04979-22

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da:

LUCA RAMACCI	- Presidente -	Sent. n. sez. 59/2022
ANTONELLA DI STASI		CC - 13/01/2022
LUCA SEMERARO		R.G.N. 28672/2021
STEFANO CORBETTA		
ALESSIO SCARCELLA	- Relatore -	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:
PROCURATORE DELLA REPUBBLICA PRESSO IL TRIBUNALE TRIBUNALE DI ASTI
nei confronti di:

(omissis)

avverso l'ordinanza del 25/06/2021 del TRIB. LIBERTA' di ASTI

udita la relazione svolta dal Consigliere ALESSIO SCARCELLA;
sentite le conclusioni del PG PIETRO MOLINO, che ha chiesto l'annullamento con rinvio dell'impugnata ordinanza.

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza 25/06/2021, il Tribunale del riesame di Asti ha accolto la richiesta di riesame dell'indagato (omissis) annullando il decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca obbligatoria ai sensi dell'art. 301, comma 1, T.U.L.D., emesso dal G.I.P. del medesimo Tribunale in data 7/05/2021, revocandolo ed ordinando la restituzione all'avente diritto di quanto sequestrato.

2. Per migliore intelligibilità dell'impugnazione, giova premettere che la vicenda giudiziaria qui in rilievo riguarda una serie di operazioni compiute su aeromobili di fatto utilizzati in Italia ma formalmente immatricolati negli (omissis) (omissis)

Più in particolare, dal provvedimento oggi ricorso si ricava che il presente procedimento penale ha preso le mosse da una vasta indagine, effettuata dalla Guardia di Finanza di (omissis) e di (omissis) originata dall'individuazione, nel Comune di (omissis) di un'area adibita al decollo e all'atterraggio di elicotteri nei pressi di un'abitazione privata.

Successivi approfondimenti consentivano di accertare che l'aviosuperficie era nella disponibilità della (omissis) s.r.l. in liquidazione e della (omissis) s.r.l.s. e che, nella struttura adiacente, erano custoditi alcuni elicotteri tutti caratterizzati dall'essere immatricolati con la sigla "(omi", che rappresenta la registrazione degli aeromobili negli (omissis)

Ulteriori accertamenti consentivano di constatare che l'immatricolazione di tali elicotteri con sigla (omissis) era avvenuta grazie al servizio effettuato dalla (omissis) s.r.l., attraverso cui erano state avviate e condotte le procedure per conferire gli aeromobili in *trust* (omissis) così da ottenere l'iscrizione nell'apposito registro (omissis) gestito e controllato dalla (omissis) (omissis)

Le risultanze investigative confermavano che la (omissis) s.r.l., attraverso propri amministratori o dipendenti, operava proponendo ai clienti persone fisiche, proprietarie di aeromobili, i servizi di assistenza e consulenza necessari per conferire i velivoli nei suddetti *trusts*, con la finalità di ottenere l'iscrizione nel registro della (omissis) con sigla "(omi" e divenire beneficiari del *trust* medesimo, così da risultare gli effettivi soggetti esercenti, seppur non formalmente proprietari.

Sulla scorta di tali elementi e di ulteriori atti di indagine, consistiti anche in attività di intercettazione, in data 7/05/2021 il G.I.P. presso il Tribunale di Asti, su richiesta del P.M, emetteva decreto di sequestro preventivo dei velivoli in questione per l'ipotizzato delitto di contrabbando di cui al combinato disposto degli

artt. 216,282,292 e 295 del D.P.R. 23 gennaio 1973, n.43 (T.U.L.D.), previsto e punito dagli artt. 216, 250,182 e 195 T.U.L.D., perché gli indagati, agendo in concorso e di concerto con (omissis) e (omissis) quali referenti della (omissis) s.r.l., amministrata da (omissis) con (omissis) nel ruolo attivo ed operativo di dipendente della società ed esperto nel settore aeronautico, organizzando e gestendo le pratiche funzionali al conferimento in *trust* degli aeromobili individuati specificatamente nell'imputazione provvisoria, e così agendo di concerto sottraevano – in concorso con i singoli beneficiari – detti velivoli al pagamento dei diritti di confine (Iva all'importazione) dovuti nella misura maggiore di euro 49.993,03. Contestualmente, il GIP rigettava la richiesta di sequestro preventivo per i velivoli indicati nella tabella di cui al capo di imputazione provvisoria ai numeri 3,4,7,15,18 e 19 perché, per ciascuno di tali velivoli, l'ammontare dei diritti di confine dovuti e non versati risultava inferiore a Euro 49.993,03, conseguentemente, relativamente a detti mezzi, il G.I.P. riteneva non sussistente il *fumus* della fattispecie di cui all'art. 295, comma 3 DPR 43/73 ma solo dell'illecito ex art. 292 DPR 43/73 all'epoca dei fatti penalmente irrilevante.

In data 20/05/2021 il Pubblico Ministero emetteva nei confronti di ciascuno degli odierni indagati tre distinti decreti di perquisizione e sequestro probatorio considerando che vi fossero fondati motivi per ritenere che presso le rispettive private abitazioni, presso gli studi professionali, oltre che nei luoghi di cui gli stessi vantavano la disponibilità, potesse essere rinvenuta la documentazione collegata alla detenzione ed alla negoziazione dei velivoli di cui risultavano titolari.

Avverso i predetti provvedimenti i difensori degli indagati proponevano tempestiva richiesta di riesame.

In particolare, avverso il decreto di sequestro preventivo venivano proposte tre distinte istanze di riesame: una prima istanza nell'interesse dell'indagato nel presente procedimento (r.g. 28672-2021); una seconda istanza veniva proposta nell'interesse di (omissis) ed altri undici ricorrenti ed una terza istanza nell'interesse di (omissis)

Avverso i decreti di perquisizione e sequestro probatorio venivano proposte due istanze di riesame: una prima istanza nell'interesse di (omissis) ed una seconda istanza nell'interesse di (omissis) (omissis)

Con le ordinanze del 17/06/21, del 18/06/21 e del 25/06/21, il Tribunale di Asti accoglieva tutte le predette richieste di riesame per insussistenza del *fumus* del reato ipotizzato, conseguentemente annullava i vincoli apposti sui beni disponendone la restituzione.

3. Avverso l'ordinanza impugnata nel presente procedimento, il Procuratore della Repubblica presso il tribunale di Asti ha proposto ricorso per cassazione, deducendo un unico, articolato, motivo.

3.1. Deduce, con tale unico motivo, il vizio di violazione di legge, *ex* art. 325, comma 1, c.p.p., per l'inosservanza o erronea applicazione della legge penale o di altre norme giuridiche di cui si deve tenere conto nell'applicazione della legge penale.

In sintesi, il Pubblico Ministero contesta la decisione impugnata nella parte in cui il Tribunale di Asti, rilevata la regolare messa in libera pratica dei velivoli in questione sul territorio europeo, ha ritenuto che il mantenimento della targa di immatricolazione (omissis) non incida sul regolare assolvimento degli obblighi impositivi in quanto, quello dell'immatricolazione, sarebbe un profilo esclusivamente attinente alla formale titolarità dei beni e legato alla specificità ed ai vantaggi derivanti dall'applicazione della normativa d'oltre oceano in punto di certificazione e di manutenzione.

Così statuendo, il Tribunale del Riesame sarebbe incorso nella violazione degli artt. 756 e 760 del Codice della navigazione, quest'ultimo espressamente richiamato dall'art. 36, comma 4, T.U.L.D., i quali evidenzierebbero come un aeromobile iscritto nel registro di uno Stato extra UE non possa in alcun modo essere considerato di nazionalità italiana, né unionale.

Nel caso di specie, dunque, poiché gli aeromobili sono stati immatricolati "(omis", essi avrebbero perso la qualifica di mezzi nazionali, sarebbero da ritenersi a tutti gli effetti esteri e, dunque, sarebbero soggetti alla normativa relativa alla "importazione temporanea" ricavabile dal T.U.L.D., in combinato disposto con il Regolamento Delegato UE n.2446 del 28/07/2015 e con il Codice doganale dell'Unione (CDU) di cui al REG. UE 952/2013: ai sensi di detta normativa tali aeromobili avrebbero potuto sostare sul territorio italiano/unionale per un periodo di tempo limitato (6 mesi), alla scadenza del quale gli stessi avrebbero dovuto essere condotti fuori dal territorio UE, ovvero avrebbero dovuto essere sdoganati con il versamento dei relativi diritti di confine.

