rispetto a quelli in riscossione tramite la Reges; tramite, inoltre, la dolosa omissione della determina di riaccertamento prevista dal regolamento di contabilità (sostanzialmente inesistente e comunque non rinvenuta formalmente agli atti di ufficio benchè indicata come eseguita), allo scopo di occultare un disavanzo di amministrazione e giustificare la previsione di entrate fittizie atte a bilanciare spese previste in bilancio altrimenti insostenibili. Fatti che i revisori omettevano deliberatamente di rilevare;

3) la F., ancora, dissimulava l'abnorme ricorso all'anticipazione di tesoreria che veniva imputata nei consuntivi relativi agli anni 2007, 2008, 2009 anzichè al Titolo III della spesa - Spesa per rimborso di prestiti - al Titolo IV - Spese per conto terzi - allo scopo di far fronte al crescente bisogno di liquidità: per Euro 23.076.833,88 nel 2007; per Euro 35.241.174,31 nel 2008; per Euro 36.345.742,24 nel 2009; per Euro 40.475.582,23 nel 2010;

4) alterava, inoltre, i dati di bilancio (per come meglio precisato analiticamente nella consulenza tecnica in atti) attraverso: accertamenti di entrate inesistenti nei servizi per conto terzi per Euro 26.331.098,85; omessa contabilizzazione della esposizione debitoria verso le società miste, cresciuta fino ad Euro 41.728.574,00. Ciò nonostante i revisori attestavano, nella relazione per l'esercizio finanziario 2008, depositata in data 22/07/2009: la regolarità delle procedure per la contabilizzazione delle entrate e delle spese; la corrispondenza tra le entrate a destinazione specifica e gli impegni di spesa assunti; l'equivalenza tra gli accertamenti di entrata e gli impegni di spesa dei capitali relativi ai servizi per conto terzi; l'adempimento degli obblighi fiscali; infine che l'ente aveva provveduto al riaccertamento dei residui attivi e passivi al 3/12/2008, come previsto dall'art. 228 del TUEL, dando adeguata motivazione; e, nella relazione per l'esercizio finanziario 2009, depositata in data 28/01/2009 (quando l'inchiesta era già in corso) ribadiva falsamente le attestazioni di regolarità cui sopra, prendendo atto soltanto del (ormai evidente) mancato versamento delle ritenute fiscali IRPEF. Determinando in tal modo il Consiglio comunale ad approvare con deliberazione n. 1 del 11/0/2011 il predetto rendiconto.

In (OMISSIS) per S.G., in occasione delle circostanze sopra evidenziate (approvazione rendiconto 2008, deliberazione bilanci di previsione 2008 e 2009) e, per i soli revisori (essendo nel frattempo cessato dalle funzioni S.G.), anche successivamente (parere fornito sul rendiconto 2009 in data 28/01/2011).

S.G. (in concorso con F.O., deceduta:

B) artt. 110 c.p., art. 81 c.p., comma 2, art. 479 c.p. per avere, con più azioni esecutive del medesimo disegno criminoso, il primo in qualità di sindaco del (OMISSIS) e la seconda nella qualità di dirigente dell'ufficio finanze e tributi:

1) operato l'illegale imputazione al cap. 19030 del bilancio relativo alle così dette partite di giro (servizi conto terzi, che costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l'ente, ex art. 168 TUEL) di pagamenti per spese e contributi simulando, pertanto, che ogni erogazione fosse giustificata da una corrispondente legittima entrata che il comune si limitasse a destinare alla corrispondente voce di uscita. In via esemplificativa: n. 16096 in data 31/10/2008, per l'importo di Euro 252.000,00 a beneficio di (OMISSIS), (OMISSIS) mandato di pagamento che, con provvedimento n. prot. 32111 del 18/02/2009 veniva variato

dal capitolo 14871 (nel quale non trovava copertura) al capitolo 19030, senza alcuna entrata corrispondente;

2) falsamente rappresentato, allo scopo di giustificare spese e pagamenti privi di idonea copertura, l'esistenza di entrate al cap. 19030 tra il 2007 ed il 2009 per Euro 26.331.553,96 attraverso i seguenti accertamenti fittizi di entrate: 2204/2007 del 31/12/2007 per Euro 13.503.965,89; 56289/2008 del 31/12/2008 per Euro 4.712.342,49; 56298/2008 del 31/12/2008 per Euro 1.325.595,83; 9829/2009 del 31/12/2009 per Euro 8.566.102,88.

Accertato in (OMISSIS);

C) art. 110 c.p., art. 81 c.p., comma 2, art. 323 c.p., commi 1 e 2, per avere, con più azioni esecutive del medesimo disegno criminoso, il primo in qualità di sindaco del (OMISSIS) e la seconda nella qualità di dirigente dell'ufficio finanze e tributi e su istigazione della predetta, abusato intenzionalmente dei poteri inerenti l'ufficio ricoperto, al fine di procurare alla F. l'ingiusto profitto della corresponsione indebita di onorari non dovuti a titolo di remunerazione per l'attività di rappresentanza e difesa del comune nei giudizi davanti alla Commissione tributaria provinciale per gli anni 2008 (18 incarichi), 2009 (27 incarichi), 2010 (5 incarichi), configurando l'incarico alla F. indebitamente alla stregua di quelli dei professionisti esterni all'amministrazione, dovendo, invece, tali prestazioni ritenersi comprese nell'incarico dirigenziale (in violazione del D.Lgs. n. 156 del 2001, art. 24 sulla onnicomprensività della retribuzione) e remunerabili a titolo accessorio nell'ambito di fondi a disposizione dell'amministrazione. In particolare, agendo entrambi di concerto, attraverso le seguenti condotte:

- la F., quale dirigente dell'ufficio finanze e tributi, predisponendo, nell'ambito del proprio settore, il modello di delibera di incarico a sè stessa, che sottoponeva direttamente al sindaco, inserendo nel corpo di esso indicazioni come se si trattasse di un normale incarico ad un professionista con proprio studio, indicato in (OMISSIS) (mentre in forza della clausola di esclusività - D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 53 e art. 10 del contratto di lavoro dalla medesima sottoscritto - alla dirigente era vietata la conduzione di un'attività libero-professionale), menzionando, inoltre, una serie di obblighi riferibili chiaramente ai soli professionisti esterni all'amministrazione (clausole da 1 a 12: riferimenti ai collaboratori di studio, rinunce ad eventuali altre cause patrociniate contro il comune, ecc); procedendo, dopo i primi incarichi nei quali il compenso era ancorato nel massimo a determinati importi, ad inserire un indiscriminato riferimento alla liquidazione "entro i minimi della tariffa professionale tempo per tempo vigente" con importi definitivi che venivano, quindi, rimessi ad essa stessa quale dirigente dell'ufficio competente a quantificare attraverso la liquidazione della propria parcella;
- provvedendo a ciò ed alla conseguente formazione dei relativi mandati di pagamento trasmessi alla tesoreria di cui poi curava il tempestivo incasso;

- S.G., nella funzione di sindaco, in ragione dei rapporti personali intercorsi con la F., agiva intenzionalmente allo scopo di procurare alla stessa un ingiusto vantaggio patrimoniale mediante l'attribuzione alla stessa degli incarichi professionali nei modi sopra indicati.

Conseguendo in tal modo la F.O. l'ingiusto profitto della corresponsione di somme che ella si liquidava, pari ad Euro 540.000,00, con danno di rilevante entità per il comune.

Accertato in (OMISSIS);

3. Con ricorso depositato in data 12/05/2017, S.G. ricorre, a mezzo dei difensori di fiducia Avv.to Franco Coppi ed Avv.to Angelo Giarda, per: 2.1. violazione di legge e vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b) ed e), in riferimento agli artt. 110 e 479 c.p., in quanto lo S.G., in riferimento alle condotte sub A) e B), è stato ritenuto concorrente morale, quale determinatore della coimputata F.O., successivamente deceduta, avendo la Corte di merito omesso di accertare, come chiesto con i motivi di gravame, la sussistenza di una reale condotta di partecipazione posta in essere dallo S.G., in rapporto di causalità efficiente con le attività ascritte alla concorrente, non potendosi confondere l'atipicità della condotta concorsuale con l'indifferenza probatoria circa le forme del suo manifestarsi, come più volte ribadito dalla giurisprudenza di legittimità; in tal senso del tutto insufficiente sarebbe l'accertato rapporto amicale tra la F. e lo S.G., considerato che, a pag. 106 della sentenza impugnata, la Corte di merito si sarebbe soffermata sulla prova logica, nulla riferendo circa il contributo causale dell'imputato. Identiche considerazioni vanno fatte sul vuoto motivazionale in riferimento al reato di cui all'art. 323 c.p., di cui al capo C), reato proprio, rispetto al quale lo S.G. avrebbe avuto il ruolo di extraneus, non essendo, pertanto, sufficiente la sola consapevolezza del fatto tipico, ma occorrendo, come chiarito dalla Cassazione, l'incidenza causale dell'azione dell'extraneus e la volontà di conseguire e contribuire, sia da parte dell'autore del reato che del concorrente extraneus, ciascuno per la propria parte, alla realizzazione del medesimo evento antigiuridico;

3.2. violazione di legge e vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b) ed e), in riferimento all'art. 479 c.p., di cui ai capi A) e B) dell'imputazione, in quanto la sentenza impugnata violerebbe anche le regole sulla valutazione della prova, secondo quanto previsto dall'art. 192 c.p.p., comma 2, e art. 533 c.p.p., avendo la Corte territoriale individuato il concorso morale dell'imputato attraverso un procedimento indiziario ritenuto di carattere logico, descritto alle pagg. da 107 a 109 della sentenza impugnata, benchè i fatti noti su cui si basa l'inferenza logica riguarderebbero unicamente il tema della consapevolezza, e non quello oggettivo del concorso e dell'efficacia causale della condotta del ricorrente. Nè appare rilevante il movente, a cui la Corte territoriale, invece, sembra assegnare un ruolo decisivo, al fine di provare il concorso nei reati, in contrasto con la giurisprudenza di legittimità, che ha chiarito come nel processo indiziario il movente non sia la prova del reato, dovendo esso,

invece, essere correlato con gli altri indizi, in una valutazione globale; pertanto, la sentenza impugnata avrebbe violato anche il principio dell'al di là di ogni ragionevole dubbio;

3.3. violazione di legge e vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b) ed e), in riferimento all'art. 323 c.p., di cui al capo C) di imputazione, ed al D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 24 così detto "principio di onnicomprensività della retribuzione dei dirigenti", della cui violazione il difensore si era già doluto con i motivi di appello, censurando anche il ritenuto divieto per l'ente di farsi assistere nel giudizio tributario da un difensore abilitato, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 12, comma 2. Il principio di onnicomprensività di cui al D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 24 in particolare, non si traduce in un divieto di percepire ulteriori compensi oltre la retribuzione convenuta nell'inquadramento collettivo, ma sancisce solo il regime di onnicomprensività del trattamento economico dirigenziale destinato a remunerare tutte le funzioni ed i compiti attribuiti ai dirigenti in virtù del testo unico sul pubblico impiego, nonché gli incarichi conferiti in ragione dell'ufficio e su designazione discrezionale dell'Amministrazione, rimanendo detto principio, pertanto, circoscritto al contenuto del mansionario, ovvero alle attività contrattualmente demandate al dirigente; su detto aspetto, parimenti sollevato con i motivi di appello, si registra una omessa motivazione della sentenza impugnata. Inoltre, la Corte territoriale non avrebbe distinto la rappresentanza dell'ente, disciplinata dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 11, comma 3, dalla difesa tecnica, di cui all'art. 12, comma 2, stesso D.Lgs., considerando che solo la prima potrebbe interessare il principio di onnicomprensività della retribuzione; inoltre, come rilevato anche dal consulente di parte, per le amministrazioni diverse dallo Stato vale il principio secondo cui esse stanno in giudizio nella persona dei soggetti che ne hanno la rappresentanza per legge o per statuto e, nel caso dell'art. 50 TUEL, la rappresentanza processuale spetta al sindaco, ed è accompagnata da un'autorizzazione a stare in giudizio, da assumersi a mezzo deliberazione di giunta, non rientrando la medesima nell'elenco delle competenze consiliari; ne consegue che la Corte di merito avrebbe erroneamente individuato un divieto per l'ente di essere assistito nei giudizi tributari da un difensore tecnico, in quanto il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 12 esclude che sussista un obbligo per l'ente di essere assistito in giudizio da un difensore abilitato, il che, tuttavia, non esclude che sussista la facoltà per l'ente di nominarlo, avvalendosi, quindi, di un professionista esterno, iscritto all'albo. Peraltro, la mancanza dell'obbligo per l'ente di costituirsi a mezzo di un difensore D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 12, comma 1, riguarda i soli procedimenti in cui l'ente medesimo è resistente, non anche quelli in cui è ricorrente, terzo chiamato in causa o intervenuto, essendo, anche su questo punto, la Corte territoriale rimasta del tutto silente. In sostanza, la Corte territoriale non avrebbe considerato che la F. riceveva incarichi quale professionista esterno, e non già in ragione dell'incarico dirigenziale ricoperto, del tutto indipendentemente, quindi, dal principio di onnicomprensività della retribuzione. A ciò va aggiunta la considerazione che, secondo quanto stabilito dalla giurisprudenza di legittimità, affinché la violazione di legge o di regolamento possa integrare il delitto di abuso di ufficio, occorre che la norma violata non sia genericamente strumentale alla regolarità dell'attività

amministrativa, ma vieti puntualmente il comportamento sostanziale del pubblico ufficiale, mentre il secondo presupposto è che l'agente violi leggi o regolamenti che abbiano il carattere formale ed il regime giuridico di dette categorie, non essendo, al contrario, sufficiente un qualunque contenuto materialmente normativo della disposizione trasgredita; ne consegue che rientrerebbero nella categoria normativa per la quale è esclusa l'applicabilità dell'art. 323 c.p., le norme oggetto della contrattazione collettiva, quali quelle che regolano, sotto il profilo economico, il trattamento dei dirigenti a tempo determinato. Come precisato nei motivi di gravame, quindi, l'inquadramento privatistico del rapporto di lavoro della F. - nel quale vi è la prevalenza delle disposizioni della contrattazione collettiva rispetto alle norme di legge, regolamento o statuto - prevede la derogabilità da parte di successivi contratti o accordi collettivi, e, come tale - ossia come istituto di diritto privato, riconducibile all'autonomia collettiva delle parti - il contratto collettivo assume valore di fonte primaria del rapporto di pubblico impiego, per cui l'inosservanza, o la mancata, o erronea applicazione delle norme del contratto collettivo, non costituiscono, per i dipendenti delle amministrazioni pubbliche, violazioni di legge o regolamento idonee ad integrare il reato di abuso di ufficio, come più volte ribadito dalla giurisprudenza di legittimità. Infine, per l'integrazione della fattispecie, è necessaria la così detta doppia ingiustizia, ossia deve essere ingiusta la condotta, in quanto connotata da violazione di legge, e deve essere ingiusto l'evento di vantaggio patrimoniale, in quanto non spettante in base al diritto oggettivo regolante la materia, con la conseguenza che non si può far discendere l'ingiustizia del vantaggio dall'illegittimità del mezzo adoperato e, quindi, dall'accertata illegittimità della condotta; sul punto la motivazione della Corte di merito si limiterebbe a riportare ampi stralci della motivazione di primo grado risolvendosi, quindi, in una motivazione apparente;

3.4. violazione di legge e vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b) ed e), in riferimento agli artt. 5 e 47 c.p., in relazione al reato di cui al capo C) di imputazione, atteso che il reato di abuso di ufficio richiede il dolo intenzionale, che deve essere valutato in relazione ad una situazione di astratta incertezza interpretativa di una norma extrapenale, quale quella di cui all'art. 24 d. lgs. n. 165/2001; la Corte di Appello ritiene che, nel caso di specie, non possa considerarsi sussistente l'errore sul fatto, ai sensi dell'art. 47 c.p., mentre l'errore sul precetto, che non esclude il dolo se non nei casi di errore inevitabile; alla luce della giurisprudenza di legittimità e dei criteri da essa dettati, quindi, la Corte di merito avrebbe dovuto svolgere una verifica accurata, anche alla luce del contrasto interpretativo e, quindi, del dubbio emerso circa la operatività, nel caso in esame, del principio di onnicomprensività della retribuzione;

3.5. violazione di legge e vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b) ed e), in riferimento all'art. 62 bis c.p., in relazione alla mancata concessione delle circostanze attenuanti generiche, avendo la Corte territoriale motivato in riferimento alla gravità delle

condotte, criterio già utilizzato per la determinazione della pena, ex art. 133 c.p. e, pertanto, non suscettibile di una doppia valutazione;

3.6. violazione di legge e vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b) ed e), in riferimento all'art. 538 c.p.p., in relazione alle statuizioni civili, avendo la Corte territoriale omesso di verificare i presupposti in tema di responsabilità del ricorrente, ai sensi dell'art. 538 c.p.p., ed avendo, inoltre, confermato la liquidazione del danno erariale, aspetto di competenza della Corte dei Conti, come ribadito sia dalla Corte costituzionale che dalle Sezioni Unite della Cassazione.

4. In data 14/03/2018 sono stati depositati motivi aggiunti nell'interesse di S.G., a firma di entrambi i difensori di fiducia, i quali hanno ulteriormente rilevato:

4.1. violazione di legge, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b), in riferimento all'ipotesi aggravata di cui all'art. 476 c.p., comma 2, di cui ai capi A) e B) dell'imputazione, mai contestata, in riferimento all'art. 479 c.p., neppure nelle forme di cui all'art. 517 c.p.p.; così facendo si è ritenuto che il bilancio comunale - di previsione e consuntivo - abbia natura fidefacente, contrariamente a quanto più volte affermato dalla giurisprudenza di legittimità citata nei motivi aggiunti; in tal senso, pacificamente, le pronunce di legittimità attribuiscono pubblica fede agli atti in cui il pubblico ufficiale attesti quanto da lui fatto o rilevato o avvenuto in sua presenza, laddove detta portata non hanno, al contrario, le valutazioni di tali fatti, salvo specifica previsione di legge. In tal senso non si comprende come possa attribuirsi fede privilegiata al bilancio consuntivo, che si limita a riportare dati contabili, ed al bilancio di previsione, con cui vengono formulate solo valutazioni sulle previsioni di entrata e di spesa. Pur volendo, comunque, condividere le considerazioni della sentenza impugnata, in ogni caso si potrebbe attribuire valore di fede privilegiata, al massimo, al bilancio comunale di cui al capo A), punto 4, dovendosi, invece, escludere nelle altre ipotesi del capo A), ed in relazione al capo B), riferite all'alterazione di mere partite contabili;

4.2. violazione di norme sancite a pena di nullità, inammissibilità, inutilizzabilità, decadenza, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. c), in riferimento agli artt. 521 e 522 c.p.p., atteso che la circostanza aggravante di cui all'art. 476 c.p., comma 2, è stata riconosciuta, nella motivazione della sentenza impugnata, alla pag. 115, in assenza di apposita contestazione, in violazione anche dell'art. 6, par. 3, lett. a) e b), CEDU, oltre che delle norme processuali citate, con integrazione di una nullità rilevabile di ufficio, come affermato dalla giurisprudenza di legittimità con orientamento consolidato;

4.3. violazione di legge, ex art. 606 c.p.p., lett. b), per intervenuta prescrizione dei fatti di reato di cui ai capi A) e B), come inizialmente contestati, ai sensi dell'art. 476 c.p., comma 1, commessi non oltre l'anno 2009, nonchè del capo C), atteso che lo S.G. avrebbe posto in

essere le condotte fino al 22/02/2010, come documentato dall'ultimo atto di nomina alla F. da parte del sindaco;

4.4. violazione di legge, ex art. 606 c.p.p., lett. b), in riferimento all'art. 15 c.p. ed al principio del ne bis in idem, per assorbimento della fattispecie di cui al capo B) nella contestazione di cui al capo A), essendo stato lo S.G. condannato due volte per la medesima condotta, ossia la falsità di ulteriori voci dei bilanci 2008 e 2009, già debitamente contestate al capo d'imputazione sub A);

4.5. violazione di legge, ex art. 606 c.p.p., lett. b), in riferimento alla insussistenza dei presupposti per l'applicazione della sanzione accessoria dell'interdizione perpetua dai pubblici uffici, alla luce delle argomentazioni contenute nei precedenti motivi di ricorso, dovendo escludersi la circostanza aggravante di cui all'art. 476 c.p., comma 2, e dovendo, altresì, ritenersi prescritta quanto meno la fattispecie di cui al capo C), con conseguente rideterminazione della pena e della sanzione accessoria, alla luce dell'art. 29 c.p..

5. Con ricorso depositato in data 24/04/2017, D.M.R.E. ricorre, a mezzo del difensore di fiducia Avv.to Carmelo Chirico, per:

5.1. violazione di legge e vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b) ed e), in riferimento all'art. 125 c.p.p., comma 3, art. 192 c.p.p., commi 1 e 2, in riferimento all'imputazione di cui al capo A). In particolare il ricorso si duole del fatto che la Corte territoriale abbia esteso al D.M. il medesimo convincimento, basato sulla prova indiziaria, già utilizzato per il coimputato S.G., in assenza di qualsivoglia prova storica; specificamente, tali indizi sono costituiti: 1) dal contenuto della consulenza disposta dal pubblico ministero - di cui la sentenza impugnata riproduce numerosi passaggi senza sottoporli ad autonoma valutazione, senza curarsi di confutare le conclusioni opposte raggiunte dal consulente di parte e, quindi, senza disporre una perizia, avendo arbitrariamente optato per le conclusioni raggiunte dal consulente del pubblico ministero -; 2) dall'iscrizione dei residui attivi, essendo stato imputato alla F. di aver alterato l'entità dei residui attivi riportati nei bilanci consuntivi, per la presenza di crediti del tutto fittizi - sulla base di una lettura dell'art. 189 del TUEL che non considera come i revisori contabili non abbiano alcun potere di sindacare le dette operazioni, di competenza del dirigente del settore preposto che, a sua volta, trasmette il dato al responsabile del servizio finanziario, il quale, una volta raccolti i dati di tutti i settori, redige una determina generale, comprensiva di tutti i residui attivi e passivi; ciò senza considerare il disposto degli artt. 30 e 31 dei Principi contabili degli enti locali, dell'art. 228 del TUEL e, soprattutto, dell'art. 67, comma 4, del Regolamento di contabilità del (OMISSIS), norme che disciplinano l'iter amministrativo in merito, ed alla luce delle quali si evince chiaramente come i revisori debbano solo attestare la corrispondenza dei residui indicati nel conto con i documenti a disposizione dell'ente, ossia la determina di riaccertamento e gli elenchi dei residui allegati alle determine -; 3) dal ricorso all'anticipazione di tesoreria, anch'esso

disciplinato rigorosamente dai Principi contabili degli enti locali e dal Regolamento di contabilità, ed autorizzato con delibera della Giunta comunale - per cui nel caso in esame, come si evince dalle delibere relative agli anni dal 2007 al 2010, le anticipazioni di tesoreria sono ben al di sotto del limite massimo autorizzato, per cui non si comprende per quale ragione avrebbero dovuto intervenire i revisori dei conti -; 4) dai residui passivi derivanti dagli obblighi contrattuali verso le società partecipate dal comune - contabilizzazione che attiene al comparto delle opere e degli interventi straordinari, e che è stata valutata secondo i parametri adottati dai consulenti del pubblico ministero, che risulta lacunosa quanto all'intervento richiesto ai revisori dei conti, non essendo neanche delineati chiaramente i presupposti della contestazione mossa ai revisori, nè essendo evidenziati i documenti su cui il presunto addebito si fonderebbe -; 5) il ricorso al così detto conto terzi - peraltro consistente in solo quattro appostazioni ritenute false nell'arco di un triennio, di cui una diminuita nell'importo al 31/12/2009, segno che detta quota di credito era stata riscossa, con conseguente verosimiglianza del credito stesso e non di sua falsità, il che non avrebbe potuto suscitare dubbi nei revisori, anche alla luce dell'art. 40 del Regolamento di contabilità, che disciplina la modalità di iscrizione delle maggiori entrate, con la conseguenza che le citate quattro appostazioni erano certamente supportate da atti amministrativi a sostegno delle stesse; inoltre, il controllo da parte dei revisori avrebbe implicato il controllo di centinaia di mandati annui, per verificare la corrispondenza tra quelli appostati sul capitolo di entrata ed i corrispondenti appostati sul capitolo di spesa; 6) i rilievi della Corte dei Conti, rispetto ai quali la sentenza ha del tutto omesso di considerare la documentazione prodotta dalla difesa al fine di dimostrare la puntualità della condotta dei revisori rispetto ai rapporti intrattenuti con la Corte dei Conti, come dimostrato dalla consulenza di parte, il cui contenuto viene in parte riprodotto in ricorso, e che sarebbe stata del tutto ignorata dalla sentenza impugnata;

5.2. violazione di legge e vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b) ed e), in riferimento all'art. 125 c.p.p., comma 3, art. 192 c.p.p., commi 1 e 2, artt. 47 e 48 c.p., in relazione all'imputazione di cui al capo A), avendo la difesa dimostrato come del tutto inconsapevolmente i revisori dei conti fossero all'oscuro degli artifici contabili posti in essere dalla F., tanto da rendere applicabile gli artt. 47 e 48 c.p. in riferimento alla fattispecie di falso di cui all'art. 479 c.p., come peraltro si evince anche dalle modalità della condotta della predetta, descritta anche dai consulenti del pubblico ministero, non potendo i revisori in alcun modo verificare che la F., dopo la trasmissione dei mandati in tesoreria, secondo il regolare procedimento amministrativo, provvedesse a disporre la modifica senza farne alcuna menzione sull'originale; peraltro, la stessa Corte territoriale si rende conto di detta circostanza, in riferimento alla condotta di cui al punto 1) del capo A), salvo, poi, giungere a conclusioni diametralmente opposte negli altri casi, pur basati su meccanismi identici posti in essere dalla F.; nè risulta che i consulenti del pubblico ministero abbiano chiesto ai revisori notizia del piano di ispezioni che si assume mai predisposto, e, quanto alla presunta mancata adozione della tecnica del campionamento, non risulta la prova del relativo inadempimento da

parte dei revisori, i quali, al contrario, hanno dato atto di ciò nelle relazioni sui bilanci dell'ente; del tutto priva di motivazione, inoltre, appare la sentenza circa la sussistenza dell'elemento psicologico del reato;

5.3. violazione di legge e vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b) ed e), in riferimento agli artt. 62 bis e 133 c.p., essendo state disattese le richieste difensive circa la dosimetria della pena, nonostante la Corte territoriale avesse riconosciuto il ruolo secondario dei revisori nella vicenda in esame e, del tutto contraddittoriamente, abbia poi giustificato la mancata concessione delle circostanze attenuanti generiche in base alla reale entità del fatto.

