



La Corte d'Appello di Milano

Sezione Seconda Penale

Composta dai Signori:

- 1. Dott. FABIO PAPARELLA Presidente
- 2. “ GUIDO BRAMBILLA Consigliere *zel*
- 3. “ CARLA GALLI “
ha pronunciato la seguente

SENTENZA nel procedimento penale

nei confronti di

~~██████████~~ nato a MILANO (MI) il 23-12-1958 - APPELLANTE
- LIBERO *queste*
residente a ~~██████████~~

Imputato di : ART. 10 QUATER D. L.VO 74/00 commesso in MILANO in
data 30-09-2011

Difeso da: ~~██████████~~ Foro di MILANO *presente*

N.

Mod. 2/A/SG

N. *2810*

della sentenza

N. 2024/2015

del Reg.Gen.App.

N.R.G.N.R. 27210/2013

UDIENZA
del giorno

20-04-2017

Depositata
in Cancelleria

2 MAG. 2017

Il Cancelliere

Estratto esecutivo a

Procura Generale

il

Proc. Rep. c/ Trib. di

il

Ufficio corpi di reato di

il

a

il

Estratto ex art.15/27 D.M.
334/89 al P.M. c/o Trib.

di

il

Il Cancelliere

Redatta scheda

il

Il Cancelliere

Art.

APPELLANTE

avverso la sentenza del GIP Tribunale di MILANO N. Reg.Gen. 7057/2013 del 16-04-2014
con la quale veniva __condannat__, alla pena di:
MESI 8 DI RECL. - GENERICHE - DOPPI BENEFICI
PER IL REATO DI INDEBITA COMPENSAZIONE IN RIFERIMENTO ALL'ANNO 2010

per i reat :

~~XXXXXXXXXX~~ ART. 10 QUATER D. L.VO 74/00 commesso in MILANO in data 30-09-2011.

In esito all'odierno dibattimento celebratosi in .. *M. M. M.* dell'imputato.

Sentita la relazione del Sig. Consigliere Dott. *BRAMBILLA*

Sentit.....imputat.....la Parte Civile, il Pubblico Ministero dott.ssa CIARAVOLO , il Difensore;

i quali concludono come da verbale d'udienza.

**IMPUTATO**

~~REDAZIONE~~

del reato p. e p. dall'art. 10^{quater} d.lgs. 74/2000 perché, quale rappresentante legale, nell'anno di imposta 2010, della società ~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~, utilizzava in compensazione IVA senza aver presentato la relativa dichiarazione per l'anno d'imposta 2011, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 crediti non spettanti o inesistenti, relativi al quadro VL – IVA per l'ammontare complessivo di euro 516.457,00.

In Milano, 30 settembre 2011, termine previsto per il pagamento dell'acconto IVA relativo al periodo d'imposta successivo.

LA SENTENZA IMPUGNATA

Con la sentenza emessa in data 16 aprile 2014, il Giudice per le Indagini Preliminari del Tribunale di Milano, in esito al rito abbreviato scelto dall'imputato, ha ritenuto pienamente provata la penale responsabilità dello stesso in ordine al reato a lui ascritto condannandolo, previa concessione delle attenuanti generiche ed operata la riduzione per il rito, alla pena di mesi 8 di reclusione, oltre al pagamento delle spese processuali, con pena sospesa e non menzione.

Il fatto contestato nell'imputazione di cui *supra* attiene ad un'operazione di presunta indebita compensazione con credito IVA non spettante che sarebbe stata effettuata dalla società ~~XXXXXXXXXXXX~~ con riferimento al periodo d'imposta 2010.