Osserva il PM che, nel caso di specie, il termine di sei mesi per la permanenza sul territorio italiano dei velivoli è stato ampiamente superato essendo pacifico che la (omissis) ed i relativi referenti hanno curato, per conto di terzi, tutte le pratiche necessarie affinché fosse possibile acquisire e mantenere l'immatricolazione nel Registro Aeronautico (omissis) dei velivoli in questione, i quali, di fatto, sono utilizzati per fini privati sul territorio dello Stato italiano e risultano nella disponibilità di soggetti stabilmente residenti in Italia.

Del resto - osserva ancora il PM - il versamento dell'IVA per lo sdoganamento in tempi passati non legittimerebbe l'operazione di nazionalizzazione degli aeromobili dal momento che gli stessi sono stati immatricolati nei registri (omissis) (omissis) con marca " (omi " successivamente all'ingresso nel territorio UE – in particolare alcuni velivoli ((omissis)) sarebbero stati immatricolati per la prima volta in UE con marche comunitarie e solo successivamente deregistrati e immatricolati con marche (omissis) – o comunque, pur essendo arrivati nel territorio già con tale marca, non sono mai stati deregistrati dai registri stranieri ed iscritti in quelli nazionali, così permanendo, di fatto, il regime di merce estera in quanto formalmente iscritti nel registro di altro Stato.

Il PM ricorrente prosegue contestando l'ordinanza impugnata nella parte in cui il Tribunale di Asti, richiamando un certo indirizzo giurisprudenziale, ha escluso che l'IVA all'importazione possa configurarsi come diritto di confine e, dunque, la sua evasione come contrabbando *ex* art. 292 T.U.L.D.

A tal riguardo, il PM sottolinea l'esistenza di un diverso e più attuale orientamento giurisprudenziale (Cass. Civ. Sez. V, sent. 3 febbraio 2012, n.1575; Cass. Pen. Sez.III, sent. 12 febbraio 2021, n.13831; Cass. pen., Sez.III, sent. 22 giugno 2016 n.26202; Cass., sent. 18 dicembre 2017, n.56264; Cass. pen., Sez. III, sent. n. 19233/2019; Cass Civ, Sez. V, Ord. 18 aprile 2018, n.9455 e Cass Civ., Sez. V, ord. 4 dicembre 2019, n.31611; Cass. pen., Sez.III, del 7 maggio 2019, n.19233) secondo cui l'evasione dell'IVA all'importazione equivale all'evasione fraudolenta di un diritto di confine in quanto essa, pur non costituendo un dazio doganale in senso proprio, è pur sempre a questo accomunato dal presupposto impositivo, costituito dall'ingresso dei beni nel territorio nazionale. Tale orientamento sarebbe del resto confortato, oltre che dalla dottrina, anche dallo stesso tenore letterale delle norme di cui agli artt. 34 T.U.L.D. e 70 D.P.R. n.633/1972, da cui emergerebbe che l'IVA all'importazione è uno di quei tributi che l'Autorità doganale è tenuta a riscuotere in forza di una legge, perché si ricollega sistematicamente ad ogni operazione di importazione definitiva, ed a prescindere dall'effettivo consumo del bene importato nel territorio dello Stato. A favore della soluzione interpretativa che fa rientrare l'IVA all'importazione nel novero dei diritti doganali ex art. 34 T.U.L.D. deporrebbero anche gli artt. 77 e 84 TULD, richiamanti i diritti doganali (e dunque, anche l'IVA all'importazione), rispettivamente nelle fasi della riscossione e pagamento di somme o di deposito cauzionale.

La doglianza del PM ricorrente prosegue con una ricognizione del regime fiscale dell'IVA all'importazione in relazione al concetto di *nazionalizzazione* dei beni, ricognizione operata attraverso il richiamo del contenuto degli artt. 1, 16, 67 e 69 DPR n.633/1972.

Sulla base della normativa citata, il PM trae le proprie conclusioni: gli aeromobili per cui è causa, in quanto siglati " (om ", avrebbero perso la qualifica di mezzo nazionale e, essendo scaduto il termine semestrale per la loro ammissione temporanea come beni esteri su territorio nazionale, gli stessi sarebbero ragionevolmente assoggettabili all'IVA all'importazione ai sensi dell'art. 67, comma 2, DPR 633/1972 che assoggetta all'imposta le operazioni di reintroduzione di beni precedentemente esportati fuori dalla Comunità europea.

I velivoli in questione sarebbero dunque stati sottratti al controllo doganale con conseguente evasione dei diritti di confine, dell'Iva relativa all'importazione, degli interessi compensatori contabilizzati dalla data di vincolo della merce al regime di ammissione temporanea nonché della tassa erariale sugli aeromobili *ex* art. 16 D.L. 201/2011 convertito il L. 214/2011.

Del tutto irrilevante, secondo il PM ricorrente, sarebbe la circostanza che gli aeromobili sono intestati a *trust* (omissis) ; rilevante sarebbe invece che detti beni sono stati volontariamente cancellati dai registri nazionali ed iscritti in quelli (omissis) con ciò palesandosi inequivocabilmente la volontà – non importa se del disponente o del *trustee* – di rendere detti beni a tutti gli effetti di nazionalità (omissis) :, extra UE.

Analogamente non dovrebbe darsi alcun peso al fatto che i beni in questione sono stati in passato oggetto di importazione e di nazionalizzazione e neppure potrebbe invocarsi la non imponibilità, ai fini di cui si tratta, in forza del principio generale dell'ordinamento tributario italiano che vieta le doppie imposizioni, dal momento che, nel caso di specie, le operazioni rilevanti ai fini fiscali di cui sono stati oggetto gli aeromobili sono nettamente distinte l'una dall'altra, di talché il presupposto impositivo è uguale ma riferibile a fattispecie temporali e giuridiche diverse e autonome.

4. Con memoria datata 28/12/2021, l'Avv. (omissis) , difensore di fiducia dell'indagato (omissis) , ha chiesto il rigetto del gravame proposto dal Procuratore della Repubblica di Asti in forza delle argomentazioni di seguito sintetizzate.

Osserva la difesa che, diversamente da quanto asserito dall'accusa, nessuna gestione o pratica per conto del proprio assistito sarebbe stata curata dalla (omissis) . ovvero da (omissis) conseguentemente il concorso di (omissis) nel reato di contrabbando di cui alla contestazione provvisoria sarebbe assolutamente infondato.

Dalla documentazione offerta dal Tribunale del Riesame, infatti, emergerebbe che il velivolo del proprio assistito – (omissis) – è stato

prodotto in (omissis), acquistato il 23/7/2008 e subito immatricolato dalla società- (omissis) ', con sede in (omissis) ; successivamente il mezzo sarebbe stato immesso in libera pratica nello spazio comune europeo attraverso il varco doganale (omissis). Specifica la difesa che le pratiche funzionali al conferimento in *trust* dell'aeromobile, così come le pratiche per la relativa immatricolazione, sarebbero state curate tutte da tale (omissis) il quale si sarebbe occupato anche del successivo sdoganamento del velivolo in [(omissis) .

Tanto premesso e richiamato l'indirizzo giurisprudenziale secondo cui l'IVA all'importazione è un'imposta interna sul consumo la cui evasione costituisce un reato autonomo e diverso da quello di contrabbando oggetto di contestazione, la difesa assume che, in ogni caso, nel caso di specie non vi sarebbe stata alcuna evasione dell'imposta in quanto in (omissis) , ove il velivolo in questione ha fatto il primo ingresso in UE, sarebbero invero state assolte tutte le formalità di sdoganamento e di immissione in libera pratica del mezzo; del resto – aggiunge la difesa – la circostanza di avere scelto la (omissis) quale paese di importazione – *illo tempore* stato membro con un regime fiscale più favorevole rispetto a quello italiano (l'aliquota IVA era pari a zero) – non significherebbe non aver assolto l'onere fiscale atteso che l'incombenza del pagamento del dazio doganale è stato di fatto regolarmente osservato ed assolto.

5. Il Procuratore Generale presso questa Corte, con requisitoria datata 24/12/2021, ha chiesto disporsi l'annullamento dell'ordinanza impugnata con rinvio al Tribunale di Asti per nuovo esame, sulla base delle considerazioni di seguito sintetizzate.