6. Con ricorso depositato in data 03/05/2017, S.C. ricorre, a mezzo dei difensori di fiducia Avv.to Alberto Panuccio ed Avv.to Antonio Sofo, per:

6.1. vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. e), avendo la Corte di merito riprodotto pedissequamente le argomentazioni della sentenza di primo grado, senza alcuna personale elaborazione critica, ciò risolvendosi in una motivazione apparente;

6.2. violazione di legge, vizio di motivazione, inosservanza di norme processuali sancite a pena di nullità, inutilizzabilità, inammissibilità, decadenza, mancata assunzione di una prova decisiva; ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b), c), d), e), in riferimento all'art. 603 c.p.p., avendo la difesa chiesto la rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale e la revoca delle ordinanze emesse in data 27/11/2013, 29/01/2014, 27/03/2014, laddove la Corte territoriale si è limitata a rigettare le dette richieste senza alcuna specifica motivazione, nonostante la stessa Corte territoriale sia poi pervenuta ad una pronuncia parzialmente assolutoria dei revisori contabili, proprio a seguito della deposizione dell'unico teste la cui rinnovazione era stata ammessa;

6.3. violazione di legge, inosservanza di norme processuali sancite a pena di nullità, inutilizzabilità, inammissibilità, decadenza, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b) e c), in riferimento agli artt. 606, 521, 522 c.p.p., art. 476 c.p., comma 2, in quanto il reato contestato al ricorrente è quello di cui all'art. 110 c.p., art. 81 c.p., comma 2, art. 479 c.p., imputazione che, così come formulata, esclude la contestazione dell'aggravante di cui all'art. 476 c.p., comma 2, benchè la Corte territoriale abbia ritenuto il contrario, con motivazione, sul punto specifico, a pag. 168 della sentenza impugnata. Al contrario, la sentenza di primo grado non aveva fatto alcun cenno alla detta circostanza aggravante, neanche allorquando si era occupata del trattamento sanzionatorio e delle ulteriori circostanze del reato, con particolare riferimento all'esclusione delle circostanze attenuanti generiche, avendo solo fatto riferimento, unicamente per lo S.G., alle aggravanti di cui al capo C) dell'imputazione;

6.4. violazione di legge, inosservanza di norme processuali sancite a pena di nullità, inutilizzabilità, inammissibilità, decadenza, vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b), c) ed e), in riferimento all'art. 530 c.p.p., commi, 1, 2, 3, non avendo la Corte

territoriale considerato che, premessa la ricostruzione fattuale seguita dalla sentenza, il sindaco S.G. era decaduto dalla carica il (OMISSIS), e la F. era cessata dall'incarico il (OMISSIS), per cui non si comprende come i revisori, successivamente a dette date, abbiano potuto continuare a concorrere nel reato ancora per nove mesi, nonostante il venir meno degli autori della condotta materiale;

6.5. violazione di legge, inosservanza di norme processuali sancite a pena di nullità, inutilizzabilità, inammissibilità, decadenza, mancata assunzione di una prova decisiva, vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b), c) ed e), in riferimento all'art. 192 c.p.p., art. 530 c.p.p., commi, 1, 2, 3, art. 43 c.p., D.Lgs. n. 267 del 2000, art. 235, art. 16, art. 17, comma 6, Regolamento di contabilità del (OMISSIS), non avendo la Corte territoriale considerato che i revisori contabili non sono nominati dal sindaco, ma eletti dal Consiglio comunale; inoltre, considerato che lo S.C. al momento della presunta commissione del reato ricopriva l'incarico di revisore per la seconda volta, e pertanto non era più rieleggibile, ai sensi del D.Lgs. n. 267 del 2000, art. 235, nè revocabile, non essendogli mai stata contestata alcuna violazione in sede amministrativa, il movente ravvisato dalla sentenza - ossia il tornaconto personale di mantenere l'incarico di revisore dei conti - appare del tutto illogico; quanto alla prova del dolo - che sarebbe costituita dalla mancata predisposizione di un piano di ispezioni e dalla mancata adozione della tecnica del campionamento nell'eseguire i controlli, - essa si basa su suggerimenti proposti dall'Ordine dei Commercialisti, che rappresentano, appunto, meri consigli, e non obblighi nè modalità operative imposte da fonti normative o regolamentari, non potendo, quindi, avere alcuna rilevanza ai fini della dimostrazione del dolo, non potendo la Corte territoriale sindacare la modalità di svolgimento dell'attività dei revisori dei conti. Quanto ai pareri della Corte dei Conti, va rilevato che il reato contestato abbraccia un arco temporale compreso tra il bilancio preventivo del 2008 e quello consuntivo del 2009, mentre le deliberazioni della Corte dei Conti - singolarmente indicate in ricorso - riguardano i bilanci degli anni precedenti, e le condotte in esse individuate non assurgono a fatti penalmente rilevanti, non avendo la Corte dei Conti trasmesso gli atti alla Procura della Repubblica territorialmente competente. Ne consegue che, in relazione alla prova dell'elemento psicologico del reato, la sentenza si fonda su congetture che non assumono alcun rilievo indiziante, non essendo connotate dai caratteri della gravità, precisione e concordanza; inoltre, si estende ai revisori dei conti il medesimo criterio adottato per fondare la prova dell'elemento soggettivo del coimputato S.G., dal che dovrebbe desumersi che, poichè questi risponde a titolo di concorso morale, anche in tali termini dovrebbe essere qualificata la partecipazione dei revisori, ai quali, invece, vengono contestate azioni tipiche diverse da quelle contestate al sindaco. Non risulta, quindi, provato l'elemento soggettivo del reato, nè sono state valutate, in tal senso, la condotta dell'imputato ed il ruolo secondario dei revisori nella vicenda, peraltro riconosciuto ai revisori stessi ai fini della concessione delle circostanze attenuanti generiche, oltre che l'assoluzione intervenuta per una parte della vicenda; nè appare possibile equiparare le modalità in cui hanno operato i

revisori dei conti con quelle, di gran lunga più favorevoli ai fini dell'espletamento dell'incarico e dei tempi a ciò necessario, in cui hanno operato i consulenti del pubblico ministero, che svolgevano un incarico specifico e che non avevano incontrato le difficoltà operative e l'ostruzionismo in cui si erano imbattuti i revisori contabili; così come del tutto erronea è l'affermazione secondo cui i revisori avrebbero depositato in ritardo le loro relazioni, atteso che il parere sul rendiconto di gestione 2008 è stato depositato il 22/07/2009 e la relazione al preventivo del 2009 è stata depositata il 26/03/2009, rispettando i termini di cui all'art. 44, comma secondo, del Regolamento di contabilità, come confermato anche dai testi N. e M., alle udienze, rispettivamente, del 13/02/2013 e 23/05/2013;

6.6. violazione di legge, inosservanza di norme processuali sancite a pena di nullità, inutilizzabilità, inammissibilità, decadenza, mancata assunzione di una prova decisiva, vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b), c) ed e), in riferimento all'art. 192 c.p.p., art. 530 c.p.p., commi, 1, 2, 3, art. 47 c.p., avendo la Corte territoriale erroneamente affermato che un soggetto, che ricopre un incarico che implichi l'esercizio di attività di controllo, non può invocare l'errore sul fatto, laddove l'art. 47 è norma generale, per la quale non sono contemplate preclusioni applicative, non essendo stata mai fornita la prova che i revisori conoscessero le falsità poste in essere, nè essendo stato analizzato il profilo della colpa nella condotta, come dedotto con i motivi di appello e come richiesto dalla giurisprudenza di legittimità, anche tenuto conto delle modalità operative della F., che impediva, di fatto, l'esercizio di qualsiasi attività di controllo attraverso un comportamento ostruzionistico riconosciuto in sentenza; da tutto ciò avrebbe dovuto desumersi l'inconsapevolezza dei revisori che, del tutto incolpevolmente, sono incorsi in un errore sul fatto;

6.7. violazione di legge, inosservanza di norme processuali sancite a pena di nullità, inutilizzabilità, inammissibilità, decadenza, mancata assunzione di una prova decisiva, vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b), c) ed e), in riferimento all'art. 192 c.p.p., art. 530 c.p.p., commi, 1, 2, 3, art. 48 c.p., avendo la Corte territoriale erroneamente affermato che, come si evince dalla consulenza del pubblico ministero, le alterazioni dei dati contabili erano, per lo più, evidenti, omettendo di considerare che in sede di appello si era rappresentato che il soggetto che materialmente provvedeva a confezionare i falsi era la F., adoperando gli strumenti a sua disposizione, senza che alcuno potesse intervenire, ed in maniera da trarre in inganno gli stessi revisori, indotti in errore dalla predisposizione della documentazione amministrativa alterata a loro insaputa;

6.8. violazione di legge e vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b) e), in riferimento agli artt. 62, 62 bis, 69 c.p., per la mancata concessione delle circostanze attenuanti generiche con giudizio di prevalenza sulla circostanza aggravante, qualora quest'ultima dovesse ritenersi contestata, senza che sia stata valutata la parziale assoluzione dell'imputato e la condotta tenuta dallo stesso, che si era dimesso da tutti gli incarichi ricoperti nell'immediatezza della notizia di reato;

6.9. violazione di legge e vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b) e), in riferimento agli artt. 132 e 133 c.p., per la mancata commisurazione della pena al minimo edittale, nonostante il ruolo secondario riconosciuto dalla sentenza allo S.C. e la parziale assoluzione intervenuta, non essendo affatto corretta l'affermazione contenuta in sentenza, secondo cui la pena inflitta sarebbe prossima al minimo edittale;

6.10. violazione di legge, inosservanza di norme processuali sancite a pena di nullità, inutilizzabilità, inammissibilità, decadenza, mancata assunzione di una prova decisiva, vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b), c) ed e), in riferimento agli artt. 538,539,540 c.p.p., artt. 2043,2056,2059 c.c., sia in riferimento alla motivazione sulla sussistenza del danno che in riferimento al rigetto della richiesta di revoca e/o di riduzione della provvisoria, effettuata senza tenere in alcun conto l'intervenuta assoluzione parziale; si deduce, inoltre, che il presunto danno erariale può essere valutato solo dalla Corte dei Conti, non potendo esso essere valutato in sede penale, così come illegittima è la condanna per il danno all'immagine, atteso che l'esposizione mediatica non è oggetto della condotta degli imputati, conseguendo, essa, ad una condotta giornalistica a cui gli imputati si sono sempre sottratti; ci si duole, inoltre, della omessa motivazione circa il nesso di causalità tra il fatto di reato ed il danno prodotto, ed anche della condanna di tutti gli imputati, senza alcuna differenziazione delle rispettive posizioni processuali, al risarcimento dei danni nei confronti del (OMISSIS), senza considerare gli effetti di una tale pronuncia anche alla luce dell'art. 651 c.p.p., che determinerebbe la necessità per i revisori di doversi difendere innanzi all'Autorità Giudiziaria competente per la quantificazione dei danni, nonostante la diversità di imputazioni rispetto al coimputato S.G., e nonostante l'intervenuta parziale assoluzione.

7. Con ricorso depositato in data 03/05/2017, D.D. ricorre, a mezzo dei difensori di fiducia Avv.to Alberto Panuccio ed Avv.to Francesco Giuffrè, per:

7.1. violazione di legge, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b), in riferimento agli artt. 42,43,110,479 c.p., avendo la Corte di merito fornito una motivazione erronea quanto alla sussistenza dell'elemento psicologico del reato di cui all'art. 479 c.p., che richiede indefettibilmente la rappresentazione e la consapevolezza di un'attestazione contra veritas, nonostante gli elementi di segno opposto processualmente emersi, avendo la Corte territoriale operato un acritico richiamo alla sentenza di primo grado; si contesta, in ricorso, che gli artifici contabili fossero banali, atteso che di essi non si era avveduto nessun soggetto nell'ambito dell'ente, ivi inclusi il Segretario comunale, il Direttore generale, i singoli dirigenti, la Giunta ed i componenti della Commissione bilancio e finanze, mentre la mancata effettuazione di controlli e la mancata predisposizione di un piano di ispezioni è contraddetta dalla stessa motivazione della sentenza a pag. 161. Si osserva, inoltre, che il dolo del delitto di cui all'art. 479 c.p. non può essere considerato in re ipsa, come affermato dalla giurisprudenza di merito, citata in ricorso, mentre la motivazione fornita dalla Corte di merito, con la sentenza impugnata, sembrerebbe delineare, invece, una condotta basata

sull'elemento soggettivo della colpa, dal che discenderebbe l'impossibilità di configurare il reato contestato, punibile solo a titolo di dolo; si ricorda che i revisori vengono nominati dal Consiglio comunale in modo da risultare espressione di tutta l'assemblea consiliare, non essendo sostenuta da alcuna circostanza l'affermazione secondo cui i revisori avrebbero posto in essere la condotta al fine di mantenere la loro posizione, non dipendendo questa dalla volontà del sindaco; quanto al ritardo nel deposito delle relazioni, esso era derivato dalla mancata disponibilità della documentazione necessaria, essendo emerso pacificamente, durante l'istruttoria, che i revisori disponevano solo di parte delle documentazioni; va, inoltre, considerato che, a differenza del ricorrente, che ha ricoperto l'incarico dal 2008, i consulenti tecnici del pubblico ministero hanno operato in un contesto in cui le anomalie gestionali si erano già ampiamente manifestate; inoltre i rendiconti relativi al 2006 ed al 2007 sono stati ritenuti corretti, per cui anche quello del 2008 avrebbe dovuto essere ritenuto corretto; in caso contrario il riscontro operato dal ricorrente, al quale è seguito il parere contestato, non sarebbe significativo dal punto di vista tecnico-contabile, e non potrebbe condurre a ravvisare una condotta di falso per omissione intenzionale; infine, la Corte territoriale, in riferimento all'elemento soggettivo, dapprima attribuisce ai revisori una precisa intenzionalità, quindi evoca il concetto di accettazione del rischio, senza ulteriori specificazioni, non essendo stato in alcun modo specificato neanche in base a quali circostanze sarebbe stata ritenuta la consapevolezza di concorrere nell'altrui reato e quale sarebbe stato lo scopo comune dei coimputati;

7.2. vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. e), in riferimento agli artt. 42,43,110,479 c.p., avendo la Corte di merito fornito una motivazione erronea quanto alla sussistenza dell'elemento psicologico del reato, essendo assolutamente contraddittorio affermare una responsabilità concorsuale per avere i revisori intenzionalmente omesso il rilievo di artifici contabili e, poi, fare riferimento ad una semplice accettazione del rischio della commissione di illeciti ad opera altrui, per evidenziare, infine, profili di colpa;

7.3. violazione di legge e vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b) ed e), in riferimento all'art. 111 Cost., comma 6, art. 125 c.p.p., comma 3, art. 546 c.p.p., comma 1, lett. e), sotto l'aspetto della carenza motivazionale della sentenza impugnata, che non si differenzia in alcun modo dalla valutazione delle emergenze processuali operata dal primo giudice, risultando, di fatto, priva di corredo esplicativo, come giurisprudenza di legittimità;

7.4. inosservanza di norme sancite a pena di nullità, inutilizzabilità, inammissibilità, decadenza, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. c), in riferimento all'art. 522 c.p.p. e art. 476 c.p.p., comma 2, in quanto dal tenore letterale dell'imputazione si ricava l'assenza di esplicito riferimento all'aggravante di cui all'art. 476 c.p.p., comma 2, peraltro non evincibile dal complesso delle risultanze processuali, nonostante quanto si legge alla pag. 168 della sentenza impugnata; da ciò deriva la violazione del principio di correlazione tra accusa e sentenza;

7.5. violazione di legge e vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., lett. b) ed e), in riferimento agli artt. 1223, 1226, 3043, 2056, 2059 c.c., per insussistenza dei presupposti per il risarcimento del danno, essendo carente la prova di un concreto pregiudizio, sia sotto l'aspetto del danno emergente che sotto l'aspetto del lucro cessante, di cui non viene individuata nè la portata nè il nesso di causalità, considerato, altresì, che le risorse dell'ente, nel caso di specie, più che sottratte, sono state impiegate in maniera anomala dal punto di vista procedurale, somme che, peraltro, non sono state trattenute da alcuno dei revisori; quanto al danno all'immagine, esso è stato ritenuto senza alcuna prova in tal senso, considerato che esso non si identifica con la semplice risonanza mass-mediologica della vicenda, come affermato anche dalla Corte dei Conti; così come illogica è la circostanza che il quantum risarcitorio non sia stato rideterminato all'esito della parziale assoluzione intervenuta in appello, così come illogica è l'indistinta condanna degli imputati al risarcimento del danno, a fronte di condotte differenti.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Va premesso che processi connotati, come l'attuale, da più imputati e plurimi ricorsi, impongono al redattore della motivazione della sentenza una preliminare organizzazione e razionalizzazione dei temi devoluti all'esame della Corte, per evitare inutili ripetizioni e rispettare la funzione della sentenza quale documento di sintesi che, per espresso dettato normativo (artt. 544 c.p.p. e seguenti, richiamati, in quanto applicabili, dall'art. 617, comma 1, del medesimo codice), deve comprendere la concisa esposizione dei motivi su cui si fonda, nel rispetto del canone dialettico del ragionamento decisorio correlato alla struttura del giudizio come processo di parti, da svolgere in condizioni di parità davanti al giudice terzo, come prescritto dall'art. 111 Cost., comma 2.

Nel caso in esame, dall'insieme dei ricorsi proposti possono enuclearsi alcuni temi comuni, che saranno trattati unitariamente, in risposta a tutti i ricorrenti che li hanno dedotti, secondo un ordine logico-giuridico che procede dalle questioni poste dall'imputato S.G. e trattando, anche contestualmente, quelle comuni agli altri ricorrenti, prima di esaminare le questioni proposte singolarmente ed in comune, dai componenti del Collegio dei revisori dei conti.

1. Il ricorso di S.G. è infondato. Nondimeno, il reato sub C) della rubrica, di cui all'art. 323 c.p., risulta prescritto. Nel resto, il ricorso merita rigetto.

1.1. Il primo, il secondo ed il quarto motivo di ricorso appaiono logicamente collegati tra loro, riguardando problematiche relative al ruolo specifico dello S.G. ed alla qualificazione della condotta allo stesso ascritta, oltre che alla individuazione della tipologia della condotta stessa; le argomentazioni difensive, quindi, consentono una trattazione unitaria delle problematiche sollevate.

La Corte territoriale, con ampia ed articolata motivazione, alle pagg. 107 e segg. della sentenza impugnata, ha indicato gli elementi sulla scorta dei quali si è formata la prova a carico dello S.G., qualificata dalla Corte predetta come prova logica, relativamente alla quale ha dato conto dei criteri di valutazione, antepoendo una premessa metodologica alla successiva articolazione descrittiva degli elementi indiziari.

In particolare, sono stati analizzati: la palese alterazione per importi macroscopici dei bilanci del (OMISSIS), la reiterata e pubblica protesta da parte degli imprenditori e dei creditori del comune, i rilievi continui e specifici della Corte dei Conti sulla gestione dell'ente, le proteste generalizzate provenienti dai consiglieri comunali di minoranza, dai dipendenti delle società partecipate e del comune. Inoltre, è stata considerata la significativa valenza della testimonianza resa dalla dott.ssa S.F., dirigente del settore Advocatura Civica del (OMISSIS) - la quale aveva ricordato come i seri problemi di carattere economico e finanziario del (OMISSIS) fossero una realtà ben nota al sindaco S.G. - e la deposizione resa dal teste Ra., consigliere comunale del (OMISSIS), vice sindaco nel (OMISSIS) e, infine, sindaco facente funzioni dal (OMISSIS) - il quale aveva indicato come egli stesso avesse messo il sindaco S.G. al corrente delle distrazioni delle somme destinate alle spese vincolate.

A ciò va aggiunto che la sentenza impugnata ha ricordato il meccanismo dei finanziamenti agli istituti religiosi, concessi senza alcun rispetto dei principi di imparzialità e di trasparenza posti a base della procedura di evidenza pubblica ma, al contrario, trasmessi alla dott.ssa F. per l'attuazione da parte del sindaco S.G., che apponeva personalmente la propria sigla e l'indicazione dell'importo sulle richieste di finanziamento provenienti dagli enti.

Quanto al capo B), va ricordato come, a pag. 112 e segg., la Corte di merito abbia dato conto dell'esito degli accertamenti tecnico-contabili, risultanti dalla consulenza tecnica espletata e dalla documentazione acquisita, nonché delle testimonianze assunte, anche da esperti di settore, che hanno consentito di ricostruire un quadro di gravissime irregolarità compiute nella redazione e gestione dei bilanci del (OMISSIS), perpetrate per anni, dal 2006 al 2010.

Tra dette irregolarità, in particolare, è stata accuratamente descritta l'illegittima contabilizzazione, nel capitolo n. 19030 del bilancio - relativo alle così dette partite di giro, nella voce "altri servizi per conto terzi" - di spese che avrebbero dovuto essere correttamente imputate a differenti capitoli del bilancio; in tal modo si faceva falsamente apparire come ogni erogazione fosse giustificata da una corrispondente, legittima entrata, laddove, al contrario, venivano indicati accertamenti per crediti inesistenti, con l'effetto di rappresentare il bilancio in pareggio e, nel contempo, effettuando pagamenti e spese privi di copertura.

La sentenza ha dato conto - con motivazione immune da censure logiche e, sul punto, sostanzialmente non contestata dalla difesa dello S.G. - da un lato, dell'anomalo incremento, tra il 2006 ed il 2010, dei "servizi per conto terzi", in precedenza pari al 5-10% del volume

complessivo, quindi, nel periodo in esame, lievitato sino al 40% del totale, dall'altro, ha specificamente individuato le spese che erano state allocate in maniera anomala nel capitolo di spesa relativo ai servizi per conto terzi, e che, non passando nei capitoli di bilancio di rispettiva competenza, non venivano autorizzate e restavano prive di effettiva copertura finanziaria; a ciò si accompagnava l'artificio contabile consistente nel far corrispondere poste attive puramente fittizie ad effettivi impegni di spesa, poste prive di titolo giuridico, ed indicate numericamente solo per far risultare il bilancio in pareggio, iscrivendo un accertamento rappresentativo di crediti verso terzi in realtà inesistenti.

Peraltro, la sentenza impugnata ha evidenziato come lo stesso S.G., nel corso del suo esame dibattimentale, abbia in sostanza ammesso dette vicende (basti pensare, come evidenziato a pag. 113 della motivazione, alle erogazioni di sovvenzioni ad enti ecclesiastici, nonché alla vicenda del mancato pagamento della fornitura Enel per oltre 2.000.000,00 di Euro con riferimento al solo anno 2008), e su detto punto della motivazione non risulta alcuna specifica doglianza difensiva.

Sotto l'aspetto dell'elemento soggettivo - ampiamente trattato alle pagg. 115 e segg. della sentenza - va appena ricordato come la Corte territoriale abbia stigmatizzato la circostanza che già dal 2006 la Corte dei Conti avesse rilevato irregolarità e falsificazioni - ossia in un momento storico in cui detto organo era titolare solo di un potere di controllo collaborativo, essendo stato introdotto il potere di avviare la procedura di dissesto degli enti locali solo nel 2011 - e come diverse delibere avessero contestato falsificazioni ed irregolarità, chiedendo chiarimenti, il tutto sistematicamente ignorato dal sindaco S.G..

Anche detto snodo motivazionale appare privo di efficace critica da parte del ricorso.

Così sinteticamente richiamata la motivazione della sentenza impugnata, una prima considerazione che occorre, a questo punto, effettuare, consiste nel rilevare come, in realtà, la stessa Corte territoriale, pur configurando la prova a carico dello S.G. come prova logica, in realtà ha analizzato anche specifiche prove dichiarative ed altrettanto specifiche prove documentali; da ciò deriva, al di là della qualificazione offerta dalla motivazione della sentenza - la cui angolazione riduttiva, in riferimento alla sola prova indiziaria, costituisce un mero limite descrittivo-terminologico senza alcuna ricaduta sul complessivo impianto motivazionale -, un panorama probatorio sicuramente più ampio e variegato, sul quale, in ogni caso, la motivazione si basa, con argomentazioni che vanno considerate nella loro completezza e nelle loro reciproche connessioni logico-processuali.

A completamento della ricostruzione probatoria sin qui sinteticamente descritta, va poi ricordato come l'apparato argomentativo della sentenza impugnata abbia sottolineato la rilevanza di una serie di dati storicamente non confutati, per ritenere dimostrata la sussistenza di un rapporto privilegiato tra lo S.G. e la F.: la partecipazione del sindaco S.G.

alle sedute della Giunta e del Consiglio comunale, aventi ad oggetto l'approvazione dei bilanci, anche quale assessore ad interim al Bilancio, dal 22/06/2007 al 19/08/2008, nel corso delle quali venivano palesati numerosi rilievi critici da parte del gruppo di minoranza; la presenza di assessori assolutamente adagiati sulle posizioni del sindaco, che avallavano l'accertato strapotere della dott.ssa F.; la circostanza che la predetta dirigente comunale avesse beneficiato per anni di incarichi remunerati con ingenti somme, a lei direttamente conferiti dal sindaco S.G., prescindendo dal controllo dell'Ufficio legale e dell'Ufficio di Gabinetto, a differenza di quanto avveniva per gli altri incarichi. Significativa è apparsa, infine, la circostanza che, anche quando aveva lasciato l'incarico di sindaco, lo S.G. avesse continuato a dimostrare propensione alla distrazione di somme di denaro per scopi difformi da quelli per cui erano stanziati, ad esempio quando egli aveva rappresentato, nel corso di una riunione, la possibilità di estinguere i debiti del comune mediante somme a destinazione vincolata per il risanamento dei torrenti.

Da detto compendio la Corte territoriale ha tratto, quindi, il convincimento che l'ideatore delle falsificazioni fosse proprio lo S.G., che si era avvalso dell'accondiscendenza della F., supina esecutrice degli ordini del sindaco, in cambio di incarichi tanto remunerativi quanto illegittimi.

Osserva il Collegio che, dalla complessiva motivazione della sentenza impugnata - che va analizzata nelle sue poliedriche componenti, secondo una ricostruzione globale e non parcellizzata, che tenga conto dei reciproci collegamenti logico-giuridici tra le stesse, al fine di valutarne la complessiva tenuta sotto l'aspetto della coerenza motivazionale - appare evidente come l'ordito argomentativo fornito dalla Corte di merito abbia individuato una condotta, da parte dello S.G., non solo di ideatore ed ispiratore dei delitti a lui ascritti in concorso con la F., ma anche una condotta attiva, tenuta in sinergia costante con la predetta: basti pensare alla descritta vicenda dei finanziamenti agli enti religiosi ed al concreto sostegno prestato alla F., anche in vicende da cui palese emergeva l'illegalità della condotta della predetta, tutelata al punto da accettare le dimissioni dell'assessore Veneziano, che era entrato in aperto conflitto con la F., dovendosi altresì ricordare come lo stesso imputato, nel corso dell'esame dibattimentale, non è stato in grado di spiegare perchè non avesse subito rimosso la F., pur essendo a conoscenza delle alterazioni del bilancio da questa commesse.

Quindi, una condotta complessa e polimorfa, il cui contributo causale appare ampiamente descritto, non solo nella misura in cui sono state evidenziate le condotte attive tenute direttamente dallo S.G., e poi portate a definitivo compimento dalla F. nel completamento dell'iter amministrativo relativo all'erogazione dei contributi, ma anche nella misura in cui è stato evidenziato come il sindaco avesse chiaramente consentito la perpetrazione di pratiche illegittime da parte della F., omettendo di esercitare i poteri che gli spettavano quale sindaco, pur essendo assolutamente a conoscenza delle condizioni di dissesto economico del comune da lui rappresentato, proprio in virtù del mandato svolto, addirittura tutelando senza riserve nè

remore, ed addirittura ricompensando la F., attraverso illegittime prebende, per l'attività illegale dalla medesima svolta.