La ricostruzione fattuale - operata sulla base di un lungo carteggio intercorrente i legali della suddetta società e i commissari giudiziali deputati alla valutazione della proposta di concordato preventivo della stessa - può riassumersi nei termini che seguono:

- In data 29 gennaio 2010 la ~~XXXXXXXXXXXX~~ e la ~~XXXX~~ sottoscrivevano un contratto con la quale stabilivano la cessione reciproca di marchi e brevetti. Il corrispettivo previsto per l'acquisizione dei marchi della ~~XXXXXXXXXXXX~~ sarebbe stato pari a euro 2.010.000,00 oltre IVA; quello per l'acquisizione dei marchi della ~~XXXX~~ sarebbe invece stato pari a euro 3.000.000.
- Contestualmente alla vendita dei marchi della ~~XXXXXXXXXXXX~~, la ~~XXXX~~ si impegnava nei confronti della predetta a concedere l'utilizzo mediante apposita licenza degli stessi marchi ceduti per un periodo di 20 anni, a fronte di un compenso con cadenze prestabilite.



- In conseguenza di tale operazione il 29 luglio la ██████ emetteva la fattura n. 103 V in favore della ██████ per un importo pari a 3.000.000 di euro oltre IVA, con causale “*cessione know how – Seathane Comp A come da contratto del 31 luglio 2010*”.
- Il 31 dicembre 2010 la ██████ emetteva la nota di credito n. 23 a storno della fattura emessa, annullando dunque l'operazione precedentemente contabilizzata.
- L'effetto dell'operazione posta in essere è stato quello di aver permesso alla ██████ di compensare il proprio debito IVA con il credito risultante dalla fattura e pari a euro 600.000 alla data del 31 luglio 2010¹, salvo poi retrocedere lo stesso credito a mezzo di annullamento della fattura precedentemente emessa alla fine dell'anno 2010.

In merito a tale operazione la ██████ forniva la propria versione in sede di domanda di replica alla relazione dei commissari giudiziali ex art. 173 L.F.: le due società avrebbero deciso di scambiarsi reciprocamente i marchi al fine di dar vita ad una nuova *Joint Venture*. La transazione non sarebbe tuttavia andata a buon fine in ragione della crisi economica subita dalla ██████, la quale avrebbe impedito a quest'ultima di onorare il pagamento del prezzo pattuito. In conseguenza di tale circostanza la ██████ avrebbe proceduto ad annullare la fattura precedentemente emessa in favore di ██████, determinando in questo modo la retrocessione dei marchi oggetto di compravendita. Coerentemente con quanto appena esposto la ██████ ha precisato che il *know how* oggetto di cessione è sempre stato di proprietà della ██████

I commissari giudiziali, d'altro canto, intravedevano nell'operazione commerciale posta in essere un meccanismo di elusione tributaria consistente nell'aver permesso alla ██████ di portare a detrazione un credito IVA ad essa non spettante in relazione all'anno d'imposta 2010. Tale convinzione è stata ingenerata nei commissari in ragione dei plurimi rapporti di diverso tipo esistenti tra le due società, nonché una serie di finanziamenti “a cifra tonda” intercorrenti tra le stesse, i quali avrebbero fatto presagire sviluppi anomali o quantomeno singolari della gestione imprenditoriale e contabile. Era inoltre risultato che l'odierno imputato fosse membro del Consiglio di Amministrazione di ██████ nel periodo antecedente all'agosto 2010; che questi era diventato socio della *holding* che deteneva la partecipazione sociale di ██████ successivamente ai fatti di cui si discute; che su alcune fatture tra le due società era recata la causale “servizi infra-gruppo”; che il contratto del 29 gennaio 2010 prevedeva che la ██████

¹ Si precisa che la fattispecie di cui all'art. 10^{quater} si perfeziona ogniqualvolta il credito utilizzato in compensazione faccia riferimento ad un'operazione imprenditoriale inesistente ovvero ritenuta sprovvista di alcun nesso in relazione al tipo di attività svolta dalla società.

Quanto alla misura dell'importo evaso contestato nel capo d'imputazione si rileva che la somma di euro 516.457 è il massimo importo detraibile per effetto di compensazione con mod. F24 in relazione ad ogni singolo periodo d'imposta.



s.p.a. si spogliasse dei propri marchi ottenendo in cambio una somma che nei 19 anni successivi avrebbe dovuto restituire a rate senza riottenere i marchi ceduti.