Il PG stima infondate le osservazioni, contenute in alcune memorie difensive, volte a denunciare il mutamento occorso nell'ambito del sub-procedimento cautelare del quadro fattuale/giuridico che aveva sorretto gli originari sequestri; a sostegno della propria valutazione, il P.G. richiama la giurisprudenza che delinea la fase delle indagini come una fase procedimentale fluida nella quale l'ipotesi di reato in base al quale il Pubblico Ministero formula la richiesta di sequestro è ancora "*in itinere*", potendo essere modificata fino all'imputazione definitiva, e nella quale dunque tanto il giudice per le indagini preliminari quanto il Tribunale del riesame possono dare al fatto un *nomen iuris* diverso da quello ipotizzato dal P.M. nella sua richiesta, essendo loro precluso solo di porre a fondamento della propria decisione un fatto diverso (Sez.3, n. 1897 del 29/04/1997; Sez. 2, n.9948 del 23/01/2020, Rv.279211-02; Sez. 6, n. 12828 del 14/02/2013, Rv.254902-01; Sez.2 n.7315 del 10/01/2019, Rv. 276093-01; Sez.2, n.5616 del 15/01/2021, Rv.280883-01).

Tanto premesso, ritiene il PG che, alla luce della giurisprudenza interna e comunitaria consolidatasi in materia (Corte giust. 5 maggio 1982, causa C-15/81, Schul, punto 21; Corte giust. 11 luglio 2013, causa C-272/12, Harry Winston SA, punto 41; Corte giust. 17 luglio 2014, causa C-272/13, c.d. sentenza Equoland; Cass. pen. 7 settembre 2012, n.34257, Colombini; Cass. civ. 17 maggio 2017, n.12231), non possa essere messa in discussione la qualifica di "tributo interno" che l'ordinanza impugnata assegna all'IVA all'importazione; conseguentemente nel caso di specie occorrerebbe verificare se sia conforme a diritto l'esclusione ritenuta dal Tribunale di Asti del reato di cui all'art. 70 D.P.R. 633/72.

A tal riguardo il PG non condivide l'assunto del giudice del riesame secondo cui, nel caso di specie, il profilo degli obblighi impositivi sarebbe da mantenere distinto da quello dell'immatricolazione negli (omissis) avvenuta secondo il meccanismo del conferimento in *trust* per ragioni legate alla specificità della normativa (omissis) e alle condizioni più vantaggiose che la stessa offre in punto di certificazione e manutenzione.

Al contrario, il PG ritiene che, alla luce degli artt. 67 DPR n.633/72, 36, comma 4, T.U.L.D. e 760 Cod. Nav., non possa escludersi che l'immatricolazione extra UE di velivoli rimasti nel territorio unionale oltre il termine di appuramento abbia rilievo ai fini della sussistenza del *fumus* del reato contestato; a sostegno delle proprie considerazioni, il P.G. richiama la giurisprudenza di legittimità secondo cui l'assenza di imposizione all'importazione in Italia può sussistere solo ove risulti provato che, beni quali veicoli, imbarcazioni, aeromobili, e più in generale beni mobili registrati, risultino già immatricolati e iscritti nei registri pubblici in altro Paese membro, ove deve ritenersi così assolto il debito Iva (Sez. 3, n.11978 del 09/01/2014 n.m.; Sez. 1, n.4274 del 23/6/1997, Rv. 208418; Sez. 3 n.923/1991, Rv. 186313; Sez.4 n.25765 del 09/06/2021, n.m.; Sez. 3, n.11976 del 09/01/2014, Rv.258731).

Proprio in virtù della richiamata giurisprudenza, il PG ritiene che l'iscrizione nei pubblici registri di un Paese membro costituisca requisito obbligatorio per giudicare della effettiva libera immissione al consumo nel territorio unionale; conseguentemente, il fatto che i velivoli per cui è causa siano privi di tale requisito per effetto di una sopravvenuta (ovvero, a seconda dei casi, originaria e persistente) iscrizione presso registro extra UE sarebbe circostanza idonea: *a)* a far ritenere non più o non mai avvenuta l'introduzione dei velivoli nella Comunità e la loro immissione in libera pratica e consumo, non essendo sufficiente l'assolvimento dell'Iva al momento dell'importazione ma occorrendo la connessa e obbligatoria immatricolazione in ambito UE; *b)* a far riattribuire (o attribuire) ai mezzi la qualifica di velivoli non unionali; *c)* a far configurare la loro permanenza nel territorio,

oltre il limite temporaneo, come integrante la violazione del diritto doganale (Iva all'importazione) che automaticamente si ricollegherebbe alla cessazione delle condizioni per i mezzi di trasporto in temporanea importazione (Sez. 3, n.19616 del 26/03/2014, Rv. 259755-01).

Il Procuratore Generale prosegue osservando che, ai fini della configurazione del reato di cui all'art. 70 D.P.R. n. 633/72, non rileverebbe il tempo trascorso dall'originaria immissione del territorio UE, posto che, per indiscussa giurisprudenza, il delitto di mancato pagamento dell'IVA all'importazione ha natura di reato permanente in quanto le merci che vengono indebitamente sottratte al pagamento dell'imposta al momento dell'importazione mantengono il loro stato di illegittimità anche dopo l'abusiva introduzione nello Stato ed in ogni susseguente atto di vendita o trasporto della merce medesima, fino al momento dell'adempimento dell'obbligazione tributaria (ex multis, Sez.3, n. 19233 del 20/02/2019, Rv. 275792-01); conseguentemente, il reato è configurabile nei confronti di tutti coloro che, venuti successivamente in possesso della merce che non ha assolto il tributo, cooperino nel protrarne la illegittima circolazione anche con la semplice detenzione, senza che sia possibile distinguere tra importatori abusivi iniziali od originari e detentori successivi per effetto di plurimi passaggi (Sez.3, n.1564 del 06/11/1985, Rv.171943).

Infine, ad avviso del P.G. nel caso di specie non troverebbe applicazione la previsione generale di depenalizzazione di cui all'art. 1, comma 1, D.lgs. 8/2016 posto che, per effetto del D.lgs. 75/2020, essa non si applica ai reati di cui al DPR 23 gennaio 1973 n.43 quando, come nel caso di specie, l'ammontare dei diritti di confine è superiore a 10.000 euro.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso del PM è fondato.

2. Per valutare compiutamente le censure del Pubblico Ministero, pare utile ripercorrere brevemente le considerazioni in forza delle quali il Tribunale del riesame ha annullato i sequestri preventivi (e probatori) oggetto delle richieste di riesame, considerazioni, queste, che risultano essere state reiterate in modo pressoché identico nel provvedimento oggi ricorso.

Partendo dal presupposto che il delitto di contrabbando si sostanzi nella sottrazione delle merci al pagamento dei diritti di confine coincidenti, quest'ultimi, con i dazi doganali, il giudice del riesame ha escluso la sussistenza del *fumus* del reato contestato sulla base rilievo che quasi tutti i velivoli in sequestro sono stati

introdotti nel territorio dell'Unione Europea attraverso alcuni degli Stati membri (in particolare, (omissis) e Italia) con pagamento dei relativi dazi doganali. *Nulla quaestio*, poi, per l'unico veicolo non oggetto di importazione - (omissis) (omissis) nella disponibilità di (omissis) (omissis) , costruito in (omissis) nel (omissis) e mai fuoriuscito dal territorio unionale - per il quale il pagamento dei diritti di confine non sarebbe stato nemmeno dovuto.

Ad avviso del tribunale del riesame, la sussistenza del delitto di contrabbando non potrebbe fondarsi – come vorrebbe il PM – sulla considerazione che i velivoli, in quanto immatricolati negli (omissis) devono ritenersi "merce estera" e come tali soggiacere al regime di temporanea importazione (sei mesi) previsto dall'art. 217 Reg. UE 2015/2446. Ad avviso del giudice del riesame, infatti, il complesso meccanismo posto in essere dai soggetti coinvolti, basato sul ricorso a *trust* (omissis) che intestano a se stessi la proprietà dei velivoli cedendone di fatto l'utilizzo a soggetti italiani, troverebbe la propria ragion d'essere nella circostanza che la normativa d'oltre oceano non consente la proprietà di aeromobili registrati negli (omissis) a soggetti stranieri e dunque gli acquirenti non possono che ricorrere a società appositamente operanti *in loco* affinché assumano la proprietà ufficiale del velivolo il quale dunque assumerà la sigla di immatricolazione "(omi". Tale pratica, tuttavia, non andrebbe a pregiudicare in alcun modo il corretto e trasparente adempimento degli obblighi doganali che, nel caso di specie, sarebbero stati regolarmente assolti, come dimostrato dalle bolle doganali allegate alle richieste di riesame.