In detto contesto - in cui la condotta attiva del sindaco va letta congiuntamente con le sue volontarie omissioni di esercizio dei poteri di controllo e di intervento in riferimento alle pratiche amministrative illegittime, reiterate dalla F. evidente appare l'unitarietà di una condotta che, proprio per la complessità della vicenda, non può che assumere molteplici connotati e che, pertanto, sarebbe riduttivo inquadrare solo come condotta di ideazione e concorso morale.

Non è un caso, infatti, che la sentenza, nell'affrontare la descrizione dell'elemento soggettivo del reato di falso, a pag. 110 della motivazione, ha affermato che esso si ricava dall'interesse, per lo S.G., ad occultare nelle pieghe del bilancio somme indebitamente ed illecitamente stanziare, in spregio ai principi della contabilità degli enti locali, di cui egli era pienamente consapevole, avendovi dato direttamente causa.

In realtà la stessa sentenza impugnata -- che certamente in tal modo qualifica la condotta dello S.G. in plurimi snodi motivazionali - parimenti descrive anche condotte attive, funzionali alla realizzazione del più complesso disegno criminoso attuato dai due correi, apparendo evidente come, dal punto di vista dello sviluppo della vicenda, la Corte territoriale abbia individuato l'ideatore dell'iter criminoso nello S.G. in ragione delle finalità personali da questi perseguite e costituenti la motivazione di fondo ispiratrice della sua condotta, come illustrate in sentenza.

Rispetto a detta ricostruzione, quindi, il ruolo svolto dal movente indicato dalla Corte territoriale a pag. 111 - il disegno, da parte del sindaco, di mantenere la sua linea politica ed il consenso a ciò funzionale -, appare un elemento di chiusura nel tessuto motivazionale, non certamente essenziale ai fini dell'inquadramento giuridico delle condotte, ma certamente illuminante ai fini della ricostruzione storica e della sintesi logica della complessa vicenda nelle sue molteplici articolazioni amministrative ed istituzionali.

In riferimento al delitto di cui all'art. 323 c.p., inoltre, va aggiunta la considerazione che sicuramente - a differenza di quanto ritenuto in ricorso - il sindaco non possa essere in alcun modo considerato un extraneus rispetto alla condotta della F., attesa la carica istituzionale che lo qualifica, a tutti gli effetti, come pubblico ufficiale e, come tale, concorrente nel reato proprio del funzionario, ossia, nel caso di specie, la F..

In ogni caso, la sentenza impugnata, in riferimento al capo C), alle pagg. 153 e segg. dopo aver affrontato il principio di onnicomprensività della retribuzione dei funzionari e dirigenti pubblici, e dopo aver analizzato la problematica degli incarichi a difendere il comune innanzi alle Commissioni Tributarie - ha rilevato che il sindaco S.G., consapevolmente, aveva

sottoscritto le delibere di incarico in favore della dirigente F., in spregio alle norme di legge ed in violazione delle regole e dei criteri adottati dall'ente per la difesa in giudizio.

Ciò dimostra, secondo la Corte territoriale, la volontà di procurare intenzionalmente, mediante l'adozione dell'atto illegittimo, un ingiusto vantaggio patrimoniale al destinatario dell'atto stesso, in maniera del tutto compatibile con il dolo intenzionale richiesto dalla fattispecie di cui all'art. 323 c.p., ossia la rappresentazione e la volizione dell'evento di danno altrui o di profitto, come conseguenza diretta ed immediata della condotta dell'agente ed obiettivo primario da costui perseguito.

La motivazione ha proseguito illustrando come le delibere di incarico difensivo alla F. fossero firmate dal sindaco S.G., benchè egli non avesse alcuna competenza in tal senso, se non per delegare la rappresentanza dell'ente in base all'art. 73 dello Statuto; inoltre, tali incarichi erano del tutto sganciati dalla procedura prevista per le attività di difesa e sottratti al visto del dirigente dell'Ufficio Legale; peraltro, questa procedura, anomala rispetto a quanto previsto per il contenzioso, era stata voluta proprio dal sindaco S.G., ed aveva implicato una impegnativa elaborazione da parte dell'Ufficio legale e dello staff del sindaco, al fine di sostituire la precedente organizzazione, divenuta troppo costosa, con una procedura più snella.

Nel prosieguo la Corte territoriale ha affrontato e motivato - in maniera del tutto immune da censure logiche - il profilo dell'errore scusabile, ex art. 47 c.p., sollevato dalla difesa con il gravame.

Anche sotto detto aspetto, infatti, le argomentazioni, di cui alle pagg. 154 e 155 della sentenza impugnata, si pongono in linea con i principi affermati da questa Corte regolatrice: come noto, infatti "Non è escluso l'elemento soggettivo del reato di abuso di ufficio allorquando una prassi diffusa si sia inserita in un contesto giuridico amministrativo, se non contrario, incerto in ordine alla possibilità di realizzare l'attività contestata, dovendo il pubblico dipendente, o comunque la persona addetta ad un pubblico servizio, astenersi dal porre in essere comportamenti dubbi ed acquisire dai competenti organi amministrativi le necessarie informazioni ed assicurazioni circa la legittimità dell'attività svolta, in modo da adempiere a quell'onere informativo che può rendere scusabile l'errore sulla legge penale." (Sez. 3, sentenza n. 33039 del 04/11/2015, dep. 28/07/2016, Guardigni ed altri, Rv. 268120).

Peraltro sin dalla sentenza a Sez. U n. 8154 del 10/06/1994, P.G. in proc. Calzetta, RV. 197885, il massimo consesso di questa Corte aveva fissato il principio cardine secondo cui "A seguito della sentenza 23 marzo 1988 n. 364 della Corte costituzionale, secondo la quale l'ignoranza della legge penale, se incolpevole a cagione della sua inevitabilità, scusa l'autore dell'illecito, vanno stabiliti i limiti di tale inevitabilità. Per il comune cittadino tale condizione è sussistente, ogni qualvolta egli abbia assolto, con il criterio dell'ordinaria diligenza, al

cosidetto dovere di informazione, attraverso l'espletamento di qualsiasi utile accertamento, per conseguire la conoscenza della legislazione vigente in materia. Tale obbligo è particolarmente rigoroso per tutti coloro che svolgono professionalmente una determinata attività, i quali rispondono dell'illecito anche in virtù di una "culpa levis" nello svolgimento dell'indagine giuridica. Per l'affermazione della scusabilità dell'ignoranza, occorre, cioè, che da un comportamento positivo degli organi amministrativi o da un complessivo pacifico orientamento giurisprudenziale, l'agente abbia tratto il convincimento della correttezza dell'interpretazione normativa e, conseguentemente, della liceità del comportamento tenuto."

Non vi è dubbio - alla luce delle considerazioni che verranno svolte di seguito, in riferimento al principio di onnicomprensività - che, nel caso in esame, l'interpretazione della normativa vigente - al contrario di quanto sostenuto dalla difesa - dovesse far pacificamente escludere la legittimità della condotta adottata, dovendo, quindi, escludersi radicalmente la possibilità dell'errore scusabile, unico rilevante in tema di errata interpretazione di una legge diversa da quella penale, cui fa riferimento l'art. 47 c.p., u.c., ai fini dell'esclusione della punibilità (Sez. 2, sentenza n. 43309 del 08/10/2015, Leonardi, Rv. 264978).

A ciò va aggiunto che "La valutazione dell'inevitabilità dell'errore di diritto, rilevante ai fini dell'esclusione della colpevolezza, deve tenere conto tanto dei fattori esterni che possono avere determinato nell'agente l'ignoranza della rilevanza penale del suo comportamento, quanto delle conoscenze e delle capacità del medesimo". (Sez. 6, sentenza n. 43646 del 22/06/2011, S., Rv. 251045). Non vi è dubbio, alla luce della massima citata che, benchè la disposizione di cui all'art. 47 c.p. abbia portata generale - come ricordato dai difensori - altrettanto evidente appare il fatto che la sua applicazione concreta non possa prescindere dalle conoscenze specifiche e dalle cognizioni professionali del soggetto agente, come nel caso degli odierni ricorrenti.

In altri termini non può, certamente, invocarsi un errore inevitabile, basato unicamente su asseriti o reali contrasti interpretativi di norme giuridiche, da parte di chi abbia, all'interno del bagaglio professionale caratterizzante il suo ruolo specifico, proprio il compito di valutare e risolvere i detti contrasti interpretativi per il raggiungimento di specifici scopi nell'interesse di una comunità territoriale, rispetto ai quali il suo compito è funzionale; ciò si verifica, evidentemente, nel caso del sindaco di un comune e, nell'ambito del loro incarico, anche nel caso dei componenti del Collegio dei revisori dei conti.

E' proprio l'in sè della funzione, infatti, a rendere evidente come lo svolgimento degli incarichi devoluti ai predetti soggetti avrebbe loro imposto, anzitutto, il rispetto dei principi costituzionali di cui all'art. 97 Cost., con conseguente valutazione accurata della migliore interpretazione normativa tra quelle in astratto possibili, nel rispetto dei molteplici interessi collegati alla comunità territoriale amministrata.

1.2. Venendo alla trattazione del terzo motivo di ricorso, incentrato sulla tematica della così detta "onnicomprensività della retribuzione" - e completando, altresì, in detto contesto, la trattazione anche del quarto motivo di ricorso - va ricordato che la sentenza impugnata ha considerato detta questione alle pagg. 126 e segg. della motivazione, illustrando dapprima il compendio testimoniale acquisito attraverso la deposizione di N.G., Segretario Generale del (OMISSIS), di S.F., dirigente del settore Avvocatura del medesimo comune, di B.A., consulente del sindaco S.G. prima e Capo di Gabinetto del sindaco Ra. poi, di Z.F., Direttore generale del comune, di N.C. e di R.S., consiglieri comunali dell'opposizione, di M.L., responsabile della Segreteria del sindaco S.G. - ed evidenziando come da ciò fosse chiaro che la F. non potesse essere remunerata in maniera autonoma per specifici incarichi, al di fuori dell'attività lavorativa, e come fosse stato elaborato ed organizzato, dall'Ufficio Legale e dallo staff del sindaco S.G., dal 2005/2006, il sistema della difesa in giudizio del comune, nel tempo rivisitato con predeterminazione delle somme per il pagamento degli emolumenti per i professionisti esterni, individuati sulla base di una procedura di evidenza pubblica, cui si sottraeva, del tutto inspiegabilmente, il contenzioso tributario gestito dalla F., alla quale, dal maggio 2008, erano stati conferiti dal sindaco S.G. incarichi di difesa dell'ente come se si trattasse di un professionista esterno.

Detto quadro è stato, quindi, confermato dai consulenti tecnici esaminati in dibattimento, i quali, inoltre, hanno evidenziato l'importo assolutamente elevato dei compensi ricevuti dalla F. e l'imputazione dei mandati di pagamento effettuata su diversi capitoli del bilancio, tra cui il capitolo 19030, relativo all'attività per conto terzi, benchè l'attività fosse svolta per conto del comune stesso; in detto contesto, la Corte territoriale ha illustrato anche le conclusioni della consulente tecnica dell'imputato, professoressa R.A., e della deposizione dalla stessa resa nel corso dell'esame dibattimentale.

Alle pagg. 144 e segg., quindi, la sentenza ha ripercorso le fonti normative concorrenti alla definizione del citato principio di onnicomprensività della retribuzione, ossia il D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 24, comma 3, - ricordandone l'interpretazione restrittiva fornita da parte dell'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni e dalla giurisprudenza amministrativa, soffermandosi, in particolare, sul parere del Consiglio di Stato - Commissione per il pubblico impiego, in data 04/05/2005, e sulla sentenza della Corte dei Conti, Sezione giurisdizionale per la Campania, n. 1396 del 2011 -, passando, poi, ad esaminare il contratto a tempo determinato, in seguito rinnovato, stipulato a seguito di incarico intuitu personae, conferito alla F. dal sindaco S.G., ai sensi dell'art. 110, comma 1, TUEL, dell'art. 101 dello Statuto comunale, dell'art. 36 Regolamento comunale sull'ordinamento degli uffici e dei servizi, e disciplinato, quanto al trattamento economico, dall'art. 20 del CCNL, richiamato dall'art. 11 del contratto stesso.

La Corte territoriale, inoltre, ha considerato come il citato art. 20 del CCNL del personale con qualifica dirigenziale del comparto Regioni-Autonomie Locali, richiami il principio di

onnicomprensività di cui al D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 24, comma 3, ed ha ricordato anche l'art. 6 del contratto sottoscritto dalla F. che, al punto 4, prevedeva che la detta dirigente dovesse provvedere a qualsiasi ulteriore e diversa attività richiesta ai dirigenti dalla normativa vigente, oltre alle attività formalmente attribuite o delegate dal sindaco, individuando, tra dette ultime attività, a norma dell'art. 73, comma 2, dello Statuto del (OMISSIS), quelle inerenti l'instaurazione e la resistenza in giudizio, con possibilità di delegare la rappresentanza in giudizio ai dirigenti.

Alla luce di detto quadro normativo - sinteticamente richiamato ed alla luce della giurisprudenza di legittimità in tema di D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 11 e 12 concernenti la rappresentanza e la difesa nei giudizi innanzi alle Commissioni Tributarie, la Corte territoriale, infine, ha esplicitato le ragioni della non condivisibilità delle conclusioni della consulente tecnica dell'imputato, affermando la sussistenza della sistematica violazione delle regole concernenti il trattamento economico dei dirigenti, posta a fondamento della contestazione di abuso in atti di ufficio, di cui al capo C) dell'imputazione.

Osserva il Collegio che su un punto estremamente qualificante della motivazione - ossia i principi espressi dall'Adunanza della Commissione Speciale Pubblico Impiego del Consiglio di Stato, in data 04/05/2005, avente ad oggetto quesiti in ordine alla onnicomprensività della retribuzione dei dirigenti pubblici - il ricorso non ha fornito argomenti specifici di critica qualificata.

In particolare, va ricordato che il Consiglio di Stato, nel 2005, si era pronunciato in riferimento ad alcuni dubbi interpretativi, posti dal Ministero del Lavoro e della Previdenza sociale, in ordine alle norme applicabili, specie con riferimento alle modalità di inclusione dei compensi per incarichi aggiuntivi nel regime di onnicomprensività del trattamento retributivo dei dirigenti.

Erano state individuate, a riguardo, tre tipologie di incarichi: quelli conferiti in ragione dell'ufficio; quelli conferiti su designazione dell'Amministrazione di servizio; quelli comunque conferiti dall'Amministrazione di servizio.

Il Consiglio di Stato premesso che il D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, art. 24, demanda alla contrattazione collettiva la determinazione della retribuzione del personale in possesso della qualifica di dirigente, specificando che il trattamento economico accessorio deve essere correlato alle funzioni attribuite ed alle connesse responsabilità, e che, in base al comma 2 dello stesso art. 24, per gli incarichi di uffici dirigenziali di livello generale, il relativo trattamento economico fondamentale ed il connesso trattamento economico accessorio sono stabiliti mediante apposito contratto individuale - ha fatto diretto riferimento al comma 3 del citato art. 24, a norma del quale "Il trattamento economico determinato ai sensi dei commi 1 e 2 remunera tutte le funzioni ed i compiti attribuiti ai dirigenti in base a quanto previsto dal presente decreto, nonchè qualsiasi incarico ad essi conferito in ragione del loro ufficio o

comunque conferito dall'amministrazione presso cui prestano servizio o su designazione della stessa; i compensi dovuti dai terzi sono corrisposti direttamente alla medesima amministrazione e confluiscono nelle risorse destinate al trattamento economico accessorio della dirigenza".

In sostanza, la citata disposizione è senza ombra di dubbio applicabile tanto agli incarichi conferiti in ragione dell'ufficio - strettamente connessi alla pubblica funzione esercitata dal dirigente, il cui svolgimento può riflettersi direttamente sul raggiungimento degli obiettivi assegnati al medesimo dirigente quanto agli incarichi conferiti ai dirigenti su designazione dell'Amministrazione di servizio effettuata sulla base di una valutazione discrezionale in ordine alle qualità professionali possedute dal soggetto che dovrà rappresentare l'Amministrazione stessa e curare gli interessi pubblici ad essa istituzionalmente affidati, allorquando, ad esempio, sia normativamente prevista la partecipazione di un rappresentante dell'Amministrazione, di solito con qualifica dirigenziale, in organi di diversi enti o in particolari commissioni, considerato che l'assolvimento di simili incarichi può logicamente farsi rientrare tra le normali incombenze dei dirigenti, la remunerazione delle quali viene conseguentemente, preventivamente e gradualmente determinata tenendo presente l'esigenza di far fronte pure ai suddetti ulteriori impegni.

Infine, anche in riferimento alla terza categoria, ossia quella degli incarichi "comunque" conferiti dall'Amministrazione di appartenenza, il Consiglio di Stato ha ribadito la piena applicabilità del principio di onnicomprensività, in riferimento ad entrambe le sottocategorie di tale terza tipologia di incarichi, sia quelli conferiti attraverso una scelta da effettuarsi tra i soggetti in possesso della qualifica dirigenziale - in analogia a quanto già considerato con riferimento agli incarichi su designazione dell'Amministrazione di servizio, trattandosi sempre di attività che devono essere esercitate dal dirigente in conseguenza del rapporto organico esistente con l'Amministrazione - sia quelli conferiti intuitu personae, ossia prescindendo dal possesso della qualifica dirigenziale, atteso che l'Amministrazione, in detta circostanza, potrebbe rivolgersi anche a soggetti esterni.

Senza alcun dubbio la tipologia di incarico conferito alla F. - di rappresentare il comune nei giudizi innanzi alle Commissioni Tributarie - può inquadrarsi in detta ultima tipologia di incarichi, conferiti alla predetta, non a caso, intuitu personae.

Il provvedimento in esame, quindi, ha superato le perplessità prospettate dal Ministero referente in relazione all'applicabilità del principio di onnicomprensività a detta ultima categoria di incarichi, anzitutto escludendo che possa configurarsi una prestazione imposta per unilaterale volontà di una delle parti, atteso che trattasi pur sempre di incarichi che debbono essere accettati dall'interessato, che può liberamente rifiutarli, non potendo il rifiuto riflettersi negativamente sulla valutazione finale dell'attività svolta, atteso che il conferimento di ampi poteri amministrativi e gestionali ai dirigenti comporta, inevitabilmente, la

responsabilizzazione dei medesimi con riguardo a tutte le scelte ed alle opzioni effettuate nel corso dello svolgimento delle funzioni di competenza, anche con riferimento alla individuazione delle iniziative da intraprendere e alle attività da svolgere in concorrenza o in alternativa con altre, ai fini del conseguimento degli obiettivi di pubblico interesse da perseguire in base alle direttive generali impartite dagli Organi di governo.

Per quanto concerne il rispetto del canone costituzionale relativo alla proporzionalità della retribuzione alla quantità e qualità della prestazione lavorativa, è stato poi ricordato che, come sottolineato dalla Corte costituzionale e come ampiamente ribadito dalla giurisprudenza amministrativa - Corte Cost. 20 giugno 2002, n. 263; Corte Cost. 12 marzo 2004, n. 91; Cons. Stato, Sez. 4, 2 novembre 2004, n. 7101 - la proporzionalità e sufficienza della retribuzione vanno valutate considerando la retribuzione nel suo complesso, e non in base ai singoli elementi che compongono il trattamento economico.

Per quanto riguarda specificamente l'aspetto della durata degli incarichi, è stata sottolineata, inoltre, l'irrelevanza del carattere non continuativo dell'impegno richiesto, ai fini dell'assoggettamento del relativo compenso al regime della onnicomprensività, con la conseguenza che ogni dubbio in proposito debba essere superato con riguardo alla complessiva congruità del trattamento economico spettante al dirigente, in particolare alla luce dell'art. 14, comma 2, del contratto collettivo per la dirigenza sottoscritto il 5 aprile 2001, secondo cui, allo scopo di remunerare il maggiore impegno e la maggiore responsabilità dei dirigenti che svolgono detti incarichi aggiuntivi, viene loro corrisposta, ai fini del trattamento accessorio, oltre alla retribuzione di posizione e di risultato, una quota, in ragione del loro apporto, fino al 30% della somma che confluisce nel fondo di attuazione del principio di onnicomprensività.

Il Consiglio di Stato, quindi, ha conclusivamente affermato che il principio di onnicomprensività "risulta ispirato al soddisfacimento di una pluralità di esigenze, ed in specie risulta legato con un rapporto di stretta consequenzialità alla particolare posizione che assumono i dirigenti, nell'ambito dell'organizzazione della pubblica amministrazione, specie dopo la riforma relativa alla "privatizzazione" del rapporto di pubblico impiego, di cui al D.Lgs. 3 febbraio 1993, n. 29, e successive modificazioni e integrazioni. Come è noto, in base alla normativa suddetta ai predetti dirigenti è stata attribuita la diretta responsabilità in materia di gestione finanziaria, tecnica ed amministrativa, restando demandata agli Organi di governo la funzione di definire gli obiettivi ed i programmi da attuare, nonché di verificare la rispondenza dei risultati della gestione amministrativa alle direttive generali impartite.

Un simile mutamento di prospettiva, quindi, ha sensibilmente accentuato l'ambito delle pur ampie responsabilità già attribuite alla dirigenza dal D.P.R. 30 giugno 1972, n. 748, e la disciplina mediante lo strumento contrattuale dei singoli rapporti ha coerentemente consentito non solo di rapportare la retribuzione all'impegno ed alla complessità dei compiti connessi alle

diverse posizioni organiche, ma anche di corrispondere un trattamento economico accessorio collegato ai risultati effettivamente conseguiti nell'espletamento dell'attività.

In ogni caso va opportunamente sottolineato che il carattere contrattuale del rapporto di impiego implica necessariamente un incontro della volontà delle parti, anche per quanto riguarda la determinazione del compenso, che non viene ora rapportato a parametri rigidamente predeterminati per legge, come avveniva precedentemente pure per la categoria della dirigenza.

Trattandosi, d'altronde, di un impegno di carattere esclusivo, nell'espletamento del quale il funzionario deve prestare tutta la sua opera (con le sole eccezioni previste per gli incarichi non compresi nei compiti e doveri d'ufficio, autorizzabili ai sensi del citato D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 53), la corresponsione di un trattamento economico onnicomprensivo appare coerente con i fondamentali principi di correttezza e di trasparenza che debbono caratterizzare l'organizzazione dei pubblici uffici, e si palesa, altresì, maggiormente rispondente all'opportunità di consentire un più equo e favorevole trattamento previdenziale e pensionistico per il personale in questione".

In piena conformità con detti principi risulta essersi, in seguito, espressa la giurisprudenza amministrativa.

In particolare, la Corte dei Conti - Sezione Regionale di controllo per l'Abruzzo con Parere n. 53 del 23/03/2017, ha ricordato come il principio di onnicomprensività delle retribuzioni erogate a pubblici dipendenti costituisca corollario di quello di esclusività, di cui all'art. 98 Cost., comma 1, che prescrive la destinazione esclusiva del pubblico impiegato agli interessi istituzionali della collettività, non consentendo che la cura dell'interesse collettivo possa costituire lo strumento per perseguire un'utilità individuale ulteriore rispetto a quella costituita dalla legittima retribuzione. Ne deriva che "Le previsioni discendenti da tale principio sono quindi dirette a prevenire l'abusiva stipulazione di contratti d'opera aventi ad oggetto prestazioni libero-professionali, consistenti nell'espletamento di attività comunque indirizzate a finalità istituzionali".

Il riferimento è, in particolare, alla disposizione contenuta nel D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, art. 53, comma 2, che, in relazione all'assunzione di incarichi aggiuntivi, stabilisce che "Le pubbliche amministrazioni non possono conferire ai dipendenti incarichi, non compresi nei compiti e doveri di ufficio, che non siano espressamente previsti o disciplinati da legge o altre fonti normative, o che non siano espressamente autorizzati", nonché all'art. 2, comma 3, secondo periodo, e 45, comma 1, del medesimo decreto, che impongono la definizione degli elementi retributivi nell'ambito della contrattazione collettiva, ed in ipotesi eccezionali in quella individuale.

Se tali norme sono pacificamente rivolte alla generalità dei dipendenti pubblici, per i dirigenti il principio è declinato in modo ancora più ampio dal D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 24, comma 3, che, dopo aver disciplinato il trattamento economico fondamentale e quello accessorio, stabilisce che "Il trattamento economico (...) remunera tutte le funzioni ed i compiti attribuiti ai dirigenti in base a quanto previsto dal presente decreto, nonché qualsiasi incarico ad essi conferito in ragione del loro ufficio o comunque conferito dall'amministrazione presso cui prestano servizio o su designazione della stessa; i compensi dovuti dai terzi sono corrisposti direttamente alla medesima amministrazione e confluiscono nelle risorse destinate al trattamento economico accessorio della dirigenza".

In sostanza, è stato rilevato come il rischio di abusi per i dirigenti sia più ricorrente, attesa la maggiore facoltà di auto-organizzazione riconosciuta ai medesimi e l'elevata specializzazione della loro professionalità, per cui, in riferimento ai titolari di posizioni dirigenziali, il principio di onnicomprensività risulta notevolmente ampliato, atteso che esso si riferisce agli incarichi comunque conferiti al dirigente, anche se per ciò stesso connessi esclusivamente con la loro qualifica soggettiva, ovvero con la designazione operata da parte dell'amministrazione di appartenenza.

Detti incarichi, in definitiva, non danno luogo ad autonoma spettanza retributiva, ma determinano l'obbligo di versamento del compenso nel fondo destinato alla remunerazione delle professionalità dirigenziali.

Peraltro, in senso conforme agli illustrati principi, si sono espresse: Corte dei Conti, Sezione giurisdizionale Puglia, sentenza n. 470 del 29/08/2007; Corte dei Conti Veneto Sezione giurisdizionale, sentenza n. 481 del 16/06/2009; Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Campania, sentenza n. 35 del 23/07/2009; Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia, sentenza n. 466 del 21/07/2011; Corte dei Conti Puglia, Sezione giurisdizionale, sentenza n. 1626 del 28/10/2012; Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Puglia, sentenza n. 30 del 11/02/2016; Corte dei Conti Molise, Sezione giurisdizionale, sentenza n. 32 del 18/05/2016.

Può quindi affermarsi che la chiarezza del dato normativo di riferimento e l'uniformità dell'interpretazione giurisprudenziale non consentano di nutrire alcun dubbio in ordine all'applicabilità, al caso in esame, del più volte citato principio di onnicomprensività della retribuzione ai compensi percepiti dalla dirigente F.O..

Ed infatti può pacificamente ritenersi che gli emolumenti stipendiali erogati ai dirigenti degli Enti Locali, come ai dipendenti degli stessi, devono necessariamente remunerare tutti i compiti riconnessi, in via diretta o mediata, al profilo professionale rivestito dal lavoratore, riconducibile al contratto di lavoro sottoscritto.