Sulla base delle sopra esposte evidenze il Tribunale ha ritenuto di sposare la ricostruzione operata dai commissari giudiziari sulla base delle seguenti ragioni:

- a) L'emergente promiscuità imprenditoriale tra la ~~XXXXXX~~ e la ~~XXXXXX~~;
- b) L'insensatezza imprenditoriale dell'acquisto – in data luglio 2010 - da parte di ~~XXXXXX~~ di un *know how* che già precedentemente utilizzava in forza della licenza concessa da ~~XXXXXX~~ con il contratto del 29 gennaio 2010;
- c) L'inutilità economica del contratto stipulato tra ~~XXXXXX~~ e ~~XXXXXX~~ nel gennaio 2010;
- d) La circostanza che il giudice delegato abbia autorizzato l'accertamento con adesione, nulla opponendo alle pretese erariali.

Quanto al trattamento sanzionatorio, sono state concesse le circostanze attenuanti generiche principalmente in ragione del corretto comportamento processuale dell'imputato, il quale ha lealmente fornito tutta la documentazione utile ad una completa valutazione del caso. La misura della pena è stata determinata in misura significativamente superiore al minimo edittale (anni 1 e mesi 6) in ragione dell'entità del danno causato e dell'intensità del dolo manifestata; pena ridotta per l'applicazione delle predette circostanze generiche e per il rito a mesi 8 di reclusione.

Sono stati altresì concessi i benefici della sospensione condizionale della pena e della non menzione in considerazione dell'incensuratezza dell'imputato.

L'ATTO DI APPELLO

Avverso la sopra menzionata sentenza il difensore di ~~XXXXXX~~ ha tempestivamente interposto appello sulla base dei seguenti motivi d'impugnazione:

- b) Assoluzione perché il fatto non costituisce reato in ragione dell'assenza dell'elemento oggettivo e soggettivo.**

Lamenta la difesa, premessa la già documentata e asserita estinzione del debito IVA e la circostanza relativa all'ammissione alla procedura di concordato preventivo per la ~~XXXXXX~~ *s.p.a.*, la mancata dimostrazione del dolo richiesto dalla norma incriminatrice.

Osserva l'appellante come il giudice di prime cure abbia completamente omesso di valutare la consapevolezza dell'imputato in ordine all'asserita fittizietà delle operazioni sottostanti



all'indebita detrazione IVA contestata. Egli ha in effetti assunto la carica di legale rappresentante della ██████████ il giorno 1.2.2011, occupandosi da quel momento in poi della domanda di concordato presentata. La prima dichiarazione fiscale da lui sottoscritta in data 30.9.2011 è stata presentata in continuità con la precedente situazione contabile e dunque non è possibile affermare che egli avesse contezza della veridicità delle operazioni sottostanti.

Peraltro – a dire della difesa – nemmeno risulterebbe provato l'elemento oggettivo del reato, atteso che l'adesione dei liquidatori alla procedura conciliativa dell'Agenzia delle Entrate non dimostra la ritenuta fittizietà delle operazioni, potendo essere invece stata dettata da ragioni di maggior convenienza per la procedura, come in effetti sostenuto.

b) Sul trattamento sanzionatorio.

Osserva il difensore che la pena è stata determinata dal primo giudice in misura prossima al massimo edittale in ragione dell'entità del danno causato e dell'intensità del dolo. Nessuno di questi elementi risulta comprovato dalle emergenze processuali, visto l'integrale pagamento del debito tributario da parte dei liquidatori e vista l'indimostrata sussistenza dell'elemento soggettivo in capo al ██████████

In conseguenza di quanto sopra la difesa ha chiesto la rideterminazione della pena nel minimo, oltre alla già ritenuta concessione delle attenuanti generiche e alla riduzione per il rito.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Occorre anzitutto rilevare che l'imputato ██████████ a mezzo dell'attività svolta dai liquidatori giudiziali nell'ambito della procedura di concordato preventivo intrapresa dalla ██████████, ha completamente estinto il debito tributario per l'annualità 2010 (comprensivo di interessi e sanzioni) facendo utilizzo dell'apposita procedura di accertamento con adesione indicata dall'Agenzia delle Entrate nel relativo avviso notificato all'imputato.