Così esclusa la sussistenza del reato oggetto di contestazione, il Tribunale del Riesame ha inoltre affermato che l'evasione dell'IVA all'importazione, richiamata nel titolo di incolpazione provvisoria, non integrerebbe invero un'ipotesi di contrabbando doganale bensì l'autonoma figura criminosa di cui all'art. 70 D.P.R. 633/1972 e ciò in quanto, secondo prevalente giurisprudenza di legittimità, l'IVA all'importazione avrebbe natura di tributo interno a ciascuno Stato, con conseguente inapplicabilità dell'art. 292 D.P.R. n.43/1973. Questi, del resto, sarebbero i termini in cui si sarebbe espressa questa Corte (sent. n.13040/2014) nell'annullare l'ordinanza del Tribunale del Riesame di Cagliari, avente ad oggetto alcuni dei velivoli attualmente in sequestro, che confermava il decreto di sequestro preventivo disposto in via d'urgenza dal Pubblico Ministero di Cagliari e confermato dal G.I.P. presso il medesimo Tribunale; nei medesimi termini si sarebbe inoltre espresso il Tribunale del Riesame di Pisa nell'annullare il decreto di perquisizione e sequestro, disposto dal Pubblico Ministero presso il medesimo Tribunale, avente ad oggetto il velivolo, oggi in sequestro, nella disponibilità dei fratelli (omissis)

Anche a voler prendere in considerazione l'ipotesi criminosa di cui all'art. 70 D.P.R. 366/1972 – ha proseguito il Tribunale del Riesame – il reato non potrebbe dirsi comunque sussistente e ciò in quanto, nel caso di specie, i velivoli sarebbero stati importati nello spazio comune europeo regolarmente, di talché tutti i successivi ed eventuali trasferimenti avrebbero costituito operazioni intracomunitarie non soggette ad ulteriori imposizioni di IVA. Sostiene il giudice del riesame, infatti, che all'atto dello sdoganamento nei Paesi di importazione mediante assolvimento dei dazi doganali, la merce estera, al pari dei velivoli in sequestro, sono oggetto di: a) immissione in libera pratica; b) immissione in consumo nello Stato in cui il bene deve essere utilizzato. Una volta immessa in libera pratica nello spazio comune europeo, dunque, la merce estera non sarebbe più soggetta ad ulteriori imposizioni di IVA e ciò, oltre che in virtù del generale principio unionale di libera circolazione delle merci, anche in applicazione di quanto previsto dall'art. 67 D.P.R. n. 633/1972, il quale, come rilevato anche da questa Corte nella sopra citata decisione, individua due presupposti per l'assoggettabilità dell'importazione ad IVA: a) che i beni oggetto di importazione siano originari da paesi o territori non compresi in quelli della Comunità; b) che gli stessi non siano stati immessi in libera pratica in altro Paese membro della Comunità stessa.

Quanto poi all' (omissis) non oggetto di importazione ed alienato da una società (omissis) il pagamento dell'IVA sarebbe stato regolarmente assolto dalla società acquirente ((omissis)) con il meccanismo del *reverse charge* per acquisto intracomunitario.

Nessun rilievo assumerebbe dunque la circostanza che i velivoli mantengano la sigla di immatricolazione "(omis" e ciò in quanto, secondo il Tribunale del Riesame, il profilo dell'immatricolazione - avvenuta secondo il meccanismo del conferimento in *trust* per ragioni legate alle specificità della normativa (omissis) e alle condizioni più vantaggiose che la stessa offre in punto di certificazione e manutenzione - deve essere tenuto distinto da quello dell'assolvimento degli obblighi impositivi. Parimenti irrilevante sarebbe la circostanza che i velivoli in sequestro siano in Italia da un periodo di tempo superiore al termine massimo di ammissione temporanea ex art. 217 Reg. UE 2015/2446.

3. Le argomentazioni in forza delle quali il Tribunale di Asti ha escluso la sussistenza del *fumus* del reato ipotizzato non sono condivisibili.

A dimostrazione di ciò, giova ripercorrere la normativa pertinente facendo riferimento, in particolare, alle seguenti fonti normative, sovranazionali e nazionali, che regolano l'ingresso di merci non unionali nel territorio doganale comunitario e più in particolare in Italia: a) il regolamento UE n.952/2013 del Parlamento

europeo e del Consiglio, 9 ottobre 2013, che ha istituito il Codice doganale dell'Unione (CDU); b) il Regolamento delegato UE 2015/2446, che ha integrato il CDU; il D.P.R. n. 43/1973 "Testo Unico della disposizioni legislative in materia doganale" (c.d. TULD); c) il Codice della Navigazione (R.G. n.327/1942); d) la direttiva 2006/112 CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune dell'imposta sul valore nonché il DPR 633/1972, c.d. "decreto IVA", che istituisce e disciplina l'IVA in Italia.

3.1. Ai sensi della normativa contenuta nel Codice doganale dell'Unione, l'importazione e l'esportazione di merci nel e dal territorio doganale unionale è subordinato al pagamento della c.d. "obbligazione doganale" consistente nell'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio all'importazione o all'esportazione applicabile a una determinata merce in virtù della normativa doganale in vigore (art. 5, n.18, C.D.U.).

L'obbligazione doganale all'importazione sorge quando merci "extra UE" siano vincolate a uno dei regimi doganali di cui all'art. 77 CDU: il regime dell'importazione definitiva ovvero il regime della c.d. importazione provvisoria. La destinazione prescelta per la merce che si desidera importare deve essere esplicitata nella "dichiarazione in dogana", consistente nell'atto con il quale una persona, al momento dell'importazione, manifesta alle autorità doganali, nelle forme e modalità prescritte, la volontà di vincolare le merci a un determinato regime doganale, con l'indicazione, se del caso, dell'eventuale specifica procedura da applicare (art. 5, n.12 CDU); l'obbligazione doganale sorge al momento dell'accettazione di tale dichiarazione da parte delle autorità competenti.

Tanto premesso, giova ora ripercorrere le caratteristiche proprie dei due sopra richiamati regimi doganali.

3.2. Il regime di importazione provvisoria consente che merci non unionali destinate alla riesportazione siano riservate ad un uso particolare nel territorio doganale dell'Unione in esenzione totale o parziale dai dazi all'importazione. Tale regime è concesso a condizione che le merci non siano destinate a subire modifiche, ad eccezione del loro deprezzamento normale dovuto all'uso che ne è fatto (art. 250 CDU); possono tuttavia essere autorizzate le riparazioni e le operazioni di manutenzione, incluse le revisioni e le messe a punto o le misure destinate a conservare le merci o a garantirne la compatibilità con i requisiti tecnici indispensabili per consentire il loro utilizzo nell'ambito del regime (art. 204 comma 2, Reg. delegato UE 2015/2446).

Ai sensi dell'art. 251 CDU, le merci così introdotte possono permanere all'interno del territorio doganale unionale per un arco temporale circoscritto (c.d. "tempo per l'appuramento del regime di ammissione temporanea") scaduto il quale esse dovranno essere riesportate ovvero vincolate al regime di importazione definitiva. Il regolamento delegato 2015/2446 ha specificato che per i mezzi di trasporto aerei ad uso privato il termine dell'appuramento del regime è pari a 6 mesi.

L'importazione definitiva sul territorio italiano di merci *ivi* temporaneamente importate comporta l'obbligo di corrispondere i diritti doganali che sarebbero stati dovuti sulle merci temporaneamente importate alla data in cui fu accettata dalla dogana la dichiarazione di temporanea importazione, nonché gli interessi di mora per il tempo decorso da tale data a quella di accettazione della dichiarazione di importazione definitiva (artt. 290-291 T.U.L.D.).

3.3. Differenti le peculiarità proprie del regime cui sono vincolati i beni oggetto di importazione definitiva.

Occorre anzitutto specificare che l'importazione definitiva di un bene extra UE nel territorio doganale dell'Unione si concretizza in due distinti "passaggi": l'immissione del bene in libera pratica e l'immissione dello stesso bene al consumo.

Orbene, ai sensi dell'art. 201 CDU, l'immissione della merce in libera pratica consegue al pagamento dei dazi doganali dovuti all'importazione e tale adempimento consente alla merce importata di acquisire la posizione doganale di merce unionale.

Affinché si perfezioni l'importazione definitiva della merce, tuttavia, occorre che la stessa sia immessa al consumo, cioè che sia immessa nel circuito economico del Paese membro di importazione, assolvendo al pagamento della c.d. Iva all'importazione.

Ai sensi dell'art. 2, paragrafo 1, lett. d) della direttiva 2006/112, infatti, l'importazione di beni costituisce un'operazione soggetta all'IVA e, ai sensi dell'articolo 30, primo comma, della stessa direttiva, per "importazione di beni" si intende l'ingresso nella Comunità di un bene che non è in libera pratica ai sensi dell'art. 24CE.