Il detto principio, tra i cardini della disciplina del pubblico impiego, costituisce, sotto altro aspetto, primaria declinazione di quel processo normativo di "privatizzazione" e connessa "contrattualizzazione" del rapporto di impiego alle dipendenze delle pubbliche amministrazioni, processo avviato con il D.Lgs. del 3 febbraio 1993, n. 29 e proseguito nei successivi provvedimenti legislativi, in particolare con il D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, in cui sono confluite le "Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche", che regolano "l'organizzazione degli uffici e i rapporti di lavoro e di impiego alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche".

In proposito, il legislatore ha chiarito e sottolineato espressamente la fondamentale collocazione che le disposizioni contenute nel d. lgs. n. 165 del 2001 hanno nell'ordinamento, in cui rivestono il rango di "principi fondamentali ai sensi dell'art. 117 Cost." - come recita l'art. 1, comma 3, del citato decreto legislativo - e che, come tali, si impongono anche alle autonomie territoriali, in quanto diretta declinazione dei primari canoni costituzionali di "buon andamento ed imparzialità dell'amministrazione".

Detta funzione appare confermata e rafforzata in seguito alla introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale, operata dalla L. legge costituzionale del 20 aprile 2012, n. 1, che ha previsto il criterio di "equilibrio dei bilanci e sostenibilità del debito pubblico", stante il relativo fine, riconducibile anche all'art. 3 Cost., di: a) accrescere l'efficienza delle amministrazioni...; b) razionalizzare il costo del lavoro pubblico, contenendo la spesa complessiva per il personale, diretta e indiretta, entro i vincoli di finanza pubblica; c) realizzare la migliore utilizzazione delle risorse umane nelle pubbliche amministrazioni,... applicando condizioni uniformi rispetto a quelle del lavoro privato, garantendo pari opportunità alle lavoratrici ed ai lavoratori nonchè l'assenza di qualunque forma di discriminazione e di violenza morale o psichica.

In tale ambito stabilisce il D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 2, comma 2, (nonchè l'art. 51, comma 1, che lo richiama) che "I rapporti di lavoro dei dipendenti delle amministrazioni pubbliche sono disciplinati dalle disposizioni del capo I, titolo II, del libro V del codice civile e dalle leggi sui rapporti di lavoro subordinato nell'impresa" (così detta "privatizzazione" del rapporto di lavoro alle dipendenze della P.A.), fatte salve esclusivamente "le diverse disposizioni contenute nel presente decreto, che costituiscono disposizioni a carattere imperativo...". Prescrive poi il comma 3 dell'art. 2 citato (anch'esso richiamato dall'art. 51, comma 1) che "I rapporti individuali di lavoro di cui al comma 2 sono regolati contrattualmente" da "contratti collettivi... stipulati secondo i criteri e le modalità previste nel titolo III del presente decreto" e da "contratti individuali" che "devono conformarsi ai principi di cui all'art. 45, comma 2" (ossia quelli della "parità di trattamento contrattuale" e della previsione di "trattamenti non inferiori a quelli previsti dai rispettivi contratti collettivi"), precisando che "L'attribuzione di trattamenti economici può avvenire esclusivamente mediante contratti collettivi... o, alle condizioni previste, mediante contratti individuali", con conseguente cessazione di efficacia delle

disposizioni di legge, regolamenti o atti amministrativi attributivi di incrementi retributivi non previsti da contratti e nullità delle disposizioni contrattuali adottate in violazione di norme imperative o dei limiti fissati alla contrattazione collettiva, con sostituzione di diritto delle clausole nulle e inserzione automatica della disciplina imperativa ai sensi dell'art. 1339 c.c. e art. 1419 c.c., comma 2, (D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 2, comma 3 bis, così detta "contrattualizzazione" del rapporto di lavoro alle dipendenze della P.A.).

Del D.Lgs. n. 165 del 2001, gli artt. 40 e segg. articolano la disciplina della contrattazione collettiva nazionale e integrativa, improntandola, quanto ai trattamenti accessori, a fondamentali standard di "premialità" e "selettività" da definirsi in rapporto agli incrementi di "produttività ed efficienza dei servizi erogati" nonchè di rispetto dei vincoli finanziari e di bilancio e dei limiti fissati dalla legislazione finanziaria e dalla contrattazione nazionale (artt. 40, 45, 47, 48).

Nella detta cornice complessiva, al trattamento economico dei dipendenti pubblici è specificamente dedicato il D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 45 che ribadisce il principio della "contrattualizzazione" prevedendo che "Il trattamento economico fondamentale ed accessorio... è definito dai contratti collettivi", e dettando nei commi successivi una stringente disciplina dei trattamenti economici accessori, volta ad assicurarne l'effettiva coerenza rispetto alla loro funzione premiale/indennitaria ed alla connessa selettività, prevedendo al comma quarto una specifica responsabilità dei dirigenti quanto alla relativa attribuzione. Tali regole sono ribadite, con specifico riguardo al trattamento economico dei dirigenti, dal D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 24 ai cui principi è espressamente vincolato l'esercizio della potestà normativa anche delle amministrazioni pubbliche non statali (art. 27, comma 1).

Dell'art. 24, il comma 1 sottolinea che "La retribuzione del personale con qualifica di dirigente è determinata dai contratti collettivi per le aree dirigenziali", ai quali compete la disciplina del trattamento economico accessorio, nel rispetto del principio di correlazione "alle funzioni attribuite, alle connesse responsabilità e ai risultati conseguiti".

Il comma 3, inoltre, ribadisce espressamente il principio di onnicomprensività della retribuzione stabilita dai contratti collettivi e, nel rispetto dei limiti e vincoli da essi fissati, da quelli individuali, prescrivendo che "Il trattamento economico determinato ai sensi dei commi 1 e 2 (il comma 2 riguarda i soli incarichi di uffici dirigenziali di livello generale ai sensi dell'art. 19, commi 3 e 4) remunera tutte le funzioni ed i compiti attribuiti ai dirigenti in base a quanto previsto dal presente decreto, nonchè qualsiasi incarico ad essi conferito in ragione del loro ufficio o comunque conferito dall'amministrazione presso cui prestano servizio o su designazione della stessa" e che "i compensi dovuti dai terzi sono corrisposti direttamente alla medesima amministrazione e confluiscono nelle risorse destinate al trattamento economico accessorio della dirigenza".

Le dette disposizioni di legge sono altresì richiamate dalla contrattazione collettiva (art. 20 CCNL Dirigenza Comparto Regioni e Autonomie Locali Area II del 22/02/2010; artt. 26 e 32 CCNL Comparto Regioni ed Enti Locali Area Dirigenza), la quale ribadisce che "Il trattamento economico dei dirigenti, ai sensi del D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 24, comma 3, ha carattere di onnicomprensività in quanto remunera completamente ogni incarico conferito ai medesimi in ragione del loro ufficio o comunque collegato alla rappresentanza di interessi dell'Ente", che ai dirigenti non sono erogabili direttamente compensi aggiuntivi, se non, peraltro soltanto "a titolo di retribuzione di risultato", quelli "previsti da specifiche disposizioni di legge, come recepite nelle vigenti disposizioni della contrattazione collettiva nazionale e secondo le modalità da queste stabilite" e la cui incidenza sull'ammontare della retribuzione di risultato deve essere comunque definita "sulla base di criteri generali oggetto di previa concertazione sindacale...", e che le risorse risultanti dall'applicazione del principio di onnicomprensività sono integralmente destinate al finanziamento dei fondi a valere sui quali è erogata la retribuzione di risultato.

Anche le disposizioni contrattuali di comparto (art. 15, 17, 18 CCNL 01/04/1999 CCNL Comparto Regioni ed Enti Locali, come richiamati e riformulati dagli artt. 31, 32, 37 del CCNL del 22/01/2004, art. 1, 8 CCNL dell'11/04/2008) precludono l'erogazione di componenti reddituali aggiuntive rispetto a quelle previste e ammesse dalla contrattazione collettiva, distinte in trattamento economico fondamentale e salario accessorio. L'erogazione di quest'ultima componente, finalizzata alla remunerazione della produttività, è consentita soltanto in relazione agli istituti contrattualmente previsti e deve essere preceduta dalla conclusione del periodico processo di valutazione delle prestazioni e dei risultati in base al livello di conseguimento degli obiettivi predefiniti nel PEG, che deve essere effettuato dal dirigente nel rispetto dei criteri predefiniti dal sistema permanente di valutazione stabilito nell'ambito delle relazioni sindacali e che deve essere oggetto di specifica certificazione dal servizio di controllo interno; ogni altra ipotesi di corresponsione di emolumenti, effettuata al di fuori del trattamento economico fissato nelle previsioni contrattuali, risulta non prevista e, come tale, illecita (Corte dei Conti Puglia, Sezione giurisdizionale, sentenze n. 1215 e n. 1216 del 2012).

Stante tutto quanto sin qui illustrato, è evidente che la esposta disciplina legislativa e contrattuale, di fondamentale rilievo e di matrice costituzionale, sia stata apertamente violata dall'odierno imputato.

Se tali norme sono pacificamente rivolte alla generalità dei dipendenti pubblici, per i dirigenti, come visto, il principio è declinato in modo ancora più ampio dal D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 24, comma 3, non potendo residuare alcun dubbio nè alcuna incertezza interpretativa in proposito.

Il che, a maggior ragione, esclude, come già in precedenza illustrato, qualsiasi possibilità di errore rilevante ex art. 47 c.p., diversamente da quanto sostenuto dalla difesa.

Si può quindi, sicuramente affermare come una minima cura ed attenzione nella gestione della res publica, avrebbe dovuto indurre lo S.G. ad assumere decisioni affatto diverse da quelle adottate, con conseguente risparmio per le finanze pubbliche. In conclusione le condotte descritte al capo C), tutte poste in essere in spregio di norme e principi giuridici basilari, costituiscono chiari sintomi di grave noncuranza e di palese deviazione dai doveri della funzione pubblica esercitata dall'imputato.

In realtà il ricorso su detta specifica questione finisce per prescindere del tutto da una critica della motivazione fornita dalla sentenza impugnata, limitandosi, essenzialmente a ripercorrere la differenza tra le due norme del D.Lgs. n. 546 del 1992, ossia gli artt. 11 e 12, che si occupano, rispettivamente, della capacità di stare in giudizio e dell'assistenza tecnica in riferimento ai giudizi innanzi alle Commissioni Tributarie.

Come noto in tema di contenzioso tributario, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 11, comma 3, pacificamente è stato affermato da numerose pronunce della giurisprudenza della Sezione Quinta Civile, che l'ente locale, nei cui confronti è proposto il ricorso, può stare in giudizio, a mezzo del Dirigente dell'Ufficio Tributi, da intendersi come il Dirigente responsabile dell'Ufficio dello specifico tributo oggetto di lite, o, in mancanza, mediante il titolare della posizione organizzativa comprendente l'Ufficio Tributi, dovendo verificarsi la necessità, o meno, di una specifica autorizzazione da parte di altri organi in base alle previsioni dello statuto comunale, atto normativo direttamente conoscibile dal giudice (Sez. 5, sentenza n. 26719 del 22/12/2016, Rv. 642368 - 01 che, in motivazione, richiama Cass., sentenza n. 19445 del 30/09/2015; Cass., sentenza n. 14637 del 22/06/2007; Cass., sentenza n. 6727 del 21/03/2007).

Il citato filone giurisprudenziale ha, altresì, chiarito che, ai fini della rappresentanza in giudizio del comune, l'autorizzazione alla lite non costituisce più, in linea generale, atto necessario ai fini della proposizione o della resistenza all'azione, potendo lo statuto comunale o anche i regolamenti municipali, nei limiti in cui ad essi espressamente rinvii lo stesso statuto, affidarla ai dirigenti, nell'ambito dei rispettivi settori di competenza, od anche, con riguardo all'intero contenzioso, al dirigente dell'ufficio legale, così come possono esigere detta autorizzazione, della giunta o del competente dirigente, altrimenti non necessaria.

In realtà dette pronunce seguono un altrettanto pacifico indirizzo indicato dalle Sezioni Unite con le sentenze n. 12868 del 16/06/2005, Rv. 581176-01, nonché 17550 del 2002 e 13710 del 2005 -, secondo cui "Nel nuovo quadro delle autonomie locali, ai fini della rappresentanza in giudizio del Comune, l'autorizzazione alla lite da parte della giunta comunale non costituisce più, in linea generale, atto necessario ai fini della proposizione o della resistenza

all'azione, salva restando la possibilità per lo statuto comunale - competente a stabilire i modi di esercizio della rappresentanza legale dell'ente, anche in giudizio ("ex" art. 6, comma 2, del testo unico delle leggi sull'ordinamento delle autonomie locali, approvato con il D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267) - di prevedere l'autorizzazione della giunta, ovvero di richiedere una preventiva determinazione del competente dirigente (ovvero, ancora, di postulare l'uno o l'altro intervento in relazione alla natura o all'oggetto della controversia). Ove l'autonomia statutaria si sia così indirizzata, l'autorizzazione giuntale o la determinazione dirigenziale devono essere considerati atti necessari, per espressa scelta statutaria, ai fini della legittimazione processuale dell'organo titolare della rappresentanza."

Peraltro era stato rilevato come "Nel nuovo ordinamento delle autonomie locali, in mancanza di una disposizione statutaria che la richieda espressamente, l'autorizzazione alla lite da parte della giunta municipale non costituisce atto necessario ai fini del promuovimento di azioni o della resistenza in giudizio da parte del sindaco: quest'ultimo, infatti, trae la propria investitura direttamente dal corpo elettorale e costituisce, esso stesso, fonte di legittimazione dei componenti della giunta municipale, nel quadro di un sistema costituzionale e normativo di riferimento profondamente influenzato dalle modifiche apportate al Titolo V della Parte II della Costituzione dalla Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, nonché di quelle introdotte dalla L. 5 giugno 2003, n. 131, con "ripercussioni anche sull'impianto del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, il cui art. 50, peraltro, indica il sindaco quale organo responsabile dell'amministrazione comunale e gli attribuisce la rappresentanza dell'ente." (Cass. civ., Sez. 5, sentenza n. 21330 del 03/10/2006, Rv. 59326-01).

Chiariti detti concetti, va, tuttavia osservato che per quanto condivisibile possa essere la tesi difensiva secondo la quale va distinta la ratio del D.Lgs. n. 546 del 2000, art. 11 - sulla capacità processuale - da quella dell'art. 12 stesso Decreto sulla difesa tecnica - resta il fatto che non si comprende come ciò possa influire sul principio di onnicomprensività, che si colloca su di un piano del tutto eccentrico e funzionalmente non assimilabile ai principi illustrati.

Alla luce della giurisprudenza citata, quindi, non vi è dubbio che il Dirigente dell'ufficio tributi abbia la capacità processuale di rappresentare l'ente nei giudizi tributari, ma ciò non esclude in alcun modo, anzi, implica l'applicazione del principio di onnicomprensività delle retribuzione, rispetto al quale la differenza strutturale D.Lgs. n. 546/1991, tra gli artt. 11 e 12 che opera sul piano processuale, non esplica alcuna incidenza, restando pacifico il divieto che la F. potesse ricevere gli incarichi ed essere retribuita alla stregua di un difensore privato.

Peraltro la sentenza impugnata ha analizzato i profili difensivi alle pagg. 149152, richiamando, in conclusione, per confutare la tesi difensiva, l'art. 4 del Regolamento del (OMISSIS) - che attribuisce ai Dirigenti tutte le operazioni utili all'acquisizione delle entrate di competenza, ivi inclusa l'attività di controllo e di verifica, nonché quella di liquidazione, di

accertamento e sanzionatoria - nonchè del D.Lgs. n. 546 del 1992, l'art. 11, comma 3, come interpretato dalla giurisprudenza di legittimità sopra illustrata, concludendo per il divieto di cumulo degli impieghi, stabilito, per la F., dall'art. 10 del contratto firmato dalla detta dirigente, alla quale non spettava, di conseguenza, alcun compenso ulteriore.

In definitiva, il trattamento economico corrisposto alla F. aveva concretato la violazione sia del principio di onnicomprensività che quello dell'obbligo di esclusività, richiamando, sul punto, la giurisprudenza del Consiglio di Stato circa gli avvocati degli enti pubblici iscritti nell'albo degli elenchi speciali di cui al R.D.L. 27 novembre 1933, n. 1578, art. 3 sia il già citato regime di incompatibilità con la professione di dottore commercialista.

Fatta questa precisazione, va ricordato come la sentenza impugnata abbia analizzato l'elemento soggettivo del reato di cui all'art. 323 c.p., osservando che le palesi violazioni di legge poste in essere dal sindaco S.G. apparivano rilevanti anche ai fini di individuare la volontà di procurare intenzionalmente, mediante l'adozione dell'atto illegittimo, un ingiusto vantaggio patrimoniale al destinatario dello stesso, in tal senso dovendosi definire il dolo intenzionale della fattispecie di reato.

Inoltre, la Corte territoriale ha evidenziato come l'apporto testimoniale avesse evidenziato che le delibere di incarico difensivo alla F., unico dirigente incaricato come professionista esterno, fossero firmate dal sindaco direttamente, benchè questi non avesse alcuna competenza, se non quella di delegare la rappresentanza del comune, ai sensi dell'art. 73 dello Statuto.

Ciò evidenzia - secondo la sentenza impugnata - la finalità costituita dall'indebito vantaggio per la dirigente, la quale, inoltre, si poneva al di fuori dei criteri elaborati per la procedura relativa al contenzioso; la Corte territoriale, infine, ha ripercorso la giurisprudenza costituzionale e quella di legittimità, secondo uno svolgimento assolutamente ineccepibile dal punto di vista ermeneutico, per escludere la ricorrenza degli estremi dell'errore sul fatto, di cui all'art. 47 c.p., evocati.

In particolare, la Corte territoriale ha osservato - con argomentazione del tutto incensurabile sotto l'aspetto logico - come la rassicurazione, proveniente dalla F., circa la legittimità degli incarichi, certamente non esimeva il capo dell'amministrazione dall'effettuare un'attenta verifica della possibilità di conferire emolumenti aggiuntivi alla dirigente, in aperto contrasto, per tacere d'altro, con quanto verificatosi per altri dipendenti e dirigenti.

Peraltro, in cambio degli indebiti e consistenti emolumenti, la F. aveva, per anni, piegato le finanze del comune verso gli obiettivi del sindaco, in spregio di ogni regola o protocollo, ed anche in ciò appoggiata dal sindaco S.G.. E che questi fosse assolutamente consapevole della totale anomalia della situazione, appare evidente - secondo la sentenza impugnata - dalla inattendibilità della tesi difensiva, accuratamente analizzata, anche alla luce del fatto

che le ordinanze di incarico alla F. venissero sottoscritte direttamente dal sindaco, senza passare nè dall'Ufficio legale nè dall'Ufficio di Gabinetto.

Detta motivazione appare, sotto altro aspetto, del tutto coerente con quanto affermato da questa Corte di legittimità con plurimi arresti.

Non vi è dubbio, infatti, che il delitto di cui all'art. 323 c.p. sia integrato dalla doppia e autonoma ingiustizia, sia sotto il profilo della condotta - che deve essere connotata da violazione di norme di legge o di regolamento -, che dell'evento di vantaggio patrimoniale, che deve risultare non spettante in base al diritto oggettivo; detti requisiti, peraltro, devono risultare in stretta correlazione tra loro, nel senso che la deliberata strumentalizzazione della funzione pubblica deve essere finalizzata a favorire o danneggiare qualcuno, in ciò realizzandosi lo sviamento di potere.

In tal senso la prova del dolo intenzionale può essere desunta da molteplici indici fattuali, tra cui, ad esempio, l'evidenza, la reiterazione e la gravità delle violazioni, la competenza dell'agente, i rapporti fra agente e soggetto favorito, l'intento di sanare le illegittimità con successive violazioni di legge (Sez. 3, sentenza n. 35577 del 06/04/2016, Cella, Rv. 267633; Sez. 6, sentenza n. 17676 del 18/03/2016, Florio, Rv. 267171).

Nel caso in esame, alla luce della motivazione della sentenza impugnata - come in precedenza sinteticamente riportata - appare evidente la sussistenza di molteplici indici rivelatori, quali, tra gli altri, la reiterazione di conclamate violazioni di molteplici norme aventi valore di legge, attraverso l'adozione, da parte del sindaco S.G., soggetto qualificato da particolare competenza in relazione al ruolo ed alla carica rivestita, di prassi amministrative illegittime in maniera conclamata, anche alla luce dell'interpretazione delle norme e della disparità di trattamento, verificate dall'istruttoria dibattimentale; per tacere, infine, dei rapporti tra il sindaco S.G. e la F., sostanzialmente mai negati dalla difesa dell'imputato.

Nè può dimenticarsi come, nella imputazione elevata, verificata all'esito del doppio grado di giudizio di merito, sia risultata la specifica indicazione delle norme di legge violate, secondo l'insegnamento di questa Corte regolatrice, in conformità con il diritto di difesa ed il regolare andamento del contraddittorio processuale (Sez. 3, sentenza n. 38704 del 23/03/2016, P.C. in proc. Tani, Rv. 267578).

Peraltro, non può dimenticarsi come, nel caso in esame, non solo il capo di imputazione avesse specificamente indicato le disposizioni violate, ossia le norme di legge contrastanti con l'attività amministrativa costituente la condotta delittuosa, ma il complessivo sviluppo dibattimentale, nella fisiologica contrapposizione delle tesi accusatoria e difensive, ha consentito di evidenziare, attraverso la sintesi motivazionale fornita dalle sentenze di merito, la pluralità ed il rilievo anche di rango costituzionale dei principi richiamati dalle norme di

legge violate, apparendo, per le ragioni in precedenza esposte, del tutto priva di pregio la tesi difensiva, secondo cui la configurazione della fattispecie di reato di cui all'art. 323 c.p., nel caso in esame, sarebbe preclusa dalla violazione di norme di rango semplicemente contrattuale, quali quelle derivanti dalla contrattazione collettiva.

Ed infatti, come evidenziato nell'analisi del detto motivo di ricorso, le norme richiamate dalla contrattazione collettiva costituiscono esse stesse espressione di principi fondamentali, recepiti dalla legislazione statale di settore, a loro volta attuativi di principi di rango costituzionale.

In ogni caso, a titolo di saldatura delle considerazioni sin qui espresse, deve ricordarsi come, in relazione al delitto di abuso in atti di ufficio, il requisito della violazione di legge possa consistere anche nella inosservanza dell'art. 97 Cost., nella sua portata immediatamente precettiva, che impone ad ogni pubblico funzionario, nell'esercizio delle sue funzioni, di non usare il potere che la legge gli conferisce per compiere deliberati favoritismi e procurare ingiusti vantaggi, ovvero per realizzare intenzionali vessazioni o discriminazioni e procurare ingiusti danni (Sez. 2, sentenza n. 46096 del 27/10/2015, Giorgino, Rv. 265464).

In tal senso, cioè, ciò che la norma tende a reprimere è lo sviamento di potere chiaramente evidenziato nel caso in esame - attuato attraverso prassi amministrative illegittime, finalizzate ad arrecare indebiti vantaggi.

Detto orientamento costituisce, d'altra parte, la logica conseguenza di quanto affermato da questa Corte nel suo massimo consesso: "Ai fini della configurabilità del reato di abuso d'ufficio, sussiste il requisito della violazione di legge non solo quando la condotta del pubblico ufficiale sia svolta in contrasto con le norme che regolano l'esercizio del potere, ma anche quando la stessa risulti orientata alla sola realizzazione di un interesse collidente con quello per il quale il potere è attribuito, realizzandosi in tale ipotesi il vizio dello sviamento di potere, che integra la violazione di legge poichè lo stesso non viene esercitato secondo lo schema normativo che ne legittima l'attribuzione." (Sez. U, sentenza n. 155 del 29/09/2011, dep. 10/01/2012, Rossi ed altri, Rv. 251498).

2. Venendo alla trattazione dei motivi aggiunti presentati nell'interesse dello S.G., va anzitutto affrontata la problematica concernente la natura di atto pubblico fidefacente del bilancio di un ente territoriale, nella specie il (OMISSIS).

La difesa ha sottolineato come nessuna sentenza di legittimità abbia mai qualificato in tal senso il bilancio di un comune o di altro ente territoriale, pur convergendo tutte le pronunce intervenute sulla natura di atto pubblico del bilancio medesimo, ai sensi dell'art. 476 c.p., comma 1.

In particolare, è stata richiamata la recente pronuncia della Sez. 5, sentenza n. 24878 del 14/03/2017, Minissale ed altro, Rv. 270461, secondo cui "Ai fini della configurazione del reato di falso ideologico in atto pubblico, costituisce atto pubblico il bilancio consuntivo di un ente pubblico territoriale, trattandosi di documento anche a valenza esterna, che assolve alla pubblica funzione di illustrare quali siano state le spese sostenute e gli introiti realizzati, al fine di rappresentare non solo il risultato economico dell'ente nell'anno precedente, ma anche gli scopi amministrativi e politici perseguiti dall'amministrazione."

Osserva il Collegio che alla luce della motivazione della pronuncia citata peraltro assolutamente condivisibile - si evince del tutto chiaramente come la questione della natura fidefacente dell'atto non fosse stata affatto affrontata, evidentemente perchè la Corte di legittimità non era stata investita da alcun pertinente motivo di ricorso.

In tal senso appare opportuno riportare un brano della motivazione della citata pronuncia: "Non vi è innanzitutto dubbio che il bilancio di un ente pubblico territoriale, quale è un Comune, sia un atto pubblico (così espressamente Sez. 2, sentenza n. 2091 del 26/09/1995, Savino, Rv. 202656) perchè promana dal consiglio comunale ed è un atto anche a valenza esterna e, per quanto attiene al bilancio consuntivo (nel caso di specie di questo si tratta), illustra quali siano state le spese sostenute e gli introiti realizzati, finendo per rappresentare non il mero risultato economico dell'ente nell'anno precedente ma anche l'illustrazione degli scopi amministrativi e politici perseguiti dall'amministrazione. In quanto documento rappresentativo di dati è del tutto evidente che possa essere oggetto di falsificazione sia materiale, sia ideologica. Nel caso di specie l'aver appostato la somma ricevuta dalla Cassa depositi e prestiti come entrata extratributaria e, quindi, come ricavo, piuttosto che come prestito, qual era, costituisce un'ipotesi di falsità ideologica, in quanto si occulta il fatto che la somma pervenuta dovrà essere restituita, modificando così il risultato economico dell'ente. Il bilancio consuntivo dell'ente comunale perviene alla sua definitiva approvazione da parte del consiglio ad esito di una procedura che è disciplinata nel Testo unico degli enti locali, agli artt. 227 e seguenti, ed è evidente che il procedimento comporta una serie di atti interni che possono a loro volta essere il frutto di un falso, materiale o ideologico. Questa Corte ha già più volte confermato la rilevanza dei falsi che attengono agli atti interni di un procedimento amministrativo (Sez. 5, n. 9368 del 19/11/2013, Budetta, Rv. 258952; Sez. 5, n. 4322 del 06/11/2012, Camera, Rv. 254388), ricordando che, ai fini della configurazione del reato di falso ideologico in atto pubblico, costituisce atto pubblico non solo l'atto destinato ad assolvere una funzione attestativa o probatoria esterna, con riflessi diretti ed immediati nei rapporti tra privati e P.A., ma anche gli atti cosiddetti interni cioè sia quelli destinati ad inserirsi nel procedimento amministrativo, offrendo un contributo di conoscenza o di valutazione, sia quelli che si collocano nel contesto di una complessa sequela procedimentale - conforme o meno allo schema tipico - ponendosi come necessario presupposto di momenti procedurali successivi."