2. Tale circostanza – correttamente ed esaurientemente documentata dalla difesa in atti (Cfr. all. 11-12-14-15 all'atto di opposizione a decreto penale, dep. 3.12.2013) - risulta in effetti dirimente ai fini della soluzione del presente giudizio, stante l'intervenuta introduzione della causa di non punibilità di cui all'art. 13 d.lgs. 74/2000, per effetto del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

3. La suddetta norma recita infatti al comma 1: *“i reati di cui agli articoli 10bis, 10ter e 10quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi,*



sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso”.

4. Nel caso che qui si esamina appaiono soddisfatti tutti i requisiti previsti dalla disposizione sopra citata, atteso che il debito contestato nel capo di imputazione risulta essere stato integralmente estinto mediante apposita presentazione del modello F24 in data 20.9.2012 - e dunque in epoca ben anteriore sia all'emissione del decreto penale di condanna opposto (15.7.2013) sia alla conclusione dell'udienza preliminare (16.4.2014) – mediante una delle procedure espressamente indicate dalla norma, ossia l'adesione all'accertamento dell'Agenzia delle Entrate.

5. Mette conto osservare che l'assenza di motivi atti a dedurre l'applicazione di tale causa di non punibilità da parte della difesa non impedisce al presente Collegio di rilevarne la sussistenza, giacché essa è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento, e atteso che la novella legislativa non era ancora intervenuta nell'ordinamento alla data di deposito dell'atto d'appello da parte del difensore.

6. Giova inoltre precisare che la venuta in rilievo delle cause sopravvenute di esclusione della punibilità si ha solo qualora si sia ritenuto integrato il reato contestato sotto il duplice profilo dell'elemento oggettivo e soggettivo. Queste ultime infatti, diversamente dalle cause di giustificazione e dalle cause di esclusione della colpevolezza, lasciano intatta sia l'*antigiuridicità* del comportamento sia la sua *esigibilità psicologica*, derivando l'esclusione della punibilità da mere valutazioni politico-sociali operate dal legislatore.

7. Nella vicenda che qui interessa, in effetti, le plurime anomalie dell'operazione di indebita compensazione contestata - già messe in luce dai commissari giudiziari nel corposo carteggio in atti e riprese nelle motivazioni del giudice di prime cure - inducono la presente Corte a ritenere che la trasmigrazione del credito IVA dalla ~~XXXX~~ alla ~~XXXXXXXXXXXX~~ (e viceversa) fosse priva di adeguata giustificazione sul piano imprenditoriale.

8. Nella stessa direzione, non parrebbe *prima facie* meritevole di accoglimento il motivo d'appello relativo all'assenza dell'elemento soggettivo del reato facente leva sulla successione nella carica amministrativa tra il sig. ~~VXXXX~~ e il sig. ~~VXXXX~~, atteso che è stato ampiamente documentato come quest'ultimo avesse approfondita contezza delle operazioni commerciali intercorrenti tra la ~~XXXX~~ e la ~~XXXXXXXXXXXX~~, vista anche la sua partecipazione gestoria nell'una e nell'altra in momenti diversi.



9. Da ultimo, occorre affrontare la possibile obiezione relativa al carattere *personale* delle cause sopravvenute di non punibilità. Queste – come noto – attengono unicamente all'autore materiale dell'azione criminosa posta in essere, al punto che la successiva condotta legittimante l'esclusione della punibilità non si comunica ad eventuali concorrenti nel reato *ex art. 119 c.p.*

10. Tuttavia il dato testuale della norma di cui all'art. 13 – diversamente dal tenore delle altre cause sopravvenute di esclusione della punibilità² - pare attribuire rilevanza *oggettiva* alla circostanza dell'estinzione del debito tributario, non facendo alcuna menzione dei soggetti i quali sarebbero tenuti all'adempimento di quanto dovuto all'Erario (unitamente a interessi e sanzioni) al fine di poter beneficiare dell'esclusione di pena.