La giurisprudenza della CGUE ha chiarito il significato da attribuire a tali norme specificando che l'IVA, essendo per sua natura un'imposta sul consumo, si applica ai beni e ai servizi che entrano nel circuito economico dell'Unione e che possono essere oggetto di consumo (GCUE sent. 18 maggio 2017, Latvijas Dzelzcels, C-154/16, EU:C:2017:392, punto 69 e giurisprudenza *ivi* citata); la *ratio* impositiva è quella di «porre i prodotti importati nella stessa situazione dei

prodotti nazionali analoghi per quanto riguarda gli oneri fiscali gravanti sulle due categorie di merci» (cfr. CGUE, 25 febbraio 1988, Rainer Drexl)

La natura dell'I.v.a. all'importazione non ne consente, dunque, la totale assimilazione ai dazi, con cui tuttavia l'imposta condivide il presupposto impositivo, individuato nel fatto dell'importazione nell'Unione e della susseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri (cfr. CGUE, 11 luglio 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punto 41).

Ai sensi del D.P.R. n.633/1972, in Italia assumono rilievo ai fini IVA le importazioni da chiunque effettuate (art.1), dovendosi considerare tali - tra le altre specificatamente indicate - sia le operazioni di immissione in libera pratica che le operazioni di ammissione temporanea aventi per oggetto beni, destinati ad essere riesportati tal quali, che, in ottemperanza alle disposizioni della Comunità economica europea, non fruiscano della esenzione dai dazi di importazione; ciò vale purché dette operazioni abbiano ad oggetto beni introdotti nel territorio dello Stato che siano originari da Paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità e che non siano stati già immessi in libera pratica in altro Paese membro della Comunità medesima (art. 67, comma 1).

La giurisprudenza di legittimità ha chiarito il significato di tali norme affermando che, nell'ambito del generale divieto di doppia imposizione che discende dal Trattato costitutivo delle Comunità, l'assenza di imposizione all'ingresso in Italia sussiste solo qualora risulti provato che i beni importati siano già stati immessi al consumo in altro Paese membro dell'Unione europea con conseguente assolvimento del debito IVA (in tal senso, Sez. 4, n. 25765 del 9/06/2021 – dep. 07/07/2021, Tarquini, Rv. 281494; Sez. 3, n. 11976 del 09/01/2014 – dep. 13/03/2014, Venturelli, Rv. 258731; Sez. 1, n.4274 del 23/06/1997, rv.208418; Sez. 3, n.923 del 18/12/1990, Rv. 186313).

Sono altresì rilevanti ai fini IVA le operazioni di reimportazione a scarico di esportazione temporanea fuori dalla Comunità economica europea e quelle di reintroduzione di beni precedentemente esportati fuori dalla Comunità medesima. (art. 67, comma 2).

Chiarite le caratteristiche proprie dell'imposta sul consumo dovuta all'importazione di merci extra UE, occorre specificare che i due adempimenti necessari per l'importazione definitiva di tali beni – ossia l'immissione della merce in libera pratica attraverso l'assolvimento dei dazi e l'immissione della stessa merce al consumo attraverso il pagamento dell'Iva – possono verificarsi in frangenti temporali distinti. Ciò accade quando la merce è destinata al consumo in un Paese membro diverso da quello di importazione: in tal caso, infatti, la merce sarà messa in libera

pratica nel Paese di importazione, ma solo nel paese di destinazione finale sorgerà l'obbligo di assolvere al pagamento dell'iva.

A conferma di quanto sopra si rileva che, ai sensi del già citato art. 67 D.P.R. 633/1972, in caso di immissione di bene in libera pratica, il pagamento dell'Iva all'importazione rimane sospeso quando il bene importato è destinato ad essere trasferito in un altro Stato membro dell'Unione europea, eventualmente dopo l'esecuzione di manipolazioni di cui all'allegato 72 del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, e successive modificazioni, previamente autorizzate dall'autorità doganale (comma 2-bis).

Tale principio, a ben guardare, è stato recentemente sottolineato dalla Corte di Lussemburgo: chiamata a pronunciarsi in via pregiudiziale nell'ambito di un caso in cui si discuteva su quale fosse il Paese UE in cui era dovuta l'Iva all'importazione per i beni di provenienza extracomunitaria introdotti in un primo momento in (omissis) per via aerea e successivamente trasferiti in (omissis) a bordo di altro aereo, la Corte ha chiarito che gli artt. 2 e 30 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto «devono essere interpretati nel senso che, qualora un bene venga introdotto nel territorio dell'Unione europea, non è sufficiente che il bene sia stato oggetto di violazioni della normativa doganale in un determinato Stato membro, da cui sia derivata in tale Stato un'obbligazione doganale all'importazione, per ritenere che il bene sia entrato nel circuito economico dell'Unione nello Stato membro medesimo, qualora sia accertato che lo stesso bene è stato trasportato in un altro Stato membro, la sua destinazione finale, ove è stato consumato, ragion per cui l'imposta sul valore aggiunto all'importazione relativa al bene *de quo* sorge allora solo in detto altro Stato membro." (CGUE, 10 luglio 2019 — Commissione europea/NEX International Limited, già Icap plc, Icap Management Services Ltd, Icap New Zealand Ltd, Causa C-26/18).

Tale pronuncia è da considerarsi particolarmente rilevante in quanto, tramite essa, la CGUE ha in sostanza sottolineato che l'obbligo al pagamento dell'IVA all'importazione sorge esclusivamente nel Paese membro di destinazione finale del bene importato, ossia nel Paese membro nel quale il bene è destinato ad essere immesso al consumo. La Corte è giunta a tale conclusione richiamando, in particolare, la propria giurisprudenza secondo cui l'esigibilità dell'IVA può aggiungersi all'obbligazione doganale qualora si possa ritenere, sulla base della condotta da cui è sorta l'obbligazione, che le merci in questione siano entrate nel circuito economico dell'Unione e possano quindi essere state oggetto di consumo, configurandosi pertanto l'assoggettamento all'IVA (sentenza del 2 giugno 2016, Eurogate Distribution e DHL Hub Leipzig, C-226/14 e C-228/14, EU:C:2016:405,punto 65,

nonché del 1° giugno 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, punto 54).

Convergente in tal senso risulta anche la giurisprudenza di legittimità ove si consideri che, pronunciandosi su un caso di interposizione soggettiva fittizia per l'importazione in ambito comunitario di aeromobili allo scopo di usufruire del regime impositivo più favorevole, eludendo il versamento dell'IVA all'ingresso nel Paese di effettivo utilizzo dei velivoli, questa Corte ha dato rilievo al giudizio riguardante *l'effettività* dell'avvenuta immissione al consumo in altro Paese comunitario, in quanto rilevante per valutare la violazione del divieto di doppia imposizione ed il rispetto del principio del trasferimento del gettito allo Stato membro in cui avviene il consumo finale. In tale occasione, la Corte ha affermato che, per i beni mobili registrati, tale giudizio deve essere formulato sulla base di dati obiettivi come l'iscrizione nei pubblici registri del diverso Paese membro e l'esistenza di un titolare effettivo del bene diverso dall'utilizzatore nel Paese di destinazione finale (Sez. 3, n. 11976 del 09/01/2014 - dep. 13/03/2014, Venturelli, Rv. 258731 - 01).

Orbene, per quanto concerne l'IVA all'importazione, in base alla normativa ed alla giurisprudenza sin qui richiamate si ritiene di poter concludere che l'imposta non è dovuta in Italia solo nel caso in cui sia provato che i beni importati siano stati effettivamente messi in consumo in altro Paese comunitario con conseguente pagamento dell'imposta. Per i beni mobili registrati, come i velivoli, il giudizio di effettività di avvenuta immissione al consumo deve essere formulato sulla base di dati obbiettivi come, ad esempio, l'iscrizione nei pubblici registri del diverso Paese membro. Per converso, l'Iva all'importazione sarà dovuta qualora il bene importato, pur avendo fatto ingresso nell'Unione europea attraverso altro Paese membro, sia risultato fin dall'inizio destinato al consumo in Italia.

3.4. Giova ora mettere a fuoco la posizione giuridica delle merci extra UE oggetto di importazione nel territorio italiano.

Il Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale (D.P.R. 43/1973) sancisce che le merci vincolate al regime della temporanea importazione conservano la condizione giuridica di merci estere (art. 175); per converso, le merci extra UE per le quali sono state osservate le condizioni e le formalità prescritte per l'importazione definitiva si dicono "nazionalizzate" e sono equiparate, agli effetti del testo unico, a quelle nazionali, *salvo che per esse non sia altrimenti disposto* (art. 134).