Detta pronuncia, quindi, sebbene lasci impregiudicata ogni valutazione circa la natura fidefacente del bilancio, appare estremamente importante in riferimento alla qualificazione di atti pubblici degli atti prodromici o atti interni, ponendosi, peraltro, nel solco del precedente filone giurisprudenziale secondo cui il reato di falso in atto pubblico è configurabile anche in relazione agli atti "interni", a condizione che gli stessi siano tipici, ovvero si inseriscano in un iter procedimentale prodromico all'adozione di un atto finale destinato ad assumere valenza probatoria di quanto in esso esplicitamente od implicitamente attestato. In sostanza, ciò che appare rilevante ai fini della qualificazione degli atti è il loro inserimento nel contesto di una complessa sequela procedimentale - conforme o meno allo schema tipico -, come necessario presupposto di momenti procedurali successivi (Sez. 6, sentenza n. 11425 del 20/11/2012, dep. 11/03/2013, Serritiello, Rv. 254867; Sez. 5, sentenza n. 14486 del 21/02/2011, Marini ed altro, Rv. 249858; Sez. 5, sentenza n. 43512 del 16/11/2010, Catrambone, Rv. 249145; Sez. 5, sentenza n. 49417 del 06/10/2003, Della Rocca ed altri, Rv. 227659, Sez. 5, sentenza n. 3552 del 09/02/1999, Andronico ed altri, Rv. 213363; Sez. 6, sentenza n. 6004 del 21/03/1996, Bruno ed altri, Rv. 205069). Nel caso di specie, quindi, non v'è dubbio che gli atti indicati nel capo di imputazione sub A) - bilancio consuntivo, bilancio di previsione, determina di riaccertamento prevista dal regolamento di contabilità - fossero tutti da qualificarsi come atti pubblici - e non solo, quindi, come affermato dalla difesa, solo l'atto indicato al numero 4) - in quanto atti propri del pubblico ufficiale, costituenti una diretta espressione dell'attività cui gli imputati S.G. e F. erano stati rispettivamente preposti, e destinati a confluire nella finale attestazione del bilancio comunale, prescindendo, quindi, da qualsiasi tassativa previsione; evidentemente, cioè, ciò che rileva, in riferimento a tutti gli atti indicati nei capi di imputazione sub A) e B), è il profilo funzionale e quello degli effetti destinati a produrre, in relazione alla provenienza da un pubblico ufficiale nell'esercizio delle sue funzioni ed al contributo fornito alla definizione di un procedimento della pubblica amministrazione, in termini di conoscenza o di determinazione, non potendo, pertanto, che qualificarsi come atti pubblici.

Detto aspetto si colloca su di un piano del tutto diverso da quello concernente la natura di atto fidefacente, che, tuttavia, è ad esso intrinsecamente collegato, nel senso che, una volta accertata l'indiscutibile natura pubblicistica dell'atto, appare necessario verificare se esso debba, altresì, qualificarsi come fidefacente.

Va ricordato che, del tutto incontestabilmente, sulla scorta di un orientamento pacificamente condivisibile, per poter configurare la circostanza aggravante prevista dall'art. 476 c.p., comma 2, è necessario che il documento sia dotato di fede privilegiata, in quanto emesso dal pubblico ufficiale investito di una speciale potestà documentatrice, a lui attribuita da una legge o da norme regolamentari, anche interne, ovvero desumibili dal sistema, in forza della quale l'atto assume una presunzione di verità assoluta, ossia di massima certezza eliminabile solo con l'accoglimento della querela di falso o con sentenza penale. Non vi è dubbio, quindi, che anche l'ordinamento interno della P.A. possa costituire la fonte che attribuisce pubblica fede

all'atto del pubblico ufficiale; schematizzando, è stato rilevato che la natura di atto pubblico di fede privilegiata necessita del concorso di un duplice requisito: a) la provenienza da un pubblico ufficiale autorizzato dalla legge, da regolamenti oppure dall'ordinamento interno della P.A. ad attribuire all'atto pubblica fede; b) l'attestazione del pubblico ufficiale di verità circa i fatti da lui compiuti o avvenuti in sua presenza, ovvero quanto da lui attestato in relazione a constatazioni o accertamenti che era in sua facoltà e nella sua discrezionalità eseguire, e della formazione dell'atto nell'esercizio del potere di pubblica certificazione (Sez. 6, sentenza n. 35219 del 28/04/2017, Re ed altri Rv. 270855; Sez. 5, sentenza n. 2714 del 04/10/2016, dep. 20/01/2017, Dragotta ed altri, Rv. 269049; Sez. 5 sentenza n. 8358 del 05/02/2016, Giri, Rv. 266068; Sez. 6, sentenza n. 25258 del 12/03/2015, Guidi ed altro, Rv. 263806; Sez. 5, sentenza n. 15951 del 16/10/2015, Bandettini ed altri, Rv. 263265; Sez. 5, sentenza n. 48738 del 14/10/2014, P.G. in proc. Moramarco ed altri, Rv. 261298; Sez. 1, sentenza n. 49086 del 24/05/2012, Acanfora ed altri, Rv. 253959; Sez. 1, sentenza n. 37097 del 21/09/2011, Conflitto di competenza in proc. Targhetti ed altri, Rv. 250832). Sulla scorta della citata giurisprudenza di legittimità, quindi, e senza alcuna pretesa di fornirne una elencazione esaustiva, sono stati ritenuti atti pubblici dotati di fede privilegiata, ad esempio: il documento di sgravio fiscale, attestante il fatto che il debito del contribuente verso l'Erario era inferiore alla somma iscritta a ruolo; il verbale della prova di guida; il libretto universitario, limitatamente all'attestazione di frequentazione delle lezioni; il verbale della commissione medica relativo alla visita medica per la concessione della pensione; le bolle attestanti la consegna di prodotti agricoli eccedentari presso i centri di raccolta gestiti dall'AIMA e destinate a certificare la quantità e la qualità del prodotto; il referto medico-diagnostico; la relazione di servizio degli agenti di P.G.; la relazione di notifica; il verbale di constatazione e di inizio di servizio, redatto dal dirigente di un comune, che riportava falsamente il rinvenimento e la verifica di attrezzature previste dal contratto di appalto per la raccolta e la gestione dei rifiuti urbani.

Tanto premesso, e tirando le fila dell'impostazione fornita dal descritto, granitico orientamento, deve essere analizzata la qualificazione del bilancio comunale quale atto pubblico fidefacente.

Evidentemente, trattandosi di un atto complesso, detta ricognizione deve essere operata anche alla luce di quanto in precedenza indicato in riferimento agli atti che concorrono alla formazione di un complesso iter amministrativo, purchè, ovviamente, si tratti di atti che certificano una situazione caduta nella sfera conoscitiva del pubblico ufficiale, e che assumano anche un rilievo giuridico esterno.

Non vi è dubbio, quindi, che la natura di atto pubblico fidefacente del bilancio comunale vada analizzata anche in riferimento al profilo del suo iter formativo. In tal senso appare necessario ricordare il contenuto di alcune disposizioni del TUEL, significative ai fini dell'inquadramento della problematica in esame.

A norma dell'art. 151 - Principi in materia di contabilità - "1. Gli enti locali deliberano entro il 31 dicembre il bilancio di previsione per l'anno successivo, osservando i principi di unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità. Il termine può essere differito con decreto del Ministro dell'interno d'intesa con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, in presenza di motivate esigenze.

2. Il bilancio è corredato di una relazione previsionale e programmatica, di un bilancio pluriennale di durata pari a quello della regione di appartenenza e degli allegati previsti dall'art. 172 o da altre norme di legge.

3. I documenti di bilancio devono comunque essere redatti in modo da consentire la lettura per programmi, servizi ed interventi.

4. I provvedimenti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa sono trasmessi al responsabile del servizio finanziario e sono esecutivi con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.

5. I risultati di gestione sono rilevati anche mediante contabilità economica e dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio e il conto del patrimonio.

6. Al rendiconto è allegata una relazione illustrativa della giunta che esprime le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi ed ai costi sostenuti.

7. Il rendiconto è deliberato dall'organo consiliare entro il 30 giugno dell'anno successivo."

L'art. 161 - Certificazioni di bilancio - a sua volta recita: "1. Gli enti locali sono tenuti a redigere apposite certificazioni sui principali dati del bilancio di previsione e del rendiconto. Le certificazioni sono firmate dal segretario e dal responsabile del servizio finanziario.

2. Le modalità per la struttura, la redazione e la presentazione delle certificazioni sono stabilite tre mesi prima della scadenza di ciascun adempimento con decreto del Ministro dell'interno d'intesa con l'Anci, con l'Upi e con l'Uncem, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.

3. La mancata presentazione di un certificato comporta la sospensione della seconda rata del contributo ordinario dell'anno nel quale avviene l'inadempienza.

4. Il Ministero dell'interno provvede a rendere disponibili i dati delle certificazioni alle regioni, alle associazioni rappresentative degli enti locali, alla Corte dei conti ed all'Istituto nazionale di statistica."

Infine, l'art. 162 - Principi del bilancio - prevede: "1. Gli enti locali deliberano annualmente il bilancio di previsione finanziario redatto in termini di competenza, per l'anno successivo, osservando i principi di unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità. La situazione corrente, come definita al comma 6 del presente articolo, non può presentare un disavanzo.

2. Il totale delle entrate finanzia indistintamente il totale delle spese, salvo le eccezioni di legge.

3. L'unità temporale della gestione è l'anno finanziario, che inizia il 1 gennaio e termina il 31 dicembre dello stesso anno; dopo tale termine non possono più effettuarsi accertamenti di entrate e impegni di spesa in conto dell'esercizio scaduto.

4. Tutte le entrate sono iscritte in bilancio al lordo delle spese di riscossione a carico degli enti locali e di altre eventuali spese ad esse connesse. Parimenti tutte le spese sono iscritte in bilancio integralmente, senza alcuna riduzione delle correlative entrate. La gestione finanziaria è unica come il relativo bilancio di previsione: sono vietate le gestioni di entrate e di spese che non siano iscritte in bilancio.

5. Il bilancio di previsione è redatto nel rispetto dei principi di veridicità ed attendibilità, sostenuti da analisi riferite ad un adeguato arco di tempo o, in mancanza, da altri idonei parametri di riferimento.

6. Il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo. Inoltre le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata e non possono avere altra forma di finanziamento, salva le eccezioni previste per legge. Per le comunità montane si fa riferimento ai primi due titoli delle entrate.

7. Gli enti assicurano ai cittadini ed agli organismi di partecipazione, di cui all'art. 8, la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio annuale e dei suoi allegati con le modalità previste dallo statuto e dai regolamenti."

Secondo l'art. 151 del TUEL, quindi, la gestione degli enti locali si ispira al principio di programmazione, il quale trova la sua principale concretizzazione proprio nel bilancio di previsione finanziario, atto deliberato dal Consiglio comunale in base ad uno schema predisposto dall'organo esecutivo, unitamente alla relazione previsionale e programmatica.

Tale atto comprende le previsioni di entrata e di spesa dell'ente, riferite ad un arco temporale almeno triennale e predisposte tenendo conto del documento unico di programmazione. Le previsioni di competenza e di cassa riguardanti il primo esercizio considerato costituiscono il

bilancio di previsione finanziario annuale. Esso deve essere redatto, come espressamente indicato, dall'art. 162 del TUEL, osservando i principi generali ivi indicati: annualità, per cui l'unità temporale di riferimento è sempre l'anno solare; universalità ed integralità, in quanto tutte le entrate e le spese che interesseranno il Comune nell'anno di riferimento debbono essere iscritte nel bilancio, nel loro importo integrale; unicità, poichè unico è il bilancio di previsione, cosicchè risultano vietate tutte le gestioni di entrate e di spese che non siano in esso iscritte; veridicità, per cui il bilancio deve essere redatto in base a valutazioni prudenti ed attendibili, quanto più possibile vicine e rispondenti alla reale situazione finanziaria dell'ente; pareggio economico-finanziario, in base al quale il totale delle entrate deve sempre coprire l'ammontare complessivo delle uscite, considerando eventuali avanzi e disavanzi di amministrazione; pubblicità, poichè i contenuti del bilancio devono essere resi accessibili ai cittadini, oltre che agli organismi di controllo.

Si tratta, quindi, di un documento di pianificazione politica e programmazione economica, che contiene altresì delle previsioni, le quali risultano inevitabilmente ancorate ai fatti gestionali dell'esercizio precedente, alla situazione finanziaria passata ed attuale dell'ente, insomma ad aspetti oggettivi che impediscono valutazioni prettamente discrezionali.

Va sottolineato, peraltro, che la proposta di bilancio è oggetto di un parere obbligatorio del collegio dei revisori, il quale esprime un motivato giudizio di congruità, coerenza ed attendibilità contabile delle previsioni, sulla scorta dell'attestazione di veridicità delle stesse rilasciata del responsabile finanziario ex art. 153 TUEL, delle variazioni rispetto all'anno precedente, dell'applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile, secondo quanto statuisce l'art. 239 TUEL.

Inoltre, alla luce dei principi di unicità ed universalità sopracitati, nonchè ai sensi dell'art. 164 TUEL, emerge come il bilancio abbia carattere autorizzatorio, poichè una volta approvato, costituisce un limite per ulteriori impegni e pagamenti di spesa (in tal senso, anche art. 191 TUEL), come pure per gli accertamenti ed incassi sulle accensioni di prestiti.

In definitiva, costituisce un testo di portata precettiva, espressione di fondamentali potestà politiche dell'ente, oltre che un vincolo giuridico-amministrativo per gli organi preposti alla gestione, i quali sono chiamati al rispetto e alla realizzazione di quanto in esso previsto.

Pertanto, esso si pone come modello di gestione e controllo dell'ente, volto anche a soddisfare, alla luce del suo carattere pubblico, fondamentali esigenze di informazione per tutti i possibili soggetti interessati al sistema di bilancio, tra cui cittadini, organi di controllo, finanziatori.

Ciò posto, non può non riconoscersi al bilancio di previsione fede privilegiata, in quanto esso risulta espressione di una programmazione politico-gestionale munita del vaglio di

attendibilità e veridicità, fonte di conoscenza dei programmi futuri dell'ente e del grado di avanzamento degli stessi.

Analoghe considerazioni, *mutatis mutandis*, valgono anche per il rendiconto. Questo rappresenta il successivo obbligo gestionale, adottato nei primi mesi dell'esercizio seguente, con forme analoghe a quelle del bilancio di previsione (artt. 227 e segg. TUEL) e sottoposto anch'esso al controllo del collegio dei revisori (art. 239 TUEL). Tale documento amministrativo, attestante i risultati della gestione finanziaria, economico e patrimoniale, comprende: il conto del bilancio, il quale dimostra i risultati finali della gestione rispetto alle autorizzazioni contenute nel bilancio di previsione (art. 228 TUEL); il conto economico, nel quale sono rilevati i componenti positivi e negativi della gestione di competenza economica dell'esercizio considerato; infine, lo stato patrimoniale, che illustra i risultati della gestione patrimoniale e la consistenza del patrimonio dell'ente al termine dell'esercizio.

Il bilancio consuntivo consiste, quindi, nella rappresentazione contabile delle attività svolte dagli amministratori nell'anno di riferimento, dovendo permettere la verifica del raggiungimento degli obiettivi e dei programmi, tradotti in cifre, del bilancio di previsione, nel rispetto degli equilibri economici e finanziari (Corte dei Conti, Sez. autonomie, 04/07/2008, n. 49).

Esso, quindi, trova il suo necessario presupposto nel bilancio di previsione, in seguito al quale esprime una funzione certificatrice delle attività e passività effettivamente sostenute dalla gestione dell'ente. Proprio in virtù di tale certificazione, anche il rendiconto risulta munito di particolare fede pubblica, legata alla correttezza ed alla veridicità delle registrazioni in esso contenute. Il rendiconto, infatti, che è la rilevazione contabile e la dimostrazione del risultato di una gestione, acquista rilevanza giuridica indipendentemente dagli altri documenti che possono accompagnarlo, relativamente ai fatti in esso esposti, che riguardano, quando sono compilati per uno scopo di diritto pubblico inerente all'esercizio di una pubblica funzione o di un pubblico servizio, l'attività e la regolarità delle operazioni amministrative svolte dal pubblico ufficiale che lo redige (Cass. Sez. 6, sentenza n. 345 del 22/02/1968).

In tal senso appare significativo ricordare come la giurisprudenza amministrativa abbia da tempo affermato che "L'art. 327 testo unico 3 marzo 1934 n. 383 secondo cui le determinazioni che approvano contratti o che comunque autorizzano spese a carico del bilancio della provincia e del comune, nonchè le deliberazioni, gli atti e i provvedimenti dai quali possono derivare impegni di spesa, debbono essere comunicate all'ufficio di ragioneria, che rispettivamente verifica la loro legalità e la regolarità della documentazione, accertando la giusta imputazione della spesa al bilancio e la disponibilità del fondo sul relativo articolo, ovvero prenota tali impegni in corso di formazione ed appone il suo visto - costituisce una chiara estrinsecazione del principio generale relativo alla sicurezza della previsione e del reperimento dei mezzi economici richiesti per finanziare le opere pubbliche, tendente ad

assicurare una precisa e puntuale amministrazione contabile al fine di impedire un indebitamento dello stato e degli enti locali al di là delle forme dei modi e dei limiti stabiliti in materia; pertanto, è illegittima la delibera del consiglio comunale che, in violazione della citata norma, decida e dia corso all'impegno di spesa per la costruzione di un'opera di pubblica utilità, senza avere in bilancio alcuna adeguata copertura." (Consiglio di Stato, Sez. 4, dec. n. 881 del 17/10/1972).

Proprio attraverso detti principi, come enucleabili dalla normativa di settore che non solo li elenca specificamente, ma ne individua la finalizzazione alla funzione pubblicistica che il bilancio di un ente territoriale deve svolgere - ed alla luce della interpretazione fornita dalla giurisprudenza amministrativa, può senz'altro affermarsi la natura fidefacente del bilancio degli enti territoriali.

Percorrendo un altro ragionamento, a detta conclusione si perviene attraverso l'analisi di quanto, altrettanto significativamente, è stato affermato in riferimento al bilancio di società partecipate: "Il conto economico a consuntivo di una società mista è un documento contabile che mette in evidenza il processo di formazione del risultato economico di esercizio, ossia l'andamento effettivo della società nell'esercizio di riferimento; il rendiconto, in sostanza, è strutturato in termini di costi (passivo) e ricavi (attivo): in tali voci devono essere ricompresi, rispettivamente, ogni uscita dell'azienda ed ogni entrata, in quanto nulla può essere occultato, a meno di alterare l'andamento finanziario e, più precisamente, il reddito d'esercizio; quando il reddito d'esercizio è calcolato come differenza tra ricavi e costi d'esercizio si adotta il procedimento analitico, che ha il pregio di chiarire quali componenti positivi o negativi hanno determinato il risultato economico; nella relazione del documento in questione devono tenersi in considerazione i principi fondamentali previsti dagli artt. 2423 e 2423-bis c.c., secondo cui il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio; pertanto ogni voce attiva che costituisce un ricavo della società deve trovare incondizionatamente collocazione nel conto redatto a consuntivo, poichè si tratta di attività effettivamente percepite in ossequio ai principi dell'universalità, dell'integrità, della veridicità, attendibilità e del pareggio di bilancio; la mancata indicazione di proventi societari, aventi titolo in rimborso di spese riconosciuto dall'ente pubblico, abbattendo l'utile societario, su cui è commisurata la partecipazione dell'ente pubblico predetto, arreca un grave danno all'ente pubblico socio; tale danno deve essere determinato per la sola quota parte non partecipata dall'amministrazione danneggiata: solo in questa percentuale il ricavo non conteggiato deve considerarsi una vera e propria perdita per l'amministrazione; per la quota parte partecipata, eventuali irregolarità contabili nei rapporti di dare e avere tra ente e società partecipata non si risolvono necessariamente - in assenza della prova di un effettivo ammanco da riscontrare nel bilancio della società partecipata - in una posta passiva, poichè il versamento di rimborsi spese tra tali soggetti può essere concepito come semplice "partita di giro" nell'ambito delle

finanze dell'ente pubblico" (Corte dei Conti, Sezione Toscana, sentenza n. 308 del 14/05/2009; fattispecie nella quale la società non aveva conteggiato il quantum percepito da un comune a titolo di rimborso spese per ogni contravvenzione elevata, abbattendo i ricavi societari e di conseguenza l'utile aziendale su cui era prevista una percentuale in favore dell'ente pubblico e ciò nonostante il dirigente comunale che aveva il compito di controllare ed approvare i rendiconti della società, pur consapevole di tale omissione, aveva comunque proceduto alla loro approvazione).

Anche l'esame di quanto affermato dalla giurisprudenza della Cassazione nel suo massimo consesso, inoltre, costituisce un tassello essenziale nella ricostruzione della natura fidefacente del bilancio di un ente territoriale.

Come noto, le Sez. Unite con la sentenza n. 22474 del 31/03/2016, Passarelli ed altro, Rv. 266803, hanno fissato alcuni principi chiave che appaiono fondamentali nell'orientare l'interprete al fine della ricostruzione della funzione e della struttura del bilancio societario, alla cui tutela è funzionale l'art. 2621 c.c..

La ragion d'essere di detta norma, infatti, è stata individuata nella tutela della veridicità e della completezza dell'informazione societaria, avendo come riferimento le potenziali ripercussioni negative delle falsità sulle sfere patrimoniali della società, dei soci, dei creditori e del pubblico, ossia in altri termini, della trasparenza societaria. In funzione di detta tutela, quindi il legislatore - come rilevato dalle Sezioni Unite - non solo si è fatto carico di indicare la struttura ed il contenuto del bilancio, ma ha dettato anche i criteri di redazione dello stesso ed i canoni di valutazione. "Di talchè non può che sottoscrivere, alla luce del descritto impianto normativo, l'affermazione in base alla quale il bilancio, in tutte le sue componenti (stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario, nota integrativa), è un documento dal contenuto essenzialmente valutativo; un documento in cui confluiscono dati certi (es. il costo di acquisto di un bene), dati stimati (es. il prezzo di mercato di una merce) e dati congetturali (es. le quote di ammortamento). Il bilancio è dunque un documento composito e complesso, la cui lettura e intelligenza presuppone una specifica preparazione, che abbraccia la conoscenza dei criteri (tanto legali, quanto tecnici) vigenti per la sua redazione. Il redattore di tale documento, a sua volta, non può non operare valutazioni. Si tratta peraltro di valutazioni "guidate" dai suddetti criteri."

La sentenza Passarelli, oltre a sancire la natura valutativa del bilancio, ne ha anche affermato chiaramente l'unitaria natura informativa e comunicativa "Attraverso il bilancio, si forniscono, infatti, notizie sulla consistenza e sulle prospettive di un'azienda e ciò, evidentemente, non solo a garanzia dei diretti (e attuali) interessati, vale a dire i soci e i creditori, ma anche a tutela dei futuri ed ipotetici soggetti che potrebbero entrare in contatto con la predetta azienda." che deve essere improntata ai principi di veridicità e correttezza dei dati in esso esposti, come testualmente previsto dall'art. 2423 c.c..

Particolare rilievo assume, nella sentenza Passarelli, lo snodo motivazionale in cui - alla luce della sentenza Sez. F., n. 39843 del 04/08/2015, Di Napoli, Rv. 264364, in tema di falso ideologico in atto pubblico - le Sezioni Unite, in riferimento al bilancio, hanno chiarito il concetto di discrezionalità tecnica, che vincola la valutazione ad una verifica di conformità della situazione fattuale a parametri predeterminati. "Ne deriva che l'atto potrà risultare falso se detto giudizio di conformità non sia rispondente ai parametri cui esso è (anche implicitamente) vincolato."

Infine, la pronuncia citata ha definito il concetto di "rilevanza" ai fini del falso in bilancio. "Esso, come evidenziato, tra le altre, dalla sentenza Giovagnoli, ha la sua riconoscibile origine nella normativa comunitaria (art. 2 punto 16 Direttiva UE 2013/34/UE, relativa ai bilanci di esercizio, ai bilanci consolidati ed alle relative relazioni e tipologie di imprese, recepito con D.Lgs. 14 agosto 2015, n. 136), che definisce rilevante l'informazione "quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dagli utilizzatori, sulla base del bilancio dell'impresa". Il requisito risulta aver sostituito il previgente parametro della idoneità "ad indurre in errore i destinatari" (oltre alle soglie percentuali di punibilità) in relazione alla situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società. Ma, a ben vedere, la idoneità ad indurre in errore, altro non è che il riflesso soggettivo della rilevanza della alterazione (conseguente a una condotta commissiva od omissiva) dei dati di bilancio e si risolve nella efficacia decettiva o fuorviante dell'informazione omessa o falsa. Il falso insomma deve essere tale da alterare in misura apprezzabile il quadro d'insieme e deve avere la capacità di influire sulle determinazioni dei soci, dei creditori o del pubblico. Da questo punto di vista, la rilevanza altro non è che la pericolosità conseguente alla falsificazione; il che suggella, se pur ce ne fosse bisogno, la natura, appunto di reato di pericolo (concreto) delle "nuove" false comunicazioni sociali".

Chiariti in tal modo detti fondamentali concetti, riferiti - dato lo specifico oggetto della sentenza - al bilancio societario, in riferimento al profilo valutativo della disciplina di cui all'art. 2621 c.c., all'esito della riforma di cui al D.Lgs. n. 136 del 2015, ciò che appare significativo è come analoghi concetti vengano richiamati, specularmente, dalla normativa di settore precedentemente analizzata, anche per i bilanci degli enti territoriali.

Orbene, mentre il bilancio di una società privata deve rispondere a precisi criteri redazionali e valutativi funzionali al principio di trasparenza finalizzato alla tutela dei soci, dei creditori e del pubblico, non appare possibile, intuitivamente, porre sullo stesso piano la funzione del bilancio di un ente territoriale, che rileva ben oltre il perimetro - per quanto ampio esso possa essere - degli interessi coinvolti dal bilancio di una società o di un gruppo societario privati.

Ed infatti non può essere dimenticata la circostanza che i bilanci comunali concorrano alla formazione del bilancio dello Stato, e che le risultanze del bilancio comunale apparivano, in

ogni caso, determinanti ai fini della valutazione del rispetto del patto di stabilità, all'epoca vigente.

Sotto detto profilo, infatti, appare sicuramente significativo ricordare come siano state considerate elusive del patto di stabilità interno la contabilizzazione, nel saldo finanziario del conto consuntivo, di entrate di parte corrente (in conto competenza) come entrate in conto capitale (da registrare in conto cassa), ove i relativi importi non siano stati evidenziati come minori entrate rispetto alle previsioni o come residui (Corte dei Conti, Sez. GSR, sentenza n. 68 del 18/12/2015).