10. Ciò induce a ritenere che la *voluntas legis* sia unicamente quella di garantire la corretta percezione da parte dell'Erario delle somme ad esso spettanti, incentivando la regolarizzazione della posizione contributiva oggetto dell'avviso di accertamento. In tale ottica, non assumerebbe alcuna rilevanza la provenienza dell'azione riparatoria e/o risarcitoria, potendo questa essere tenuta anche da soggetto diverso dall'autore materiale della condotta contestata. In altre parole, l'unico dato che assume importanza è l'esclusione di qualsivoglia lesione al bene giuridico sotteso alla norma alla data di apertura del dibattimento di primo grado.

11. Alla luce di quanto sopra, si ritiene perfettamente legittima l'operatività della causa di non punibilità nel caso di specie benché l'estinzione del debito tributario sia avvenuta a mezzo dell'attività dei liquidatori giudiziali deputati all'esecuzione del concordato preventivo, e dunque non per mano del sig. ██████████

12. Peraltro, anche a voler respingere l'interpretazione letterale della norma così come *supra* ricostruita pare difficile sostenere che, nel caso in esame, vi sia un'effettiva *alterità* tra la posizione del sig. ██████████ e quella dei liquidatori giudiziali, stante il fatto che la gestione dell'imputato fin dal momento in cui è divenuto amministratore della ██████████ in data 1 febbraio 2011 è stata perlopiù finalizzata all'omologazione del concordato preventivo, con tutte le conseguenze che da esso discendono (come risulta dalla domanda di ammissione dallo stesso presentata in data 30.5.2011).

13. Si osserva inoltre che alla data dell'avviso di accertamento proveniente dall'Agenzia delle Entrate (13.3.2012), è indubbio come gli unici organi deputati a poter decidere di estinguere

² Ad esempio per la desistenza volontaria l'art. 56, comma 3 c.p. prevede che "*se il colpevole volontariamente desiste...*"; per la ritrattazione l'art. 376 c.p. prevede che "*il colpevole non è punibile se...*"; ovvero ancora per il reato di procurata evasione colposa l'art. 387, comma 2 c.p. prevede che "*il colpevole non è punibile se...*"; l'art. 463 c.p. prevede che "*non è punibile chi, avendo commesso alcuno dei fatti preveduti dagli articoli precedenti...*".



l'obbligazione tributaria erano proprio i liquidatori giudiziali, i quali agivano nell'interesse della procedura, e dunque indirettamente nell'interesse del sig. [REDACTED] della [REDACTED]. Il [REDACTED] non disponeva più infatti dei poteri gestori tipici e utili alla regolarizzazione della propria posizione contributiva nei confronti dell'Erario, essendo tale scelta unicamente riservata agli organi della procedura appositamente nominati in esito al decreto di omologazione del Tribunale.

14. Di talché, alla luce della complessiva valutazione delle circostanze del caso concreto, parrebbe *contra legem* escludere l'operatività della causa di non punibilità in ragione della diversità del soggetto competente ad operare l'adempimento del debito erariale gravante sulla [REDACTED], visto anche l'intento manifestato dal sig. [REDACTED] in direzione del buon andamento della procedura concorsuale da egli stesso attivata nella propria qualità di legale rappresentante della società.

15. Pertanto il presente Collegio ritiene di dichiarare non punibile l'odierno imputato in relazione al reato a lui ascritto ai sensi e per gli effetti dell'art. 13 d.lgs. 74/2000.

All'esito di quanto premesso e considerato la Corte,

P.Q.M.

Visti gli artt. 605, 530 c.p.p.

IN RIFORMA

della sentenza del GIP del Tribunale di Milano emessa in data 16 aprile 2014, appellata dall'imputato [REDACTED]

DICHIARA

l'imputato non punibile ai sensi dell'art. 13 d.lgs. 74/2000.

Fissa in gg. 60 il termine per il deposito delle motivazioni della sentenza.

Milano, li 20 aprile 2017

IL PRESIDENTE

(Dr. Fabio PAFARELLA)

IL CONSIGLIERE est.

(Dr. Guido BRAMBILLA)