Proprio con riferimento agli aeromobili, lo stesso Testo Unico specifica che la loro nazionalizzazione è subordinata al rispetto delle condizioni previste per tale

categoria dalla legislazione italiana (art. 216, comma 2) e, dunque, dal Codice della navigazione.

Dal combinato disposto di cui agli artt. 134 e 216, comma 2, T.U.L.D. si ricava dunque che per la nazionalizzazione di aeromobili importati da territori extra-UE non è sufficiente l'osservanza delle condizioni prescritte per l'immissione in libera pratica e l'immissione al consumo degli stessi, essendo richiesta anche l'osservanza delle condizioni fissate dal Codice della navigazione (R.D. n.327/1942).

Ebbene, detto codice individua i requisiti in presenza dei quali un aeromobile può dirsi "nazionale" (o "nazionalizzato) e, dunque, può essere ammesso alla navigazione attraverso l'immatricolazione che si realizza con l'iscrizione del velivolo nel registro aeronautico nazionale tenuto dall'Enac (artt. 749 e 750).

In particolare, il Codice individua quali requisiti di nazionalità l'appartenenza dell'aeromobile in tutto o in parte maggioritaria: a) allo Stato, alle regioni, alle province, ai comuni e ad ogni altro ente pubblico e privato italiano o di altro Stato membro dell'Unione europea; b) ai cittadini italiani o di altro Stato membro dell'Unione europea; c) a società costituite o aventi una sede in Italia o in un altro Stato membro dell'Unione europea il cui capitale appartenga in tutto od in parte maggioritaria a cittadini italiani o di altro Stato membro dell'Unione europea, ovvero a persone giuridiche italiane o di altro Stato membro dell'Unione europea aventi le stesse caratteristiche di compagine societaria e il cui presidente, la maggioranza degli amministratori e l'amministratore delegato siano cittadini italiani o di altro Stato membro dell'Unione europea. (art. 756).

La perdita degli anzidetti requisiti di nazionalità comporta la cancellazione dell'aeromobile dal registro aeronautico nazionale (artt. 757 e 760, comma 1, lett. c).

Coerentemente con il sistema sin qui delineato, incentrato sulla nazionalità o nazionalizzazione dell'aeromobile quale requisito necessario per l'immatricolazione del mezzo, il codice della navigazione dispone ulteriormente che l'immatricolazione di un velivolo non può essere ottenuta qualora lo stesso risulti già iscritto nel registro aeronautico di altro Stato (art. 751); parimenti, la sopravvenuta iscrizione del velivolo nel registro di altro Paese comporta la cancellazione, anche d'ufficio, dello stesso velivolo dal registro dell'Enac (art.760, comma 1, lett. d), e ultimo comma).

La normativa poc'anzi richiamata rende dunque evidente che, nel nostro Paese, l'immatricolazione di un velivolo attraverso l'iscrizione dello stesso nel registro aeronautico nazionale è indice, non solo della sua nazionalità o nazionaliz-

zazione, essendo l'immatricolazione subordinata alla presenza di determinati requisiti di nazionalità, ma anche della sua immissione al consumo, essendo altrimenti preclusa la navigazione del mezzo.

Tale interpretazione appare confortata dal tenore dell'art. 36 T.U.L.D., ove si consideri che, per mezzo di tale norma, il Legislatore, dopo aver individuato la destinazione al consumo quale presupposto dell'obbligazione tributaria per le merci soggette ai diritti di confine (comma 1), con riguardo alla particolare categoria degli aeromobili di provenienza extra-UE ha stabilito che essi si considerano destinati al consumo in Italia quando risultino iscritti nel registro aeronautico nazionale.

Più in particolare, l'art. 36 T.U.L.D recita come segue: "*per le merci soggette a diritti di confine il presupposto dell'obbligazione tributaria è costituito, relativamente alle merci estere, dalla loro destinazione al consumo entro il territorio doganale e, relativamente alle merci nazionali e nazionalizzate, dalla loro destinazione al consumo fuori del territorio stesso* (comma 1).

Si intendono destinate al consumo entro il territorio doganale le merci estere dichiarate per l'importazione definitiva e si intendono destinate al consumo fuori del predetto territorio le merci nazionali e nazionalizzate dichiarate per l'esportazione definitiva; l'obbligazione sorge alla data apposta sulla dichiarazione, in presenza dell'operatore, dal funzionario incaricato dell'accettazione (comma 2). (...) *Le navi, ad esclusione di quelle da diporto, e gli aeromobili costruiti all'estero o provenienti da bandiera estera si intendono destinati al consumo nel territorio doganale quando vengono iscritti nelle matricole o nei registri di cui rispettivamente agli articoli 146 e 750 del codice della navigazione; le navi, ad esclusione di quelle da diporto, e gli aeromobili nazionali e nazionalizzati, iscritti nelle matricole o nei registri predetti, si intendono destinati al consumo fuori del territorio doganale quando vengono cancellati dalle matricole o dai registri stessi per uno dei motivi indicati nel primo comma, lettere c) e d), rispettivamente degli articoli 163 e 760 del codice medesimo. (...)"* (comma 4).

Orbene, la giurisprudenza di legittimità ha chiarito la corretta interpretazione di tale norma. In particolare, questa Corte ha affermato che, con il citato articolo 36, il Legislatore ha indicato alcune ipotesi tipiche, sussistendo le quali la destinazione al consumo si presume o comunque si intende verificata. Occorre tuttavia rilevare – ha proseguito questa Corte – che per gli aeromobili, l'immatricolazione funge solo da fattispecie tipica vincolante ed incontrovertibile in base alla quale, a prescindere dall'effettiva utilizzazione, il bene si intende destinato al consumo, ma non significa che senza l'immatricolazione non sorge l'obbligo del pagamento del tributo, anche se il mezzo venga effettivamente utilizzato o anche

sia scaduto il termine per l'importazione temporanea. Il delitto di contrabbando, invero, è integrato con l'effettiva destinazione al consumo, la quale può essere attuata evitando proprio di realizzare la situazione formale costituita dalla dichiarazione doganale o dall'iscrizione negli appositi registri aerei cui la legge ricollega il presupposto impositivo. Non è infatti sostenibile la tesi secondo la quale, in mancanza d'iscrizione, non sorge il presupposto impositivo e non si verifica la sottrazione della merce al pagamento dei tributi dovuti per l'importazione; al contrario, deve ritenersi che l'uso del mezzo nel territorio doganale faccia sorgere l'obbligazione di nazionalizzazione tramite l'iscrizione nel sopradetto registro ed il corrispondente dovere di pagare i relativi diritti allorché l'uso non dipenda da un'immissione temporanea autorizzata nelle forme previste dalla legge o dalle convenzioni. In questi termini, per quanto concerne le navi, si è già in passato pronunciata la Corte allorché ha stabilito che il presupposto del tributo si verifica con l'utilizzazione nelle acque territoriali dell'imbarcazione e non con l'immatricolazione (Cass., sez. III, 6 dicembre 1983; Cass., n.2490 del 1986; Cass. 7596 del 1989). La riprova si trae proprio dal quinto comma dell'art. 36, in forza del quale agli effetti del comma 1 si presume definitivamente immessa in consumo, fatta eccezione per i casi di cui all'art. 37 (Merci perdute o distrutte, cali naturali e tecnici), la merce o parte di essa che sia stata indebitamente sottratta ai vincoli doganali o che comunque non sia stata presentata alle verifiche o controlli doganali nei termini prescritti.

Sulla scorta di tali considerazioni, questa Corte ha ribadito che con il quarto comma dell'art. 36 il Legislatore ha solo voluto puntualizzare che per tale tipo di merce, ossia per le navi e gli aeromobili costruiti all'estero, la destinazione al consumo si considera verificata in maniera incontrovertibile con l'immatricolazione, ma non ha voluto escludere la presunzione di destinazione al consumo, allorché il bene non venga immatricolato ma venga sottratto al pagamento dei diritti di confine. Opinando diversamente – ha proseguito questa Corte – l'importatore potrebbe sottrarsi al pagamento dei diritti di confine non immatricolando il mezzo; invece il presupposto dell'obbligazione tributaria doganale, costituito dalla destinazione al consumo nel territorio doganale, può verificarsi per ogni tipo di natante o aeromobile costruito all'estero o proveniente da bandiera estera, allorché esso venga di fatto utilizzato nel territorio doganale, prima e indipendentemente dalla nazionalizzazione mediante l'immatricolazione o registrazione nelle forme previste dal codice della navigazione (Cass., sez.III, 17 febbraio 1984, n. 1504).