In sostanza, quindi, può affermarsi come - alla luce della citata giurisprudenza contabile - costituiscano irregolarità, suscettibili di determinare uno squilibrio economico-finanziario nel bilancio dell'ente locale, tutte quelle condotte che concretino il reiterato ricorso ad anticipazioni di tesoreria oltre i limiti stabiliti dalla legge ed il superamento dei limiti di spesa fissati ai fini del rispetto del patto di stabilità, nonché l'inserimento nel bilancio di competenza di un esercizio pregresso di entrate tributarie comprese in un ruolo di riscossione ma non debitamente accertate dai dirigenti dei competenti servizi e, quindi, insuscettibili di essere contabilizzate come poste di entrata.

Proprio la incontestabile funzione pubblicistica del bilancio comunale, quindi, fa sì che ad esso vada attribuito una funzione certificativa rafforzata, ossia di atto pubblico di fede privilegiata, come sin qui dimostrato dalla complessità dell'articolazione e dallo sviluppo del bilancio di un ente territoriale, dai principi normativamente sanciti a cui esso deve essere improntato, dai procedimenti di verifica della legalità e regolarità dei passaggi interni, con particolare riferimento all'accertamento della corretta imputazione delle spese al bilancio ed alla disponibilità del fondo sul relativo articolo.

A ciò deve aggiungersi l'ulteriore considerazione che, secondo il noto principio di continuità dei bilanci, sancito dalla Corte costituzionale con le sentenze n. 89 del 2017 e n. 274 del 2017, ogni errata o incongrua determinazione del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi.

Evidentemente detta qualificazione non può che riguardare il bilancio inteso come atto complesso, dovendo ritenersi atti pubblici dotati di fede privilegiata gli atti "interni" che concorrono strutturalmente e funzionalmente alla formazione del bilancio, quali quelli individuati nelle imputazioni elevate ai capi A) e B).

2.2. Per quanto riguarda il secondo punto trattato dai motivi aggiunti concernente la dedotta violazione degli artt. 521 e 522 c.p.p., in relazione alla qualificazione della condotta di cui ai capi A) e B) ai sensi dell'art. 476 c.p., comma 2 - occorre, senza alcun dubbio, prendere le mosse dalla sentenza della Corte EDU del 22/02/2018 Drassich c. Italia.

Con detta pronuncia la Corte EDU ha ribadito quanto già affermato nella precedente sentenza Drassich c. Italia, in data 11/12/2007, ossia la necessità, alla luce del paragrafo 3 a) dell'art. 6 della Convenzione, di prestare estrema cura alla notifica dell'"accusa" all'interessato, intesa non solo in riferimento ai fatti materiali che vengono posti a suo carico, ma anche in riferimento alla qualificazione giuridica attribuita a tali fatti. E' stato, tuttavia, chiaramente specificato dalle citate pronunce, che le disposizioni dell'articolo 6 p. 3 a) non impongono alcuna forma particolare per quanto riguarda il modo in cui l'imputato deve essere informato della natura e del motivo dell'accusa formulata a suo carico, avendo la Corte ricordato l'esistenza di un nesso tra i commi a) e b) dell'art. 6 p. 3, il diritto di essere informato della natura e del motivo dell'accusa dovendo essere considerato alla luce del diritto per l'imputato di preparare la sua difesa.

In realtà, la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, come chiarito anche da questa Corte nel suo massimo consesso, "ha in più occasioni escluso la violazione dei parametri convenzionali in tutti i casi in cui la prospettiva della nuova definizione giuridica fosse nota o comunque prevedibile per l'imputato, censurando, in concreto, le ipotesi in cui la riqualificazione dell'addebito avesse assunto le caratteristiche di atto a sorpresa" (Sez. U, sentenza n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, Rv. 264438).

In detta cornice di riferimento, quindi, va affrontato il tema relativo alla necessità o meno, ai fini della contestazione di una circostanza aggravante, di indicare specificamente la norma che la prevede.

Senza dubbio appare assolutamente prevalente e costante nel tempo, nella giurisprudenza di questa Corte regolatrice, l'orientamento, pienamente condiviso da questo Collegio, proprio alla luce della citata giurisprudenza sovranazionale, secondo cui, ai fini della contestazione di una circostanza aggravante, non sia richiesta alcuna indispensabile formula specifica espressa o particolare enunciazione letterale, nè l'indicazione della relativa disposizione di legge, essendo sufficiente che, conformemente al principio di correlazione tra accusa e decisione, l'imputato sia posto nelle condizioni di espletare pienamente la difesa sugli elementi di fatto che lo integrano (Sez. 5, sentenza n. 55804 del 20/09/2017, Vitagliano, Rv. 271838, in tema di contestazione in fatto della circostanza aggravante di cui all'art. 476 c.p., comma 2 e rilevanza della stessa ai fini della prescrizione; Sez. 1, sentenza n. 51260 del 08/02/2017, Archinito, Rv. 271261, in tema di premeditazione; Sez. 2, sentenza n. 14651 del 10/01/2013, Chatbi, Rv. 255793 in tema di circostanza aggravante ex art. 61 c.p., n. 11; Sez. 6, sentenza n. 40283 del 28/09/2012, - Diaji, Rv. 253776; Sez. 5, sentenza n. 38588 del 16/09/2008, Fornaro ed altri, Rv. 242027, sempre in riferimento alla circostanza aggravante di cui all'art. 476 c.p., comma 2; Sez. 2, sentenza n. 47863 del 28/10/2003, Ruggio, Rv. 227076; Sez. 4, sentenza n. 5678 del 10/11/1989, dep. 20/04/1990, Gobbo, Rv. 184088).

In sostanza, quindi, ciò che rileva ai fini della contestazione di una circostanza aggravante è che - al di là di formule sacramentali ed enunciazioni letterali l'imputato, conformemente al principio di correlazione tra accusa e decisione, sia posto nelle condizioni di espletare pienamente la propria difesa sugli elementi di fatto integranti l'aggravante, il che significa che, dall'ambito della contestazione del fatto, siano enucleabili in maniera chiara gli elementi integranti la circostanza aggravante, essendo quindi comprensibile all'imputato, a garanzia del suo diritto di difesa tecnica, che la circostanza aggravante è compresa nella contestazione. Peraltro, il profilo della compatibilità con il principio della correlazione tra accusa e sentenza, in riferimento all'argomento in trattazione, risulta del tutto pacifico alla luce di quanto affermato dalle Sezioni Unite, con la sentenza n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, Rv. 264438, secondo cui "L'attribuzione all'esito del giudizio di appello, pur in assenza di una richiesta del pubblico ministero, al fatto contestato di una qualificazione giuridica diversa da quella enunciata nell'imputazione, non determina la violazione dell'art. 521 c.p.p., neanche per effetto di una lettura della disposizione alla luce dell'art. 111 Cost., comma 2, e dell'art. 6 della Convenzione EDU come interpretato dalla Corte Europea, qualora la nuova definizione del reato fosse nota o comunque prevedibile per l'imputato e non determini in concreto una lesione dei diritti della difesa derivante dai profili di novità che da quel mutamento scaturiscono".

In realtà, come appare chiaro dalla sentenza Lucci appena citata, e come in seguito ribadito dalla giurisprudenza delle Sezioni semplici, ciò che rileva nell'attuazione dei diritti difensivi dell'imputato, nello svolgimento delle successive fasi processuali, è il concetto di difesa tecnica, che diventa sempre più pregnante, man mano che si procede nei gradi di giudizio, nel corso fisiologico dello sviluppo processuale.

Non a caso, infatti "Nel giudizio di cassazione è consentita la riqualificazione giuridica del fatto anche nel caso in cui la questione non sia stata oggetto di discussione in fase di merito o prospettata in ricorso, se la parte sia espressamente posta in condizione di interloquire sulle diverse possibili definizioni giuridiche del fatto." (Sez. 6, sentenza n. 41767 del 20/06/2017, Boschi ed altri, Rv. 271391). Inoltre "Nel giudizio di legittimità, l'esercizio del potere della Corte di cassazione di attribuire al fatto una qualificazione giuridica diversa da quella contenuta nel capo di imputazione è condizionato alla preventiva instaurazione del contraddittorio tra le parti sulla relativa questione di diritto." (Sez. 4, sentenza n. 9133 del 12/12/2017, dep. 28/02/2018, Giacomelli, Rv. 272263, in cui si è ritenuto rispettato il principio sopra enunciato, in quanto la diversa qualificazione giuridica dei fatti, operata dalla Corte di cassazione, era stata rappresentata, nel giudizio di legittimità, dal procuratore generale nel corso della sua requisitoria ed era stata oggetto di discussione, all'esito della quale le parti avevano rassegnato le loro rispettive conclusioni).

Per completare il quadro ricognitivo sull'aspetto in esame, infine, va ricordata una recente pronuncia, che ha affrontato un profilo sicuramente rilevante ai fini che occupano. La Sez. 2,

con sentenza n. 5260 del 24/01/2017, Golfarini, Rv. 269666, ha affermato che "In tema di correlazione tra accusa e sentenza, non è configurabile la violazione dell'art. 521 c.p.p. qualora nell'imputazione figurino elementi di fatto "sovrabbondanti" rispetto al paradigma della norma incriminatrice, che rendano prevedibile la diversa qualificazione giuridica del fatto come uno dei possibili epiloghi decisori del giudizio, in relazione al quale l'imputato ed il suo difensore abbiano avuto nella fase di merito la possibilità di interloquire, conformemente all'art. 111 Cost. e all'art. 6 CEDU." Nella fattispecie esaminata da detta sentenza, la Corte di merito aveva riqualificato quale delitto di truffa l'imputazione di appropriazione indebita, nella quale, a seguito di contestazione suppletiva, erano già descritti i connotati ingannatori della condotta tenuta dall'imputato.

Appare quindi evidente, alla luce degli arresti citati, la rilevanza, ai fini del concreto esercizio dei diritti dell'imputato, che riveste la difesa tecnica, il cui contributo allo svolgimento del processo nei suoi snodi determinanti, appare tanto più decisiva quanto più lo svolgimento processuale appare focalizzato su questioni di tipo processuale che richiedano la capacità di prevedere le implicazioni possibili che lo sviluppo processuale può determinare.

Anche la Corte di Strasburgo, sia pure occupandosi del principio di legalità dei reati e delle pene, ha sottolineato questo specifico aspetto, osservando che "...la legge deve definire chiaramente i reati e le pene che li reprimono. Questo requisito è soddisfatto se la persona sottoposta a giudizio può sapere, a partire dal testo della disposizione pertinente, se necessario con l'assistenza dell'interpretazione che ne viene data dai tribunali e, se del caso, dopo aver avuto ricorso a consulenti illuminati, per quali atti e omissioni le viene attribuita una responsabilità penale e di quale pena è passibile per tali atti (sul punto, ad esempio, sentenza 14/04/2015, Contrada c. Italia, p. 79).

E s'intende che, se il ricorso ai "consulenti illuminati" assume rilievo nella fase in cui l'agente deve scegliere come orientare la sua condotta difensiva, a maggior ragione esso diviene determinante quando, per effetto dell'iniziativa assunta dalle autorità giurisdizionali, il procedimento penale è stato avviato.

Tale conclusione appare del tutto coerente, inoltre, sia con l'assistenza tecnica assicurata dal nostro ordinamento all'imputato, anche ex officio, sia, quanto alle questioni squisitamente giuridiche demandate al ricorso per cassazione, dalla impossibilità che l'imputato proponga ricorso per cassazione personalmente, alla luce del novellato art. 613 c.p.p., comma 1, risultante per effetto delle modifiche apportate dalla L. 23 giugno 2017, n. 103, art. 1, comma 63; sotto detto ultimo profilo, evidentemente, il legislatore ha inteso ulteriormente sottolineare la rilevanza della difesa tecnica.

Nel quadro di tale cornice di riferimento si inserisce la puntualizzazione delle Sezioni Unite di questa Corte (Sez. U, sentenza n. 8914 del 21/12/2017 - dep. 23/02/2018, Aiello, Rv.

272011), che hanno ritenuto manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale del nuovo art. 613 c.p.p., per asserita violazione dell'art. 24 Cost., art. 111 Cost., comma 7, e art. 6 CEDU, sottolineando che l'elevato livello di qualificazione professionale richiesto dall'esercizio del diritto di difesa in cassazione rende ragionevole l'esclusione della difesa personale, tanto più in un sistema che ammette il patrocinio a spese dello Stato. In tale contesto, s'intende come già la prima sentenza Drassich chiarisse, in termini non equivoci, che le disposizioni dell'articolo 6, p. 3, lett. a) non impongono alcuna forma particolare per quanto riguarda il modo in cui l'imputato deve essere informato della natura e del motivo dell'accusa formulata nei suoi confronti. La sentenza aggiunge che esiste peraltro un legame tra i commi a) e b) dell'articolo 6 p. 3, e il diritto di essere informato della natura e del motivo dell'accusa deve essere considerato alla luce del diritto per l'imputato di preparare la sua difesa (Pelissier e Sassi c. Francia già cit., p.p. 52-54). Se i giudici di merito dispongono, quando tale diritto è loro riconosciuto nel diritto interno, della possibilità di riquilibrare i fatti per i quali sono stati regolarmente aditi, essi devono assicurarsi che gli imputati abbiano avuto l'opportunità di esercitare i loro diritti di difesa su questo punto in maniera concreta ed effettiva. Ne discende che la prospettiva garantistica della Convenzione non implica alcun formalismo nella formulazione della imputazione, ma esige chiarezza ed effettività del diritto di difesa.

Venendo al caso in esame, alla luce dei principi sin qui esaminati, va ricordato che, sebbene la formulazione del capo di imputazione non rechi esplicitamente l'indicazione del comma secondo dell'art. 476 c.p., esso operi, comunque, un inequivocabile riferimento alla tipologia di atti su cui aveva inciso la condotta ascritta all'imputato; inoltre, come si legge chiaramente a pag. 168 della sentenza di primo grado, il bilancio comunale era stato inequivocabilmente qualificato atto pubblico fidefacente dal primo giudice.

Altrettanto pacificamente, la difesa non aveva ritenuto di dolersi, con i motivi di gravame, nè della qualificazione giuridica operata dal primo giudice ai sensi dell'art. 476 c.p., comma 2, nè della violazione del principio di cui agli artt. 521 e 522 c.p.p..

In ogni caso, alla luce dei principi in precedenza illustrati, può affermarsi come, nel caso in esame, la parte abbia avuto contezza, sin dalla formulazione del capo d'accusa, della specifica tipologia di contestazione e della qualificazione della stessa, come poi espressamente esplicitata nella motivazione della sentenza di primo grado, non essendo, pertanto, verificatosi alcuna violazione dei principi richiamati nel motivo di ricorso.

Ovviamente il Collegio non ignora l'esistenza di un diverso orientamento espresso da questa Corte, con pronunce peraltro risalenti; secondo Sez. 5, sentenza n. 12213 del 13/02/2014, Aoroso ed altri, Rv. 260209, infatti "Sussiste la violazione irrimediabile del diritto di difesa nel caso in cui sia ritenuta in sentenza l'ipotesi aggravata del reato di falso in atto pubblico, ex art. 476 c.p., comma 2, non adeguatamente e correttamente esplicitata nella contestazione,

considerato che, anche alla luce dei vincoli posti dalla giurisprudenza della Corte EDU (sent. Drassich c. Italia, 11 dicembre 2007), è diritto dell'imputato essere informato tempestivamente e dettagliatamente tanto dei fatti materiali posti a suo carico, quanto della qualificazione giuridica ad essi attribuiti".

Nel caso esaminato dalla citata pronuncia - come si evince dalla motivazione - i capi di imputazione non recavano alcuna esplicita indicazione della fidefacenza dell'atto che assumono falso, nè recavano la indicazione dell'art. 476 c.p., comma 2, nè la natura fidefacente veniva indicata "in fatto", con l'uso di sinonimi o con il ricorso a formule verbali equivalenti.

Nel caso di specie si trattava di certificazioni mediche, relativamente alle quali la pronuncia aveva ritenuto che l'unico riferimento formale - consistito nell'uso delle espressioni "allo scopo di ottenere la refertazione" e "refertava falsamente" - non fossero sufficienti alla qualificazione dell'atto ai sensi dell'art. 476 c.p., comma 2.

Sulla scia di detta pronuncia si colloca Sez. 3, sentenza n. 6809 del 08/10/2014, dep. 17/02/2015, P.G. in proc. Sauro ed altri, Rv. 262550 che, ribadendo come non possa essere ritenuta in sentenza dal giudice la fattispecie aggravata del reato di falso in atto pubblico, ex art. 476 c.p., comma 2, qualora la natura fidefacente dell'atto non sia stata esplicitamente contestata ed esposta nel capo di imputazione, ovvero indicata in fatto con sinonimi e formule equivalenti, o attraverso il richiamo all'art. 476 c.p., comma 2.

Nel caso di specie - relativo al parere di regolarità tecnica inerente al progetto relativo alla costruzione di un complesso immobiliare - la sentenza citata sottolinea come la fattispecie aggravata di cui all'art. 476, comma 2, richiamato dall'art. 479 c.p., non fosse stata contestata neanche in punto di fatto. Appare quindi evidente come dette pronunce, entrambe risalenti, come detto, e comunque precedenti le Sezioni Unite Lucci, citate, non solo siano superate dalla successiva e più recente giurisprudenza di legittimità, ma, soprattutto, non appaiono affatto in contrasto con quello che appare essere un orientamento contrastante.

Ed infatti "Non sussiste la violazione del principio di correlazione, ex art. 521 c.p.p., qualora, ancorchè non formalmente contestata nel capo di imputazione, sia ritenuta in sentenza l'ipotesi aggravata del reato di falso in atto pubblico, ex art. 476 c.p., comma 2, purchè la natura fidefacente dell'atto considerato falso sia stata chiaramente indicata "in fatto" ed emerga inequivocamente della tipologia dell'atto oggetto del falso" (Sez. 5, sentenza n. 2712 del 14/09/2016, dep. 20/01/2018, Seddone ed altro, RV. 268864; in termini: Sez. 5, sentenza n. 38931 del 02/04/2015, Maida, Rv. 265501).

In sostanza, ciò che emerge come comune denominatore di tutte le sentenze sin qui riportate - che, quindi, sotto detto profilo, non contrastano affatto tra loro - è la necessità, almeno, di

una contestazione "in fatto", il che, nel caso di specie, appare palesemente superato dal fatto che, come già detto, la sentenza di primo grado aveva qualificato il bilancio comunale quale atto pubblico fidefacente, e ad essa si era esplicitamente adeguata la sentenza di secondo grado, il che va ben al di là della soglia della contestazione "in fatto".

In ogni caso, va aggiunto che, anche sotto il profilo della coerenza della pena con la fattispecie di reato ritenuta in sentenza, si deve considerare che la pena inflitta dal primo giudice è del tutto compatibile con la fattispecie di cui all'art. 476 c.p., comma 2: ed infatti il primo giudice aveva individuato la pena base per il reato di cui al capo A) in anni cinque di reclusione, motivando nel senso che, data la gravità delle condotte, detta pena era fissata in maniera superiore al minimo edittale, cosa del tutto compatibile, quindi, con il minimo edittale previsto, per il delitto di cui all'art. 476 c.p., comma 2, in anni tre di reclusione. Pertanto, in considerazione dell'epoca di approvazione dei bilanci, tenuto conto della esatta qualificazione della condotta, ne discende che non possa ritenersi decorso il termine di prescrizione massimo, pari, nel caso in esame, ad anni dodici mesi sei.

Quanto alla dedotta violazione del principio del ne bis in idem, le argomentazioni difensive, al contrario, appaiono sicuramente condivisibili, atteso che anche la condotta descritta al capo B) dell'imputazione ha per oggetto falsificazioni incidenti sugli atti indicati al capo A), di cui costituisce, pertanto, una specificazione ed un'integrazione.

Tuttavia le argomentazioni difensive risultano, in concreto, irrilevanti dal punto di vista degli effetti pratici, atteso che, se anche le condotte contestate autonomamente nel capo B) fossero rientrate nell'unica contestazione di cui al capo A), agli effetti della pena nulla sarebbe mutato, in quanto la pena inflitta in aumento in relazione al capo B), per la continuazione "esterna" rispetto al capo A), sarebbe stata comunque calcolata a titolo di continuazione interna nell'ambito della medesima fattispecie, le cui condotte risultano, in ogni caso, contestate ai sensi dell'art. 81 c.p., comma 2.

Fondata appare anche la doglianza relativa alla pena accessoria inflitta, alla luce della pena principale, individuata dalla Corte di merito in anni quattro di reclusione per il più grave reato sub A), rispetto alla quale l'interdizione perpetua dai pubblici uffici va sostituita con l'interdizione dai pubblici uffici per la durata di anni cinque, ai sensi dell'art. 29 c.p..

Ed infatti, ai fini dell'applicazione della pena accessoria dell'interdizione legale, nel caso di più reati unificati sotto il vincolo della continuazione, occorre fare riferimento alla misura della pena determinata in concreto per il reato più grave, nell'eventualità ulteriormente ridotta per la scelta del rito, e non a quella complessiva risultante dall'aumento della continuazione. (Sez. 1, sentenza n. 8126 del 06/12/2017, dep. 20/02/2018, P.G. in proc. Ngwoke, Rv. 272408; Sez. 5, sentenza n. 28584 del 14/03/2017, Di Corrado ed altri, Rv. 270240).

In ogni caso, la rideterminazione della pena, come derivante dall'accoglimento del motivo di ricorso relativamente alla intervenuta prescrizione del reato di cui all'art. 323 c.p., di seguito illustrato, determina l'individuazione della pena accessoria nel senso indicato.

Parimenti fondata risulta, infine, l'eccezione di prescrizione del reato di cui all'art. 323 c.p., atteso che, senza alcun dubbio, lo S.G. aveva cessato di esercitare la carica di sindaco nel (OMISSIS), con la conseguenza che, tenuto conto del termine massimo di prescrizione del reato, pari ad anni sette mesi sei, lo stesso risulta prescritto, al più tardi, nel (OMISSIS) 2017; ne consegue, sul punto, l'annullamento della sentenza impugnata senza rinvio, per essere il reato di cui all'art. 323 c.p. estinto per prescrizione, con eliminazione della relativa pena inflitta a titolo di aumento per la continuazione, nella misura di mesi cinque di reclusione.

3. Quanto alla mancata concessione delle circostanze attenuanti generiche, va ricordato come la sentenza impugnata, alla pag. 168, abbia espressamente condiviso la valutazione del primo giudice di non concedere allo S.G. le invocate circostanze, in considerazione della gravità delle condotte, dell'assenza di elementi positivamente valutabili, essendo in tal senso irrilevante la condizione di incensuratezza.

Osserva il Collegio che la mancata concessione delle circostanze attenuanti generiche è giustificata da motivazione esente da manifesta illogicità e, pertanto, è insindacabile in cassazione (Cass., Sez. 6, n. 42688 del 24/9/2008, Rv. 242419), anche considerato il principio affermato da questa Corte secondo cui non è necessario che il giudice di merito, nel motivare il diniego della concessione delle attenuanti generiche, prenda in considerazione tutti gli elementi favorevoli o sfavorevoli dedotti dalle parti o rilevabili dagli atti, ma è sufficiente che egli faccia riferimento a quelli ritenuti decisivi o comunque rilevanti, rimanendo disattesi o superati tutti gli altri da tale valutazione (Sez. 2, n. 3609 del 18/1/2011, Sermone, Rv. 249163; Sez. 6, n. 34364 del 16/6/2010, Giovane, Rv. 248244).

Non appare conferente, quindi, la critica formulata con il motivo di ricorso, atteso che la Corte territoriale ha, nel prosieguo della motivazione, fatto riferimento alla pluralità delle condotte per motivare la congruità del trattamento sanzionatorio; ne discende che il richiamo alla gravità delle condotte, effettuato sia in riferimento alla mancata concessione delle circostanze ex art. 62 bis c.p., che in relazione all'adeguatezza del trattamento sanzionatorio, costituisce solo la cornice all'interno della quale la Corte territoriale ha differenziato i rispettivi criteri di valutazione.

4. In relazione al motivo di ricorso concernente il risarcimento dei danni, va anzitutto ricordato come sia stato affermato che, in tema di delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione, è ammessa la costituzione di parte civile per far valere il risarcimento del danno all'immagine arrecato all'ente pubblico, non essendo prevista una riserva di giurisdizione esclusiva in favore del giudice contabile, in quanto la L. 3 agosto 2009, n. 102,

art. 17, comma 3 ter, nel prevedere la proposizione dell'azione risarcitoria da parte della Procura della Repubblica presso la Corte dei Conti nel giudizio erariale, si limita a circoscrivere oggettivamente l'ambito di operatività dell'azione, senza introdurre una preclusione alla proposizione della stessa dinanzi al giudice ordinario (Sez. 6, sentenza n. 48603 del 27/09/2017, Cardinali, Rv. 271568, secondo cui "In tema di delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione, è ammessa la costituzione di parte civile per far valere il risarcimento del danno all'immagine arrecato all'ente pubblico, non essendo prevista una riserva di giurisdizione esclusiva in favore del giudice contabile, in quanto la L. 3 agosto 2009, n. 102, art. 17, comma 3-ter, nel prevedere la proposizione dell'azione risarcitoria da parte della Procura della Repubblica presso la Corte dei Conti nel giudizio erariale, si limita a circoscrivere oggettivamente l'ambito di operatività dell'azione, senza introdurre una preclusione alla proposizione della stessa dinanzi al giudice ordinario").

Detto principio appare senza alcun dubbio applicabile anche al danno erariale, relativamente al quale, in ogni caso, la motivazione della sentenza impugnata, a pag. 169, appare assolutamente plausibile ed immune da censure logiche, oltre che in linea con la giurisprudenza sopra citata.

La Corte territoriale, infatti, ha richiamato l'art. 538 c.p.p., in tema di rapporti tra giudizio penale e giudizio contabile, relativamente al quale il giudice penale deve limitarsi ad una condanna generica al risarcimento dei danni da reato in favore della P.A., spettando, poi, alla Corte dei Conti la determinazione dell'ammontare del danno, quindi la determinazione del quantum secondo le regole proprie del processo contabile.

Ne discende, pertanto, che il ricorso sul punto appare del tutto generico, non essendo comprensibile su quale fonte normativa sarebbe basata la riserva di giurisdizione della Corte dei Conti.

5. In riferimento alla posizione processuale dei componenti del Collegio dei revisori dei conti, vanno anzitutto analizzate le questioni ed i profili comuni ai ricorrenti D., D.M. e S.C..

5.1 Occorre, pertanto, affrontare una questione proposta dal solo ricorrente S.C., ma estensibile anche ai coimputati D.M.R.E. e D.D., ossia quella concernente l'assoluzione dal punto 1) del capo A) di imputazione.

Osserva il Collegio come, effettivamente, la sentenza impugnata abbia fornito, alla pag. 164, una evidente motivazione delle ragioni assolutorie in riferimento a detta condotta ascritta ai tre coimputati. Rispetto a detta pronuncia, quindi, l'omessa indicazione dell'assoluzione, nel solo dispositivo, deve essere ritenuta una semplice dimenticanza.