Come sottolineato dalla dottrina, in questa materia, rileva la situazione di fatto e non quella formale. Tale interpretazione è confermata dall'art. 216 T.U. secondo cui integra il presupposto di fatto dell'obbligazione tributaria doganale

l'utilizzazione nel territorio dello Stato di veicoli ad uso privato (veicoli stradali, imbarcazioni ed aeromobili), quando sono venute a cessare le condizioni che ne hanno consentito l'importazione temporanea in esenzione dai diritti doganali in conformità delle convenzioni internazionali applicabili in materia, a prescindere dalla loro immatricolazione o iscrizione nei registri nazionali (Così, Sez. 3, n.38724 del 21/09/2007 – dep. 10/10/2007, Del Duca).

L'indirizzo interpretativo sopra richiamato appare del tutto condivisibile.

Esso può dirsi del resto consolidato posto che risulta essere stato recentemente richiamato e confermato da questa Corte, la quale, pronunciandosi in materia di IVA all'importazione, ha affermato che è corretto ritenere che la sottrazione all'imposizione sussista anche in mancanza di immatricolazione od iscrizione di natanti ed aeromobili costruiti all'estero, in quanto è sufficiente la loro destinazione al consumo mediante l'utilizzo nel territorio doganale, salvi i casi di importazione temporanea (Sez. 4, n. 25765 del 09/06/2021 - dep. 07/07/2021, Tarquini, §8 del Considerato in diritto).

3.5. Come sopra detto, l'art. 36 T.U.L.D. individua nella destinazione al consumo il presupposto in presenza del quale sorge l'obbligazione tributaria per le merci soggette ai diritti di confine.

Per chiarire ulteriormente il significato di tale norma occorre precisare cosa debba intendersi per "diritti di confine".

Detta questione interpretativa appare particolarmente rilevante posto che, ai sensi dell'art. 292 T.U.L.D., integra il reato di contrabbando la sottrazione delle merci al pagamento dei diritti di confine dovuti; appare dunque chiaro che, dal significato che si attribuisce alla nozione "diritti di confine", dipende anche l'ampiezza della fattispecie incriminatrice ex art. 292 T.U.L.D.

Ebbene, sulla questione interpretativa sopra prospettata si registrano nella giurisprudenza di legittimità due contrapposti orientamenti.

Secondo un primo indirizzo interpretativo, l'IVA all'importazione non si configura come diritto di confine in quanto ha natura di tributo interno e non di dazio doganale; essa è dunque estranea all'obbligazione doganale, pur condividendo con i dazi la caratteristica di trarre origine dall'importazione di beni nell'Unione Europea e dalla loro conseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri. Conseguentemente, nel caso di sottrazione di merci all'IVA all'importazione non sono applicabili le disposizioni di cui all'art. 292 del d.P.R. n. 43 del 1973 ma solo l'ipotesi criminosa di cui all'art. 70 D.P.R. 633/1972 in quanto il rinvio disposto dal citato art. 70 alle leggi doganali opera solo con riferimento al trattamento sanzionatorio e non al novero dei soggetti sanzionabili (in tal senso, Sez.5 civ., n.

7951 del 21/03/2019, Rv. 653332 - 01; Sez. 5 civ., n. 5962 del 28/02/2019, Rv. 653033 - 01; Sez. 5 civ., n. 8473 del 06/04/2018, Rv. 647691 - 02; Sez. 3, n. 13040 del 17/01/2014 - 20/03/2014, Emendatori, *non massimata*; Sez. 3, n. 34256 del 12/07/2012, Pierino, Rv.253661).

Per converso, ad avviso di un secondo orientamento, l'IVA all'importazione, pur essendo estranea all'obbligazione doganale, rientra tra i tributi che vanno corrisposti in occasione delle operazioni doganali e, pertanto, in virtù del rinvio contenuto nell'art. 70 d.P.R. n. 633 del 1972, è soggetta alle disposizioni delle leggi doganali dettate per diritti di confine (Sez. 5 civ., n. 21659 del 29/07/2021, Rv. 661951 - 01; Sez. 5 civ., n. 20468 del 06/09/2013, Rv. 628114 - 01).

Aderendo a tale ultimo indirizzo giurisprudenziale, ritenuto anche da questo Collegio condivisibile, la giurisprudenza di legittimità in sede penale ha sottolineato in plurimi arresti la natura dell'Iva all'importazione quale diritto di confine per tal guisa giungendo alla conclusione che l'evasione dell'imposta integra il reato di contrabbando ex art. 292 T.U.L.D. (Sez. 5, n. 7750 del 09/11/2017 - dep. 16/02/2018, Silvestri, Rv. 272456 - 01; Sez. 3, n. 24525 del 27/02/2013 - dep. 05/06/2013, Zhang, Rv. 256422 - 01; Sez. 3, n. 5870 del 27/01/2011 - dep. 17/02/2011, Dong, Rv. 249538; Sez. 3, n. 13102 del 21/01/2003 - dep. 24/03/2003, Calicchio, Rv. 224238 - 01).

A tale soluzione interpretativa si è addivenuti muovendo, in particolare, dalla lettera dell'art. 34 T.U.L.D., ai sensi del quale "*si considerano diritti doganali tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali. Fra i diritti doganali costituiscono diritti di confine i dazi di importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione e inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine e ogni altra imposta di consumo a favore dello Stato*".

È proprio in forza di tale dettato normativo che una parte della giurisprudenza ha ritenuto l'IVA all'importazione uno dei diritti di confine in quanto imposta di consumo a favore dello Stato la cui imposizione e riscossione spetta esclusivamente alla dogana in occasione della relativa operazione di importazione. Conseguentemente, tale orientamento giurisprudenziale ha ritenuto la sottrazione all'IVA all'importazione equivalente alla sottrazione ad un diritto doganale di confine, sanzionata esclusivamente dalla legge doganale come reato contrabbando (cfr., in questo senso, Cass. 7.5.1998 n. 5370; Cass., sez. III, 1.8.1992 n. 1298; 24.4.1985 n. 3865). Secondo l'indirizzo interpretativo in esame, detta natura

dell'IVA all'importazione, e, quindi, anche la configurazione del delitto di contrabbando con riferimento all'importazione di merce extracomunitaria senza il pagamento della relativa imposta, trova ulteriore riscontro normativo nell'art. 70 DPR 633/70, in base al quale le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine si applicano "*per quanto concerne le controversie e le sanzioni*" anche alle violazioni dell' IVA all'importazione (Così, Sez. 3, n. 13102 del 21/01/2003 - dep. 24/03/2003, Calicchio, Rv. 224238 – 01).

4. Applicando la normativa come sopra ricostruita al caso di specie, si rileva quanto segue.

4.1. Preliminarmente preme chiarire che il Collegio ritiene di dover dare continuità all'orientamento giurisprudenziale che qualifica l'IVA all'importazione quale diritto di confine ai sensi dell'art. 34 T.U.L.D., la cui evasione integra il reato di contrabbando *ex* art. 292 T.U.L.D., e ciò in quanto detta soluzione interpretativa si presenta più aderente alla lettera dell'art. 34 T.U.L.D. che, come visto, relativamente alle merci in importazione, ricomprende tra i diritti di confine non solo i dazi ma anche "*ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato*".

Del resto, diversamente da quanto asserito da una delle odierne difese, tale interpretazione non risulta entrare in conflitto con la sentenza CGUE, 25 febbraio 1988, Drexl, C-299/86, posto che, con detta pronuncia, la Corte di Lussemburgo, lungi dall'assimilare l'Iva all'importazione all'Iva interna, ha piuttosto riconosciuto le differenze intercorrenti tra le due tipologie di imposte. Si legge infatti testualmente in sentenza: «Occorre constatare a questo proposito che le due categorie di infrazioni di cui trattasi [infrazioni all'IVA all'importazione e infrazioni all'IVA interna] si distinguono per diverse circostanze che attengono tanto agli elementi costitutivi dell'infrazione quanto alla difficoltà maggiore o minore di scoprirla. Infatti, l'IVA all'importazione è riscossa all'atto del semplice ingresso fisico del bene nel territorio dello Stato membro interessato, piuttosto che in occasione di uno scambio. Dette differenze implicano che gli Stati membri non sono obbligati ad istituire un regime identico per le due categorie di infrazioni» (par. 22).

Così riconosciute le differenze intercorrenti tra l'IVA all'importazione e l'IVA interna, la CGUE ha affermato che dette diversità non possono tuttavia giustificare un divario manifestamente sproporzionato nella severità delle sanzioni comminate per le due categorie di infrazioni (par. 23).