Ciò appare evidentemente desumibile dal fatto che anche dal dispositivo risulta che la Corte territoriale abbia ridotto la pena nei confronti dei predetti imputati, previa concessione agli

stessi delle circostanze di cui all'art. 62 bis c.p., con giudizio di equivalenza rispetto alla contestata aggravante di cui all'art. 476 c.p., comma 2, ad anni due mesi quattro di reclusione ciascuno. Benchè, quindi, neanche in dispositivo la sentenza abbia esplicitato la riduzione della pena derivante dalla pronuncia assolutoria, nondimeno l'inequivocabile decisione sul punto palesa evidente la volontà, ancorchè implicita, della Corte territoriale, di ridurre la pena, nei sensi indicati in dispositivo, anche a seguito dell'assoluzione.

Ne deriva, quindi, che solo per effetto di un evidente errore materiale non è stato esplicitato che la riduzione della pena nei confronti dei predetti imputati, chiaramente indicata in dispositivo, fosse stata determinata sia dall'assoluzione dalla condotta di cui al capo A), punto 1) della contestazione, che dalla concessione delle circostanze attenuanti generiche con giudizio di prevalenza sull'aggravante di cui all'art. 476 c.p., comma 2.

Tuttavia, in tal caso, a fronte della logica prevalenza dell'elemento motivazionale sul dispositivo, appare possibile rettificare l'errore materiale in sede di legittimità, ai sensi dell'art. 619 c.p.p., non essendo necessarie valutazioni di merito (Sez. 4, sentenza n. 26172 del 19/05/2016, Ferlito ed altro, Rv. 267153; Sez. 2, sentenza n. 13904 del 09/03/2016, Palumbo, Rv. 266660). Va quindi corretto l'errore materiale per omissione, in cui è incorsa la Corte di merito, chiarendo che alla riduzione della pena nei confronti dei predetti imputati, nella misura di anni due mesi quattro di reclusione ciascuno, concorre tanto la pronuncia assolutoria dalla condotta di cui al capo A) sub 1), che il giudizio di bilanciamento ex art. 69 c.p., con giudizio di prevalenza delle circostanze ex art. 62 bis c.p., sull'aggravante ex art. 476 c.p., comma 2, ai medesimi contestata.

5.2. In riferimento alla problematica dell'autore mediato, va ricordato come la giurisprudenza di questa Corte si sia espressa, pacificamente e da tempo, in riferimento alle varie situazioni processuali in cui possa ravvisarsi la sussistenza della indicata figura dell'autore mediato.

In particolare è stato affermato che "L'art. 48 c.p. contempla non già una forma di concorso nel reato, inconcepibile in quanto manca nell'autore materiale del reato, vittima dell'inganno, l'elemento psicologico necessario perche si possa considerarlo concorrente nel reato, bensì una forma di reità mediata, ossia un caso particolare di esclusione della punibilità con sostituzione della responsabilità. Ne consegue che chi ha indotto il pubblico ufficiale da lui tratto in inganno a commettere il fatto risponde secondo il titolo per cui ne avrebbe risposto lo stesso pubblico ufficiale" (Sez. 5, sentenza n. 750 del 15/05/1967, Di Silvio, Rv. 105464; conformi: Sez. 1, ordinanza n. 2097 del 22/10/1971, dep. 21/04/1972, Leuzzi, Rv. 120883; Sez. 1, Ordinanza n. 1653 del 12/11/1973, dep. 17/04/1974, Calandrella, Rv. 126712; Sez. 6, sentenza n. 5448 del 20/03/1981, Ferrero, Rv. 149172).

Va, quindi, escluso che, nell'ipotesi in cui un soggetto si serva, per commettere un reato, di un altro soggetto - che tradizionalmente la dottrina e la giurisprudenza qualificano come

strumento inconsapevole - che viene tratto in errore mediante artifici o altri mezzi funzionali a carpirne la buona fede e determinarlo a commettere il reato, si ricada in un'ipotesi di concorso di persone nel reato, di cui manca il fondamentale elemento soggettivo.

Si tratta, quindi, di un caso particolare di esclusione delle punibilità con sostituzione della responsabilità.

La stessa figura dell'autore mediato viene richiamata anche nel caso di chi determini un soggetto incapace, non imputabile o non punibile, alla commissione del reato (Sez. 2, sentenza n. 11335 del 09/07/1987, Cuna Mensur, Rv. 176935; Sez. 1, sentenza n. 12379 del 18/02/1975, Tulanti, Rv.131575).

Senza alcun dubbio, a prescindere dalla natura e dalla tipologia applicativa dell'istituto, il settore in cui maggiormente ha trovato applicazione la figura dell'autore mediato è quella del delitto di cui all'art. 479 c.p., in cui il pubblico ufficiale sia stato tratto in errore dal privato.

A titolo meramente esemplificativo può ricordarsi che "In tema di falsità ideologica, l'inganno da cui deriva la responsabilità ex art. 48 c.p. può consistere, in qualunque artificio o altro comportamento atto a sorprendere l'altrui buona fede, attraverso il quale l'autore mediato induca in errore l'autore immediato del delitto. A tal fine possono rilevare, accanto a condotte descrittive o constatative volte a rappresentare una distorta realtà fattuale, anche condotte di natura puramente valutativa ovvero prospettazioni fatte in assenza di parametri normativi predeterminati, quando le stesse provengano da soggetti la cui posizione istituzionale o le cui qualità professionali siano tali da suscitare ragionevole affidamento nel pubblico ufficiale." (Sez. 5, sentenza n. 13249 del 13/01/2006, Mellini, Rv. 234104). Nel caso preso in esame dalla sentenza citata si è ritenuto che il reato fosse integrato dall'attestazione, contraria a verità, resa dal titolare dell'ufficio tecnico comunale circa l'esistenza di una "progettazione esecutiva" di lavori pubblici - la cui nozione all'epoca dei fatti non risultava ancora normativamente determinata - alla quale era seguita la relativa approvazione da parte del consiglio comunale.

Anche nel caso del direttore dei lavori, appaltati dal comune, che attesta, nei primi stati di avanzamento, erroneamente - per induzione del privato imprenditore e del geometra dello stesso Comune, in qualità di assistente di cantiere - l'avvenuta esecuzione di opere in realtà mai realizzate, è stato ritenuto sussistente il reato di cui agli artt. 48 e 479 c.p., considerato che il predetto direttore dei lavori, basandosi sulle misurazioni e sui rilievi dell'assistente di cantiere, aveva rappresentato una situazione di fatto più ampia di quella riportata in tali documenti, attestando l'effettiva corrispondenza al contratto dei lavori eseguiti dall'impresa appaltatrice, sicchè la falsa dichiarazione del mentitore è solo uno degli elementi che determina la falsa attestazione del soggetto ingannato (Sez. 5, sentenza n. 545 del 14/12/2006, dep. 12/01/2007, Cogoni ed altro, Rv. 235778).

Gli esempi potrebbero susseguirsi numerosi ma, ai fini che in questa specifica sede rilevano, ciò che occorre individuare è il discrimine tra il caso di falso ideologico per induzione ed il caso di concorso nel detto reato.

In tal senso appare opportuno ricordare che quando il consapevole comportamento tenuto dal concorrente ha concorso, con efficacia causale, nel determinismo produttivo dell'evento di falso, individuabile, nella specie, nell'enunciato constatativo del documento, in relazione alla funzione pubblica di cui l'atto in esso rappresentato è espressione, non vi è dubbio che debba essere del tutto esclusa la possibilità di fare ricorso alla figura dell'autore mediato (Sez. 5, sentenza n. 13558 del 07/03/2008, Canterino, Rv. 239828).

Sotto altro aspetto detto assunto è confermato dal principio, parimenti pacifico secondo la giurisprudenza di questa Corte, circa la differenza tra il reato di falso ideologico commesso dal privato in atto pubblico e quello di falso per induzione del pubblico ufficiale in atto pubblico; sussiste, infatti, la prima tra le due predette fattispecie, allorquando è previsto a carico del privato l'obbligo giuridico di dire la verità in ordine al contenuto della sua dichiarazione al pubblico ufficiale, mentre nessun obbligo di verificare la corrispondenza di tali dichiarazioni al vero incombe sul pubblico ufficiale, tenuto solo a recepire le dichiarazioni del privato (Sez. 5, sentenza n. 35999 del 03/06/2008, Di Mauro ed altri, Rv. 241585: nella specie, le mendaci dichiarazioni rese dal privato al notaio rogante riguardavano la condizione giuridica di beni immobili).

Non assume, pertanto, alcuna rilevanza l'aspetto della evidenza o meno delle falsificazioni poste in essere dalla F., in quanto le relazioni e gli atti redatti dai revisori non costituivano affatto una semplice presa d'atto dei provvedimenti amministrativi posti in essere dalla F., come tali rappresentativi di fatti dei quali i revisori non potevano avere conoscenza, bensì elaborati tecnico-valutativi scaturenti da un'attività ispettiva da parte dei revisori medesimi, i quali, a tal fine, avrebbero dovuto e potuto prendere diretta conoscenza dell'attività svolta. Nella specie, quindi, non si versa per nulla nella fattispecie di cui agli artt. 48 e 479 c.p., ma in quella di concorso di cui agli artt. 110 e 479 c.p., avendo gli imputati concorso, nei termini sopra evidenziati, nell'attività illecita posta in essere dalla F. e dallo S.G..

Ed infatti, in un caso analogo a quello in esame, è stato affermato che "Integra il delitto di falso ideologico in atto pubblico e non quello di falso ideologico in certificati commesso da persone esercenti un servizio di pubblica necessità la condotta del medico che attesti falsamente di avere sottoposto a visita medica un minore prima dell'assunzione al lavoro, considerato che la dichiarazione di idoneità al lavoro è un atto pubblico, dotata di una propria individualità ed autonomia, stante il dovere, attribuito dalla legge al medico, non già di certificare, ma di accertare e, quindi, di attestare - attraverso, non solo la documentazione esibita dall'interessato, ma anche mediante la visita ed il controllo diretto - lo stato di salute del soggetto ai fini dell'assunzione al lavoro, con conseguente funzione pubblicistica della

data, di necessità anteriore all'assunzione". (Sez. 5, sentenza n. 7438 del 24/09/2012, dep. 15/02/2013, P. ed altro, Rv. 254650).

Ancor più pertinenti ed aderenti al caso in esame appaiono, poi, quelle pronunce che hanno sottolineato come, nel caso in cui il pubblico ufficiale, chiamato ad esprimere un giudizio, sia libero anche nella scelta dei criteri di valutazione, la sua attività vada qualificata come assolutamente discrezionale e, come tale, il documento che contiene il giudizio non è destinato a provare la verità di alcun fatto. Diversamente, se l'atto da compiere fa riferimento, anche implicito, a previsioni normative che dettano criteri di valutazione, si è in presenza di un esercizio di discrezionalità tecnica, che vincola la valutazione ad una verifica di conformità della situazione fattuale a parametri predeterminati, sicchè l'atto potrà risultare falso se detto giudizio di conformità non sarà rispondente ai parametri cui esso è implicitamente vincolato (Sez. F, sentenza n. 39843 del 04/08/2015, Di Napoli ed altri, Rv. 264364; Sez. 2, sentenza n. 1417 del 11/1.0/2012, dep. 11/01/2013. P.C. in proc. Platamone ed altro, Rv. 254305). Nessun dubbio, per come chiaramente descritto in sentenza, che i revisori fossero tenuti, nell'esercizio delle loro funzioni certificative, al rispetto dei principi in materia di contabilità pubblica che, alla luce del TUEL, possono essere individuati nella: 1) unicità - nel senso che il bilancio comunale è unico, con la conseguenza che sono vietate tutte le spese e le entrate che non vi risultino iscritte; 2) annualità - con riferimento all'unità temporale, ossia l'esercizio; 3) universalità - nel senso che vi devono essere inserite tutte le entrate e le uscite che il comune deve sostenere nel corso dell'anno solare; 4) integralità - nel senso che tutte le entrate e le uscite devono esservi inserite integralmente, senza compensazioni o riduzioni; 5) veridicità - dovendo il bilancio essere redatto secondo i principi di prudenza, con stime quanto più possibile vicine alla realtà; 6) equilibrio contabile; 7) pubblicità.

Non vi è chi non veda come detti principi, pur privilegiando ed evidenziando la natura pubblicistica del documento di bilancio, in sostanza riproducano ed approfondiscano, appunto sul versante pubblicistico, i criteri di redazione dei bilanci delle società private, ossia i principi di chiarezza, veridicità e correttezza del bilancio, il che, in altri termini, significa che il bilancio debba essere comprensibile, razionale e coerente nel processo estimativo, rispettoso delle regole contabili e del dovere di informazione.

In tal senso appare coerente con detto inquadramento l'affermazione contenuta in sentenza, secondo cui è apparso significativo che i revisori si fossero discostati o, comunque, non si fossero adeguati alle precise indicazioni fornite dal Consiglio nazionale dell'Ordine dei dottori commercialisti che, sin dal 2002, aveva adottato delle precise regole da seguire nell'attività di revisione, individuando le griglie di controlli da pianificare e predisporre, nonchè prevedendo un piano generale che documenti la revisione e che ne indichi l'ampiezza e le modalità, proprio in quanto la mole degli atti non consentirebbe il controllo di ogni singolo documento.

6. Il ricorso di D.M.R.E. è inammissibile.

La prospettazione argomentativi su cui si fondano entrambi i motivi di ricorso è evidentemente finalizzata ad una diversa ed alternativa interpretazione delle risultanze processuali, e, pertanto, ad una valutazione delle prove ritenuta maggiormente plausibile.

Pacificamente questa Corte ha più volte affermato che non è sindacabile in sede di legittimità, salvo il controllo sulla congruità e logicità della motivazione, la valutazione del giudice di merito - cui spetta il giudizio sulla rilevanza e l'attendibilità delle fonti di prova - circa contrasti testimoniali o la scelta tra divergenti versioni ed interpretazioni dei fatti (Sez. 5, sentenza n. 51604 del 19/09/2017, D'Ippedito ed altro, Rv. 271623; Sez. 2, sentenza n. 20806 del 05/05/2011, Tosto, Rv. 250362).

In sostanza, il ricorso riproduce il contenuto di alcuni snodi motivazionali dell'elaborato sottoscritto dal consulente del pubblico ministero, comparando dette argomentazioni con quelle raggiunte dal consulente di parte, seguendo una metodologia che - precludendo ad un esame del merito degli elaborati tecnici - appare assolutamente inconferente rispetto alla latitudine del giudizio di legittimità.

Peraltro, a differenza di quanto sostenuto in ricorso, la Corte territoriale, alla pag. 159, ha fornito una specifica motivazione delle ragioni in base alle quali ha ritenuto maggiormente condivisibile le conclusioni del consulente del pubblico ministero - in quanto logicamente argomentate e supportate da ragionamenti di carattere tecnico e contabile lineari e coerenti - il che rende evidente come una motivazione, sul punto, non solo sia stata fornita, ma, soprattutto, come essa non appaia assolutamente nè contraddittoria nè illogica, per quanto possa non essere condivisa dalla difesa.

Ne consegue che deve essere ricordato come, del tutto condivisibilmente, sia stato affermato da questa Corte, che "In tema di controllo sulla motivazione, il giudice che ritenga di aderire alle conclusioni del perito d'ufficio, in difformità da quelle del consulente di parte, non può essere gravato dell'obbligo di fornire autonoma dimostrazione dell'esattezza scientifica delle prime e dell'erroneità delle seconde, dovendosi al contrario considerare sufficiente che egli dimostri di avere comunque valutato le conclusioni del perito di ufficio, senza ignorare le argomentazioni del consulente; conseguentemente, può ravvisarsi vizio di motivazione, denunciabile in cassazione ai sensi dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. e), solo qualora risulti che queste ultime siano tali da dimostrare in modo assolutamente lampante ed inconfutabile la fallacia delle conclusioni peritali recepite dal giudice." (Sez. 5, sentenza n. 18975 del 13/02/2017, Cadore, Rv. 269909).

Quanto ai poteri ed al ruolo dei revisori dei conti, alla pag. 159 e segg., la Corte territoriale, sia nel riportare testualmente le dichiarazioni sul punto del teste T., consulente del pubblico ministero - che ha descritto i compiti dei revisori, con particolare riferimento alle verifiche che essi devono effettuare circa la corretta rappresentazione dei fenomeni di gestione dell'ente,

sia in fase previsionale che in fase consuntiva, al fine di accertare che le previsioni di entrata siano state correttamente effettuate e che altrettanto correttamente siano stati stimati gli oneri relativi alle varie tipologie di spese -, sia nel valutare la funzione pubblica svolta dai revisori, il cui compito si concreta nelle relazioni di accompagnamento al bilancio, sia ancora, a pag. 161, elencando quali siano i compiti dei revisori, in base alla previsione di cui all'art. 239 del TUEL, individuando, altresì, i poteri di cui essi dispongono, funzionali al ruolo a loro assegnato, ha senz'altro fornito una motivazione con cui il motivo del ricorso non sembra affatto essersi confrontato.

In particolare, è stato sottolineato come i revisori abbiano diritto di accesso agli atti ed ai documenti dell'ente, il che appare del tutto coerente con una delle funzioni dai medesimi svolta, che è quella di fornire "pareri sulla proposta di bilancio e sulle variazioni di bilancio nei quali deve essere espresso un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile" (art. 239 del TUEL); non a caso, sul punto, la Corte territoriale ha rilevato come detto ruolo venga rivestito da professionisti particolarmente esperti nel settore della contabilità come, del tutto incontestatamente, sono gli odierni ricorrenti.

In realtà, proprio alla luce della lettura del testo normativo indicato in motivazione - ossia l'art. 239 del TUEL - risulta chiaramente individuata la sfera operativa ed i compiti funzionalmente attribuiti ai revisori, in una prospettiva assolutamente opposta a quella rappresentata con i motivi di ricorso, che finisce per fornire un'interpretazione alternativa al ruolo dei revisori dei conti che, evidentemente, non tiene in alcun conto, prima ancora della motivazione della sentenza impugnata, la disposizione di legge sul punto.

Non solo, ma la sentenza impugnata ha ricordato, citando sul punto le numerose deposizioni testimoniali, che gli imputati si recavano abitualmente presso l'ufficio finanze e tributi per richiedere documenti contabili, senza alcuna preclusione in merito, si riunivano frequentemente, partecipavano alle sedute consiliari, avendo, pertanto, modo di assistere alle vibranti contestazioni dell'opposizione, che lamentava la mancata conoscenza degli atti a corredo del bilancio, necessari per la valutazione e l'approvazione dello stesso.

Il ricorso, inoltre, incorre in una palese inammissibilità nella misura in cui sottopone a questa Corte regolatrice circostanze assolutamente in fatto, come, ad esempio, il contenuto - peraltro neanche indicato - delle delibere relative agli anni dal 2007 al 2010, al fine di sostenere la circostanza che le anticipazioni di tesoreria fossero al di sotto del limite massimo autorizzato, per cui non si comprenderebbe per quale ragione avrebbero dovuto intervenire i revisori dei conti; stessa considerazione va fatta in riferimento alle appostazioni, relativamente alle quali la doglianza si concreta nella evidenziazione di circostanze in fatto, ignote a questa Corte e non accessibili al giudizio di legittimità.

Ciò senza considerare i frequenti richiami al contenuto della consulenza di parte e, genericamente, alla documentazione prodotta dalla difesa nei giudizi di merito, atti, tutti, che si collocano ben al di fuori del percorso conoscitivo delineato dal codice di rito per i Giudici di legittimità, al fine di individuarne e circoscriverne il ruolo ed i compiti nello svolgimento delle funzioni del giudizio di cassazione.

In sostanza, poi, anche il secondo motivo di ricorso si basa su argomentazioni la cui chiave interpretativa ispiratrice non tiene affatto conto della motivazione della sentenza impugnata, nè dei dati normativi in essa richiamati. Ciò in quanto la difesa parte dall'indimostrato assunto che, del tutto inconsapevolmente, i revisori dei conti fossero stati all'oscuro degli artifici contabili posti in essere dalla F., al contrario di quanto si evince dal tessuto argomentativo seguito dalla Corte territoriale, la quale ha evidenziato - attraverso l'indicazione delle specifiche deposizioni su detti aspetti - come i revisori, nonostante la loro indiscussa competenza professionale, avessero scientemente e del tutto volontariamente omesso di svolgere i loro compiti, essendosi, al contrario, limitati ad attività superficiali, quale "qualche timido parere sui bilanci inoltrato al Consiglio comunale, quasi sempre in limine, poco prima dell'inizio della discussione assembleare, qualche verifica di cassa ed alcune controdeduzioni ai rilievi della Corte dei Conti assolutamente insoddisfacenti".

E' proprio l'articolato novero dei compiti funzionalmente assegnati ai revisori, come desumibile dall'art. 239 del TUEL, come già detto, ad evidenziare la volontaria superficialità con cui i revisori hanno svolto il loro compito, avendo la sentenza logicamente dimostrato come le gravi anomalie evidenziate dai consulenti del pubblico ministero non sarebbero affatto sfuggite ai revisori, se essi avessero svolto il loro compito in maniera adeguata, alla stregua della loro competenza professionale.

In tal senso, infatti, occorre ricordare come il capo d'imputazione ha attribuito ai revisori una condotta complessa: sia attiva - consistita nella dichiarazione di congruità delle previsioni di bilancio e nell'attestazione della corrispondenza dei rendiconti alle risultanze della gestione - sia omissiva - avendo, essi, consapevolmente omesso di segnalare i gravi e reiterati artifici contabili posti in essere dalla F..

Ciò che esclude in radice ogni possibilità di far ricorso, nel caso in esame, all'applicazione dell'art. 48 c.p., appare discendere intuitivamente dalla circostanza - chiaramente rappresentata in sentenza - che, nonostante i loro poteri, non risulta in alcun modo che i revisori fossero stati ostacolati nel concreto esercizio delle loro funzioni, non avendo gli stessi mai rappresentato o denunciato alcuna forma di ostruzionismo o di ostacolo a loro frapposto.

Se ciò fosse avvenuto, d'altro canto, non si comprende come essi avrebbero potuto esprimere i giudizi, che pure hanno espresso, in termini "di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile", pur in presenza di una serie notevole di circostanze che avrebbero

dovuto quanto meno allarmarli, dalle contestazioni dell'opposizione ai rilievi della Corte dei Conti, stante, oltretutto, la loro competenza professionale e la loro qualifica specifica.

In tal senso, coerentemente con quanto previsto dall'art. 240 del TUEL, la Corte territoriale ha inquadrato la condotta dei revisori in quella - anche - di una consapevole e volontaria - e, come tale, dolosa - omissione di rappresentazione di circostanze anomale nella gestione del denaro pubblico, contrarie ai più elementari principi di contabilità pubblica, non essendosi i predetti, peraltro, limitati a detta omissione, ma essendosi, anzi, sotto altro aspetto, attivati per consentire dette condotte fraudolente, pervenendo addirittura a formulare giudizi di congruità e regolarità della gestione.

Del tutto coerentemente, quindi, la Corte territoriale, alla pag. 164 della sentenza impugnata, ha evidenziato come la condotta attribuita ai revisori sia una condotta attiva, rispetto alla quale le omissioni, pur contestate nel capo di imputazione, si pongono, pertanto, come complementari e necessariamente funzionali.

D'altra parte va ricordato come, del tutto indiscutibilmente, la modalità di condotta concorsuale - che non presuppone affatto un accordo preventivo - può realizzarsi mediante qualsivoglia contributo apprezzabile, in tutte le fasi dello sviluppo dell'attività criminosa, dall'ideazione all'esecuzione, anche come sviluppo di un proposito altrui, ossia di altro concorrente, purchè ciascun agente abbia conoscenza, anche unilaterale, del contributo recato alla condotta altrui, di talchè le condotte concorrenti risultano, in base ad un giudizio di prognosi postuma, integrate in un obiettivo unitario, ancorchè perseguito con differenti modalità (Sez. 2, sentenza n. 18745 del 15/01/2013, Ambrosanio ed altri, Rv. 255260).

In tal senso appare evidente come le condotte ascritte ai revisori dei conti appaiano del tutto diverse ed autonome - ancorchè inquadrate nello schema concorsuale - dalle condotte ascritte allo S.G., a nulla rilevando che la Corte di merito abbia adottato la stessa metodologia nell'analisi e nella valutazione del compendio probatorio, atteso che, al contrario, l'adozione di un diverso parametro valutativo per i diversi imputati avrebbe determinato un'insanabile illogicità della motivazione.

Quanto all'elemento soggettivo, la sentenza impugnata, alla pag. 165, si è lungamente diffusa su detto aspetto, affermando come i revisori avessero, del tutto volontariamente, lasciato ampio spazio operativo alla F., pur essendo consapevoli dei falsi dalla stessa commessi, anche alla luce degli specifici rilievi mossi dalla Corte dei Conti, che si era espressamente riferita alla falsificazione dei bilanci e dei rendiconti di gestione, precisando che non era stato rispettato il principio del pareggio di bilancio e che non erano state fornite alla Corte stessa adeguate giustificazioni circa la regolarità delle procedure di conservazione dei residui attivi risalenti, i quali presentavano un alto grado di vetustà che lasciava dubitare della reale

disponibilità di quelli iscritti nel bilancio, deducendo una sostanziale inattendibilità dei dati esposti nel conto del patrimonio, rappresentando, perciò, l'esigenza di riformulare lo stesso.

Ciò che appare significativo, quindi, è che, a tacere d'altro, anche solo seguendo i rilievi della Corte dei Conti, i revisori avrebbero potuto pervenire agevolmente a rilevare le falsificazioni contenute nei bilanci; il che, sotto altro aspetto, ridonda ai fini della loro assoluta consapevolezza di aver contribuito a fornire un'immagine assolutamente non veritiera dei conti del comune.

Nè alcuna contraddizione può rilevarsi nella tenuta motivazionale della sentenza alla luce dell'assoluzione dei revisori dalla singola condotta di cui al capo A) n. 1, atteso che, in tal caso, e solo in tal caso, la Corte di merito ha rilevato come non fosse esigibile, da parte dei revisori, una condotta di controllo ulteriore alla luce dei modelli 770, apparentemente ineccepibili, trattandosi, in tal caso, di artifici realizzati dalla F. ed in nessun modo enucleabili alla luce della regolarità formale dei documenti, non sussistendo, peraltro, alcun elemento di sospetto, anche in carenza di rilievi specifici da parte della Corte dei Conti.

Quanto, infine, alla determinazione della pena, va ricordato come la sentenza impugnata abbia concesso al ricorrente le circostanze attenuanti generiche per l'esigenza, non contestata dalla pubblica accusa, di adeguare la pena al fatto, ricordando il ruolo secondario del ricorrente rispetto a quello rivestito dagli altri soggetti coinvolti nella vicenda.

Va considerato, infine, che, in tema di concorso di circostanze, le statuizioni relative al giudizio di comparazione, ex art. 69 c.p., sono censurabili in sede di legittimità soltanto nell'ipotesi in cui siano frutto di mero arbitrio o di un ragionamento illogico, e non anche qualora risulti sufficientemente motivata la soluzione dell'equivalenza, ossia nel caso in cui il giudice, nell'esercizio del potere discrezionale previsto dall'art. 69 c.p., l'abbia ritenuta - come nel caso in esame - la più idonea a realizzare l'adequatezza della pena in concreto irrogata (Sez. 5, sentenza n. 5579 del 26/09/2013, dep. 04/02/2014, Sulo ed altro, Rv. 258874; Sez. 6, 258874; Sez. 6, sentenza n. 6866 del 25/11/2009, Alesci ed altri, Rv. 246134).

Ne discende, pertanto, l'inammissibilità anche di detto motivo di ricorso.

7. Quanto al ricorso di D.D., esso appare infondato e va, pertanto, rigettato.

Oltre alle considerazioni sin qui svolte, che, ovviamente, non possono che essere richiamate anche in riferimento al D., in quanto idonee all'analisi dei motivi di ricorso nell'interesse del detto imputato, va ricordato come questa Corte abbia costantemente affermato che ai fini della sussistenza del delitto di falsità in atto pubblico, materiale o ideologica che sia, è sufficiente il dolo generico, il che, ovviamente, non comporta che il dolo possa essere considerato in re ipsa; al contrario, si è sostenuto come esso debba essere sempre rigorosamente provato, dovendo, evidentemente, essere escluso tutte le volte in cui la falsità

risulti essere oltre o contro l'intenzione dell'agente, ad esempio in quanto dovuta ad una leggerezza o ad una negligenza di costui, poichè il sistema vigente ignora del tutto la figura del falso documentale colposo (Sez. 3, sentenza n. 30862 del 14/05/2015, Di Stasi ed altri, Rv. 264328; Sez. 5, sentenza n. 29764 del 03/06/2010, Zago, Rv. 248264; Sez. 5, sentenza n. 1963 del 10/12/1999, Veronese e altri, Rv. 216354; Sez. 5, sentenza n. 3004 del 13/01/1999, Thaler ed altro, Rv. 212939).

Quanto alla prova, si è aggiunto, il dolo, quale fenomeno interno e soggettivo, si manifesta attraverso segni esteriori, sicchè essa resta affidata ai *facta concludentia*, ossia a quelle modalità estrinseche dell'azione dotate di valore sintomatico, potendo assumere rilievo, ai fini della prova, anche l'eventuale scopo perseguito dall'agente, di modo che l'indagine - riservata al giudice di merito - esige che ogni singolo caso sia inquadrato e valutato nella cornice di circostanze concomitanti (Sez. 5, sentenza n. 1358 del 16/12/1986, Bosco, Rv. 175031).

Nel caso in esame la Corte di merito ha ampiamente individuato le circostanze indicative dell'elemento soggettivo, alla pag. 165 della sentenza: la mancata predisposizione di un piano di ispezioni, la mancanza di controlli a mezzo della tecnica del campionamento, l'omesso esercizio dei controlli alla luce dei rilievi mossi dalla Corte dei Conti, con particolare riferimento alla delibera del 30/03/2007, con cui la predetta Corte, dopo aver chiesto chiarimenti circa l'inottemperanza, da parte del comune, in ordine ai precedenti rilievi, aveva sensibilizzato l'ente circa le responsabilità derivanti dalla falsificazione dei bilanci di previsione e dei rendiconti di gestione, precisando che non era stato rispettato il principio di pareggio del bilancio e che non erano state fornite alla Corte adeguate giustificazioni circa la regolarità delle procedure di conservazione dei residui attivi risalenti, i quali presentavano un grado di vetustà tale da far dubitare circa la reale disponibilità di quelli iscritti al bilancio, con conseguente, sostanziale inattendibilità dei dati esposti nel conto del patrimonio e necessità di riformularlo.

La Corte territoriale, con motivazione immune da aporie logiche, ha, quindi, desunto l'elemento soggettivo dalle predette circostanze, accompagnate dalla sostanziale, perdurante inattività dei revisori, nonostante quanto evidenziato dalla Corte dei Conti.

Che poi, in tale contesto, il movente individuato in relazione al ricorrente - ossia il mantenimento della posizione presso il comune - fosse del tutto indipendente dalla volontà sia del sindaco S.G. che della F., essendo i revisori nominati dal Consiglio comunale in guisa da essere espressione di tutta l'assemblea consiliare, non appare nè rilevante nè logicamente incompatibile con il tessuto argomentativo della motivazione sul punto.

Ciò che, tuttavia, occorre ulteriormente chiarire è che la condotta ascritta all'imputato, ed agli altri componenti del collegio revisori, come peraltro già in precedenza evidenziato, non è semplicemente una condotta omissiva ai sensi dell'art. 40 c.p., comma 2, bensì anche una

condotta attiva, consistita nell'aver falsamente dichiarato la congruità delle previsioni di bilancio e nell'aver falsamente attestato la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione, in relazione agli anni 2008 e 2009. Che detta condotta attiva sia stata accompagnata ed integrata anche da volontarie e consapevoli omissioni, come quelle descritte dapprima nel capo di imputazione e, quindi, in sentenza, e sin qui riprodotte, non snatura affatto la tipologia della contestazione in concreto elevata e ritenuta in sentenza, ma deriva, piuttosto, dalla descrizione di componenti fattuali che hanno costituito l'antecedente logico e, in un certo qual modo, necessario, della medesima condotta penalmente rilevante.

Va ricordato, infatti, che per incontrastata giurisprudenza di questa Corte di legittimità, "In tema di falso documentale, la falsità in atto pubblico può integrare il falso per omissione non solo quando il pubblico ufficiale non riporta le dichiarazioni ricevute, ma anche quando un'attestazione incompleta - perchè priva dell'informazione su un determinato fatto - attribuisca al tenore dell'atto un senso diverso, così che l'enunciato descrittivo venga ad assumere nel suo complesso un significato contrario al vero o negativo dell'esistenza di dati rilevanti." (Sez. 5, sentenza n. 48755 del 04/11/2014, .M. in proc. Kosara, Rv. 261295; in termini: Sez. 5, sentenza n. 13132 del 01/12/2011, dep. 30/03/2012, Mantovani ed altro, Rv. 252162; Sez. 5, sentenza n. 41131 del 18/06/2008, P.G. in proc. Toselli ed altri, Rv. 241602).

La complessità e la poliedricità dei compiti attribuiti ai revisori dei conti, infatti, alla luce della variegata articolazione documentale del materiale oggetto di controllo e dei differenti profili contabili da valutare, non può che riverberarsi, sul piano fattuale, in una molteplicità di segmenti susseguenti e concatenati tra loro, sia omissivi che attivi, tutti, peraltro, funzionalmente indirizzati alla realizzazione della condotta di falsificazione, come descritta in imputazione.

In tal senso, infatti, non vi è - nè potrebbe esservi - alcuna contraddizione nella misura in cui in alcuni passaggi della motivazione sono stati descritti comportamenti volutamente superficiali da parte dei revisori, in altri omissioni di controllo, in altri ancora si è dato rilievo a condotte di acquisizione di documenti contabili a cui non ha fatto seguito alcun rilievo, e, infine, si è sottolineata la mancanza di attivazione a seguito dei controlli della Corte dei Conti.

Tutto ciò costituisce, indiscutibilmente, il substrato comportamentale variegato, da cui la Corte territoriale ha, del tutto logicamente, tratto elementi decisivi ai fini della sussistenza dell'elemento soggettivo del reato, avendo complessivamente valutato detti aspetti, oggettivamente rilevabili, e avendoli considerati in relazione alla condotta attiva penalmente rilevante - consistita nelle attestazioni di congruità delle previsioni e di corrispondenza del rendiconto alle risultanze di gestione - nel senso che proprio il complesso di elementi storicamente individuati nell'arco del periodo di attività del collegio dei revisori avrebbe dovuto indurre i medesimi a tenere una condotta ben diversa da quella contestata, che, in ipotesi, avrebbe potuto consistere nell'effettuare rilievi, nel rassegnare le dimissioni, nel denunciare la

mancata messa a disposizione di atti e/o documenti, nonchè l'irregolarità o la falsità degli stessi, ma certamente non ad attestare la regolarità dell'attività amministrativa esaminata, o esaminanda, ai fini della valutazione degli indici di regolarità del bilancio.

In tal senso, sicuramente, la frase oggetto di critiche da parte della difesa secondo la quale "la qualifica professionale dei revisori, chiaramente non quivis de populo, nonchè le disposizioni di legge applicabili, avrebbero richiesto maggior impegno ed attenzione nello svolgimento dei propri compiti in favore dell'ente locale" - appare incongrua, ma tuttavia la tenuta motivazionale della sentenza non ne risulta affatto compromessa nè indebolita.

Appare intuitivo, infatti, come una critica parcellizzata non possa metodologicamente avere alcuna seria possibilità di compromettere la positiva verifica di coerenza logica dello svolgimento argomentativo in cui si articola la sentenza, atteso che detta frase appare del tutto irrilevante ai fini dell'inquadramento della vicenda, che non ne risulta in alcun modo scalfita.

Quanto alla contestazione della circostanza aggravante di cui all'art. 476 c.p., comma 2, appare sufficiente richiamare le considerazioni sul punto già sviluppate in riferimento alle doglianze del coimputato S.G., atteso che nessun profilo ulteriore, rispetto a quelli già esaminati, appare evidenziato.

Va aggiunto che anche sotto l'aspetto della determinazione della pena non si rileva alcun elemento contrastante con la ravvisata qualificazione giuridica. Ed infatti, la pena nei confronti dei revisori dei conti, in primo grado, era stata determinata in anni tre mesi sei di reclusione, escluse le circostanze attenuanti generiche e calcolata la continuazione interna, in maniera del tutto compatibile con la forbice edittale dell'art. 476 c.p., comma 2, che, come noto, è compresa tra anni tre ed anni dieci di reclusione.

All'esito del giudizio di appello detta pena è stata ridotta sia per effetto della assoluzione parziale - ancorchè implicitamente valutata, come in precedenza indicato -, sia della concessione delle circostanze attenuanti generiche, valutate, ex art. 69 c.p., equivalenti alla circostanza aggravante di cui all'art. 476 c.p., comma 2.

Quanto alle doglianze circa la sussistenza dei presupposti per la condanna al risarcimento dei danni, va ricordato che, del tutto pacificamente, ai fini della pronuncia di condanna generica al risarcimento dei danni in favore della parte civile - come verificatosi nel caso di specie - non è necessario che il danneggiato provi la effettiva sussistenza dei danni ed il nesso di causalità tra questi e l'azione dell'autore dell'illecito, essendo sufficiente l'accertamento di un fatto potenzialmente produttivo di conseguenze dannose: la suddetta pronuncia, infatti, costituisce una mera declaratoria juris da cui esula ogni accertamento relativo sia alla misura sia alla stessa esistenza del danno, il quale è rimesso al giudice della liquidazione (Sez. 4, sentenza

n. 12175 del 03/11/2016, dep. 14/03/2017, P.C. in proc. Bordogna ed altri, Rv. 270386; Sez. 6, sentenza n. 9266 del 26/04/1994, Mondino ed altro, Rv. 199071).

In riferimento, poi, alla provvisoria, va ricordato l'orientamento granitico di questa Corte regolatrice, secondo cui "Il provvedimento con il quale il giudice di merito nel pronunciare condanna generica al risarcimento del danno assegna alla parte civile una somma da imputarsi nella liquidazione definitiva non è impugnabile per cassazione, in quanto per sua natura insuscettibile di passare in giudicato e destinato ad essere travolto dall'effettiva liquidazione del reintegro del risarcimento" (Sez. U, sentenza n. 2246 del 19/12/1990, dep. 19/02/1991, Capelli, Rv. 186722).

Quanto, infine, alle doglianze concernenti la lesione del diritto all'immagine, va ricordato come questa Corte regolatrice abbia già riconosciuto il danno all'immagine degli organi del Comune nel caso di un'amministrazione locale in cui la gestione della cosa pubblica era stata corretta, ma caratterizzata da violazione di norme anche penali attribuite al sindaco (Sez. 6, sentenza n. 2963 del 04/10/2004, dep. 31/01/2005, Aiello, Rv. 231031; conf. Sez. 3, sentenza n. 38837 del 01/02/2017, O., Rv. 271459, che ha affermato la legittimazione alla costituzione di parte civile dell'Università degli studi in relazione alla condotta illecita di un dipendente, posta in essere in occasione dello svolgimento delle proprie mansioni e nei confronti, di altri dipendenti, a loro volta intenti all'assolvimento dei propri compiti).

In tal senso, quindi, deve affermarsi la sussistenza di un principio generale che implica la sussistenza del danno all'immagine allorché la condotta sia idonea, ossia qualora essa abbia avuto risonanza pubblica; ne consegue che il danno all'immagine ed alla credibilità dell'ente sono determinati dal discredito e dal sentimento di sfiducia derivanti dalla consumazione di reati da parte di pubblici dipendenti, non potendosi certamente attribuire il discredito medesimo alla circostanza che - in adempimento di fondamentali diritti di informazione - la vicenda abbia avuto risalto e sia stata divulgata attraverso gli organi di stampa e di informazione.

8. Anche il ricorso di S.C. appare infondato e va, pertanto, rigettato.

Quanto al primo motivo di ricorso, si osserva che la motivazione della Corte territoriale, per quanto riporti considerazioni ed argomentazioni della sentenza di primo grado, ha senza alcun dubbio ampiamente valutato le doglianze difensive in chiave critica, per cui appare veramente non realistico, e senz'altro semplicistico, definirla come una motivazione esclusivamente per relationem.

Del tutto generico appare il secondo motivo di ricorso, non avendo la difesa offerto alcun elemento che possa chiarire a questa Corte in che senso la documentazione di cui si era chiesta l'acquisizione ed i mezzi istruttori di cui si era chiesta la rinnovazione apparissero

necessari, non essendo stati i predetti mezzi di prova e documenti neanche individuati in ricorso, se non in riferimento alla memoria del 27/03/2014 a firma dell'Avv.to Alberto Panuccio, riferimento palesemente insufficiente al fine della specificità del motivo di ricorso.

Quanto alla violazione degli artt. 521 e 522 c.p.p. in riferimento alla circostanza aggravante di cui all'art. 476 c.p., comma 2, appare sufficiente operare un richiamo alle considerazioni in precedenza effettuate sulla medesima questione, in relazione ad analogo motivo di ricorso da parte del coimputato S.G..

Anche in relazione ai profili della sussistenza del dolo, della ricostruzione della condotta ascritta allo S.C. nel suo ruolo di revisore, alla possibilità di ravvisare l'errore sul fatto o per essere stato il ricorrente indotto a commettere il reato dall'altrui inganno (motivi nn. 5, 6, 7 del ricorso), le questioni appaiono essere state analizzate già in riferimento ai coimputati, apparendo, quindi, sufficiente richiamare le precedenti argomentazioni sulle indicate questioni.

Va aggiunto che, anche per lo S.C., come per il D., in sostanza molte delle doglianze costituiscono considerazioni in fatto, nell'ottica di una diversa prospettazione valutativa della vicenda, a fronte della motivazione della sentenza impugnata che, come visto, si basa sulle risultanze delle consulenze del pubblico ministero e su deposizioni testimoniali specifiche, analizzate con argomenti immuni da contraddizioni logiche e, come tali, rilevanti su di un piano valutativo non logicamente censurabile.

Alcune ulteriori considerazioni, tuttavia, vanno operate in riferimento a specifici argomenti dello S.C., delineati in ricorso.

Anzitutto, in riferimento al quarto motivo di ricorso, va ricordato come la circostanza che il sindaco fosse decaduto dalla carica in data (OMISSIS) e che la F. fosse cessata dall'incarico in data (OMISSIS), non significa affatto che fosse cessata la condotta concorsuale dei revisori che, come più volte ripetuto, è consistita, tra l'altro, nell'aver dichiarato la congruità delle previsioni di bilancio e nell'aver attestato la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione, sia in riferimento al rendiconto dell'anno 2008, approvato con delibera del 22/07/2009, sia in relazione al rendiconto del 2009, approvato con delibera dl 11/02/2011.

Da nessuno snodo motivazionale della sentenza, quindi, emerge che la ricostruzione della vicenda implicasse l'interdipendenza delle condotte dei revisori da quella degli altri correi, non essendo le condotte stesse vincolate da alcun nesso di contemporaneità.

Ciò, d'altra parte, corrisponde ai principi generali in materia di concorso di persone nel reato, che, tra le variegata e molteplici forme di manifestazione, prevede la possibilità che la condotta di alcuni possa intervenire, da punto di vista funzionale, anche in un momento

successivo rispetto alla condotta di altri correi; non a caso, infatti, si parla di condotte antecedenti o successive.

In ogni caso, al di là delle diversissime modalità in cui si può realizzare la compartecipazione materiale nel reato, ciò che conta è la realizzazione dell'elemento oggettivo del reato da parte di ciascuno dei concorrenti ed il contributo causale alla verifica del fatto, sostenuto dalla volontà di cooperare, ma non certamente la coesistenza cronologica delle condotte.

Tra l'altro, nel caso di specie, la condotta è stata contestata e ritenuta come condotta continuata, ai sensi dell'art. 81 c.p., comma 2, e la sentenza ha evidenziato, nella descrizione della vicenda, come neanche dopo la decadenza della F. o dopo le dimissioni dello S.G. i revisori avessero, pur essendo rimasti in carica, effettuato alcun rilievo in merito alla gestione dei fondi pubblici, nonostante la perdurante pluralità di indici inequivocabili che, alla luce della loro specifica professionalità, li avrebbe dovuti indurre ad operare in tal senso.

Quanto alla insussistenza, per lo S.C., del movente costituito dall'interesse a mantenere l'incarico - di cui al quinto motivo di ricorso - posto che egli, comunque, non era più rieleggibile, va detto che detta circostanza appare del tutto influente ai fini della dimostrazione del dolo, atteso che, come già detto, il movente può costituire uno degli elementi che concorre alla individuazione del dolo; nel caso di specie, come già affermato per il D., plurimi appaiono gli elementi utili a delineare la componente soggettiva del reato, anche indipendentemente dalla individuazione di una specifica motivazione a delinquere da parte del ricorrente.

Sulla problematica dei rilievi della Corte dei Conti, come evidenziato sempre nel quinto motivo di ricorso, la difesa dello S.C. ha evidenziato come le deliberazioni n. 59/2006 e n. 69/2007 non siano state oggetto di contestazione, così come non lo sono stati il bilancio consuntivo dell'anno 2006, oggetto della deliberazione n. 167/2008 della Corte dei Conti, nè il bilancio consuntivo dell'anno 2007, oggetto della deliberazione n. 89/2009 della Corte dei Conti che, inoltre, non ha mai trasmesso gli atti alla competente Procura della Repubblica.

A questo proposito va ricordato che la sentenza impugnata, alle pagg. 79 ed 80, ha ricordato che con la delibera n. 59 del 17/11/2006, avente ad oggetto il bilancio di previsione del 2006, la Corte dei Conti avesse evidenziato criticità circa la situazione economica delle società partecipate, all'andamento delle spese correnti e di quelle in conto capitale, analiticamente descritte in motivazione, che avevano fatto sì che la Corte dei Conti avesse concluso nel senso che il (OMISSIS) non avesse rispettato il patto di stabilità interno, per cui avrebbe dovuto provvedere a riformulare le previsioni di bilancio, con divieto di effettuare spese per l'acquisto di beni e servizi in misura superiore alla spesa dell'ultimo anno, nonchè di procedere all'assunzione di personale a qualsiasi titolo e di ricorrere all'indebitamento per gli investimenti. Nonostante detti rilievi, il (OMISSIS) non aveva ottemperato in alcun modo negli

anni successivi, ed infatti, con la deliberazione n. 69 del 30/03/2007, la Corte dei Conti aveva chiesto chiarimenti circa detta inottemperanza, sottolineando il rischio e le responsabilità scaturenti dalla falsificazione dei bilanci, nonché effettuando ulteriori rilievi, a seguito dei quali i consiglieri della minoranza avevano chiesto la convocazione del Consiglio comunale. Con la successiva delibera n. 167 del 22/05/2008 la Corte dei Conti aveva effettuato ulteriori specifici rilievi, tra cui l'uso eccessivo dei consulenti e professionisti esterni, osservando poi come il comune non avesse fornito adeguati chiarimenti ai rilievi precedenti, formalizzando, quindi, rilievi aggiuntivi, indicati specificamente in motivazione, ai quali, parimenti, il comune non aveva dato alcun seguito; con la deliberazione n. 89 del 25/02/2009, infine, la Corte dei Conti era ritornata sul profilo dei residui attivi molto risalenti.

Tanto premesso, la Corte territoriale ha affermato che il sindaco S.G. si era limitato a ritenere sufficienti le controdeduzioni redatte dai revisori per la Corte dei Conti, anziché approfondire le gravissime questioni emerse ed adottare i provvedimenti consequenziali, quale la rimozione della dirigente, posto che all'epoca dei fatti, inoltre, il controllo della Corte dei Conti era solo di tipo collaborativo, essendo stata solo in seguito introdotta la norma di cui al D.Lgs. n. 149 del 2011, art. 6 secondo cui la Corte dei Conti può accertare i presupposti per la dichiarazione di dissesto finanziario dell'ente locale.

Alla luce di detta motivazione osserva il Collegio che l'argomentazione della difesa dello S.C. appare fuorviante, perchè i revisori - come dimostrato dalla sentenza - non solo conoscevano i rilievi dell'organo di controllo, ma avevano interloquito in merito, ancorchè in maniera evidentemente non soddisfacente per l'organo di controllo stesso; a ciò si deve aggiungere che uno dei rilievi della Corte dei Conti, proprio nel 2008 e nel 2009, oltre che nel precedente 2007, si riferiva al fatto che le criticità evidenziate perdurassero, e che il comune non avesse adottato alcun correttivo; il tutto quindi, in un periodo, in cui, come visto, i revisori avevano continuato ad operare, nella piena consapevolezza dei rilievi stessi.

Pertanto, su questo aspetto appare necessario richiamare il già menzionato principio di continuità dei bilanci, sancito dalla Corte costituzionale con le sentenze n. 89 del 2017 e n. 274 del 2017, secondo cui ogni errata o incongrua determinazione del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi.

In particolare il Giudice delle leggi ha evidenziato come situazioni finanziarie matematicamente e fortemente anomale non possano costituire un fermo punto di partenza degli esercizi successivi; esse, infatti, coinvolgono in modo durevole l'equilibrio del bilancio. "Quest'ultimo, considerato nella sua prospettiva dinamica, la quale "consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche" (sentenza n. 266 del 2013; in senso conforme, sentenza n. 250 del 2013), esige che la base di tale ricerca sia salda e non condizionata da perturbanti potenzialità di indeterminazione.... Proprio la costanza e la continuità di tale

ricerca ne spiegano l'operatività nell'arco di più esercizi finanziari; al contrario, prendere le mosse da infedeli rappresentazioni delle risultanze economiche e patrimoniali provoca un effetto "domino" nei sopravvenienti esercizi, pregiudicando irrimediabilmente ogni operazione di risanamento" (sentenza n. 89 del 2017)".

Le pronunce della Corte costituzionale su detto aspetto hanno, altresì, ricordato anche l'introduzione, con la Legge costituzionale del 20 aprile 2012, n. 1, del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale.

Infine si deve ribadire, anche in relazione allo S.C., quanto già in precedenza osservato in riferimento agli altri revisori dei conti, e cioè che l'argomento difensivo, secondo il quale ai revisori non era stata fornita la documentazione necessaria, a differenza di quanto in seguito verificatosi per i consulenti tecnici del pubblico ministero, rende di ancor più difficile comprensione la circostanza che, pur in carenza della detta, necessaria documentazione, i revisori avessero effettuato specifiche attestazioni di regolarità dei bilanci per due anni consecutivi.

Quanto ai motivi 8) e 9), va ricordato che la Corte di merito ha fatto ricorso alle circostanze attenuanti generiche equivalenti alla contestata aggravante, in considerazione dello stato di incensuratezza degli imputati e della necessità di adeguare la pena alla concreta entità del fatto, in tal senso formulando un giudizio di equivalenza ai sensi dell'art. 69 c.p., ed individuando la pena base in anni due di reclusione - ivi calcolato, come detto, la riduzione di pena per effetto della pronuncia assolutoria dal capo A) n. 1 dell'imputazione aumentata per la continuazione interna ad anni due mesi quattro di reclusione, evidenziando come si trattasse di una pena prossima al minimo edittale, evidentemente in riferimento alla pena prevista dal comma primo dell'art. 476 c.p., sulla base della quale era stata ricalcolata la pena a seguito del giudizio di equivalenza ex art. 69 c.p..

I motivi, quindi, appaiono ai limiti dell'inammissibilità, atteso che la graduazione della pena, anche in relazione agli aumenti ed alle diminuzioni previsti per le circostanze aggravanti ed attenuanti, rientra nella discrezionalità del giudice di merito, che la esercita, così come per fissare la pena base, in aderenza ai principi enunciati negli artt. 132 e 133 c.p.; ne discende che è inammissibile la censura che, nel giudizio di cassazione, miri ad una nuova valutazione della congruità della pena la cui determinazione non sia frutto di mero arbitrio o di ragionamento illogico (Sez. 5, sentenza n. 5582 del 30/09/2013, dep. 04/02/2014, Ferrario, Rv. 259142), ciò che - nel caso di specie - non ricorre. Invero, una specifica e dettagliata motivazione in ordine alla quantità di pena irrogata, specie in relazione alle diminuzioni o aumenti per circostanze, è necessaria soltanto se la pena sia di gran lunga superiore alla misura media di quella edittale, potendo altrimenti essere sufficienti a dare conto dell'impiego dei criteri di cui all'art. 133 cod. pen. le espressioni del tipo: "pena congrua", "pena equa" o "congruo aumento", come pure il richiamo alla gravità del reato o alla capacità a delinquere

(Sez. 2, n. 36245 del 26/06/2009, Denaro, Rv. 245596). Quanto, infine, al decimo motivo di ricorso, avente ad oggetto censure alle statuizioni civili della sentenza impugnata, appare sufficiente il richiamo alle considerazioni già svolte sul motivo del coimputato D., contenente analoghe argomentazioni critiche.

Dalla declaratoria di inammissibilità del ricorso del D.M. discende, ai sensi dell'art. 616 c.p.p., la condanna del predetto al pagamento delle spese del procedimento ed al versamento della somma di Euro 2.000,00 in favore della Cassa delle Ammende, mentre dal rigetto dei ricorsi dello S.C. e del D. discende la condanna di ciascuno di essi al pagamento delle spese del procedimento.

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata nei confronti di S.G. limitatamente al delitto del capo C) perchè estinto per intervenuta prescrizione ed elimina la relativa pena di mesi cinque di reclusione; sostituisce l'interdizione perpetua dai pubblici uffici disposta nei confronti del predetto con l'interdizione dai pubblici uffici per la durata di anni cinque; rigetta nel resto il ricorso dello S.G..

Corretto l'errore materiale consistente nella omissione nel dispositivo della sentenza di appello della assoluzione di S.C., D.D. e D.M.R.E. in relazione alla condotta sub A/1), dichiara inammissibile il ricorso del D.M. che condanna al pagamento delle spese del procedimento ed al versamento della somma di Euro 2.000,00 in favore della Cassa delle Ammende; rigetta i ricorsi dello S.C. e del D. e condanna ciascuno dei predetti al pagamento delle spese del procedimento.

Così deciso in Roma, il 4 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 19 luglio 2018