4.2. Tanto premesso, nel caso di specie è pacifico, in quanto incontestato, che tutti i velivoli oggetto della presente vicenda giudiziaria sono immatricolati nel

registro aeronautico (omissis) (taluni sin dall'origine, altri, invece, inizialmente immatricolati all'interno dell'UE hanno acquisito la targa (omissis) solo in un secondo momento).

Ciò posto, erra il giudice del riesame laddove ritiene gli aeromobili in questione "merce nazionale" per essere stati essi importati all'interno dell'UE con assolvimento dei relativi dazi doganali.

Come si è avuto modo di evidenziare, infatti, ai sensi della normativa ricavabile dal T.U.L.D., da leggersi congiuntamente a quella di cui al Codice della navigazione, l'iscrizione nel registro aeronautico nazionale costituisce un momento essenziale della procedura di nazionalizzazione dei velivoli oggetto di importazione. Ne consegue che, indipendentemente dagli adempimenti doganali assolti al momento della loro importazione, gli aeromobili riconducibili agli odierni indagati, avendo acquisito (o mantenuto) la targa di immatricolazione (omissis) hanno perso (o, a seconda dei casi, mai conseguito) la qualifica di "beni nazionali".

È infatti da ritenersi errata l'affermazione dei giudici del riesame secondo cui quello dell'immatricolazione è un profilo da tenere distinto da quello dell'assolvimento degli obblighi impositivi. Attraverso l'esame della normativa di rifermento, infatti, si è avuto modo di sottolineare che l'immatricolazione è un adempimento che non solo incide direttamente sulla nazionalità del velivolo, ma anche costituisce indice della sua immissione al consumo, presupposto, *ex* art. 36 TULD, dell'obbligazione tributaria che grava sulle merci soggette ai diritti di confine.

Corretto, dunque, quanto afferma il Pubblico Ministero ricorrente laddove sottolinea che i velivoli in questione, in quanto targati "(omi", devono essere considerati merce estera presente all'interno del territorio doganale italiano.

Quanto sin qui detto non può che valere anche per l'unico velivolo ((omissis) (omissis) che, essendo stato costruito in (omissis) ed essendo stato successivamente oggetto di cessioni esclusivamente intracomunitarie, non risulta aver mai fisicamente lasciato il territorio doganale comunitario: ciononostante, infatti, acquisendo la targa di immatricolazione (omissis) (omissis)anche detto aeromobile ha perso la qualifica di merce "unionale-nazionale" divenendo a tutti gli effetti "merce estera".

Non può del resto non rilevarsi come le affermazioni di cui sopra risultino confortate dalla Convenzione di Chicago relativa all'aviazione civile internazionale, benché uno degli odierni difensori pretenda di richiamare la stessa a discarico della tesi sostenuta dal PM ricorrente: detta Convenzione, infatti, non fa che confermare la validità dell'impostazione accusatoria posto che, nel capo III dedicato proprio alla nazionalità dei velivoli , sancisce che "*Gli aeromobili hanno la nazionalità dello*

Stato sul registro del quale sono immatricolati" (art. 17), fermo restando la possibilità di trasferire l'immatricolazione da uno Stato ad un altro (art. 18).

Non residua dunque dubbio alcuno sulla nazionalità extracomunitaria dei velivoli in questione, tutti immatricolati nel registro aeronautico (omissis) . Da ciò discende che l'uso di detti mezzi nel territorio doganale fa sorgere l'obbligazione di nazionalizzazione degli stessi, tramite l'iscrizione nel registro nazionale ed il corrispondente dovere di pagare i relativi diritti allorché - come nel caso di specie - l'uso non dipenda da un'immissione temporanea autorizzata nelle forme previste dalla legge o dalle convenzioni (Sez. 3, n.38724 del 21/09/2007 – dep. 10/10/2007, Del Duca).

La normativa doganale di riferimento, infatti, consente a velivoli extracomunitari di permanere sul suolo nazionale in via temporanea, per un massimo di sei mesi, ovvero in via definitiva, con l'assolvimento dei diritti di confine dovuti e l'iscrizione nel registro aeronautico nazionale.

4.3. Ora, nel caso di specie, risulta pacificamente che i velivoli immatricolati "(omissis)" si trovano sul suolo italiano in via definitiva: emerge infatti che, nonostante la formale immatricolazione (omissis) essi sono di fatto nella disponibilità di persone residenti stabilmente sul territorio italiano, le quali utilizzano gli aeromobili in questione per scopi privati all'interno del nostro Paese.

Ebbene, ciò posto, erra il tribunale del riesame nel passaggio in cui esclude la sussistenza del *fumus* del reato ipotizzato in ragione dell'avvenuto pagamento dei dazi al momento dell'importazione dei mezzi nello spazio doganale europeo nonché dell'avvenuto assolvimento dell'IVA nel paese di ingresso secondo le aliquote all'epoca esistenti.

Come si è avuto modo di mettere in luce, infatti, l'importazione definitiva di merci extracomunitarie presuppone non solo l'immissione in libera pratica del bene importato attraverso l'assolvimento dei dazi all'importazione, bensì anche il pagamento dell'Iva all'importazione nel Paese di destinazione finale del bene, cioè nel Paese comunitario ove il bene è destinato ad essere immesso al consumo. Inoltre, quando - come nel caso di specie - oggetto di ingresso in UE sono aeromobili privati, l'importazione definitiva degli stessi presuppone anche l'immatricolazione dei mezzi nel registro aeronautico nazionale, adempimento, questo, che, come detto, è essenziale per l'effettiva nazionalizzazione dei velivoli.

4.4. Occorre dunque che il giudice del riesame rivaluti le proprie considerazioni in punto di sussistenza del *fumus* del reato contestato.

In particolare, il giudice della cautela dovrà tenere conto del fatto che i velivoli che sin dall'origine hanno conservato la targa "(omissis)" non sono mai stati oggetto di effettiva nazionalizzazione; in altri termini, essi, pur essendo stati importati con pagamento dei relativi dazi doganali, non hanno mai conseguito la qualifica di merce nazionale in quanto non sono mai stati iscritti nel registro ENAC; la regolare importazione definitiva degli stessi, dunque, presuppone, oltre all'iscrizione nel registro nazionale, anche il pagamento dell'Iva all'importazione nel Paese di immissione al consumo posto che, ai sensi dell'art. 67, comma 1, DPR 633/72, così come interpretato dalla prevalente e condivisibile giurisprudenza di legittimità, l'assenza di imposizione all'importazione in Italia può sussistere solo ove risulti provato che il velivolo sia stato già immesso al consumo in altro Paese membro dell'Unione Europea con conseguente assolvimento del debito IVA.

Per quanto riguarda invece i velivoli che, originariamente immatricolati all'interno dell'UE, hanno successivamente acquisito targa (omissis), essi sono da considerarsi merci divenute straniere al momento dell'immatricolazione nel registro (omissis). Conseguentemente la loro regolare importazione definitiva in Italia comporta l'obbligo di iscrizione nel registro ENAC nonché l'obbligo di pagamento dell'IVA all'importazione posto che, ai sensi dell'art. 67, comma 2, DPR 633/72, sono soggette all'imposta anche le operazioni di reintroduzione di merci in precedenza esportate fuori dalla Comunità.

A tal riguardo occorre specificare che, pur essendo vero quanto sottolineato da alcune delle odierne difese, ossia che i velivoli in questione non sono mai fisicamente usciti dal territorio doganale europeo a seguito della loro importazione (o, nel caso dell' (omissis) a seguito della sua costruzione), la sopravvenuta immatricolazione nel registro aeronautico (omissis) degli stessi ha reso tali aeromobili "merce estera", da considerarsi alla stregua di merce esportata.

Tale soluzione interpretativa è del resto confortata non solo dall'art.36 T.U.L.D. che, come già ampiamente detto, considera l'iscrizione di un velivolo nazionale o nazionalizzato nel registro di un altro Stato quale indice della sua immissione al consumo all'estero, con conseguente obbligo di corrispondere il tributo dovuto all'esportazione, bensì anche, per analogia, dall'art. 216 T.U.L.D., il quale, con riferimento agli autoveicoli nazionali e nazionalizzati nuovi di fabbrica acquistati da persone residenti all'estero in soggiorno temporaneo nel territorio doganale, immatricolati mediante la speciale targa di riconoscimento prevista dall'art. 97 del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 15 giugno 1959, n. 393, ovvero a quelli acquistati dalle forze militari alleate o dal personale da esse dipendente, che siano stati immatricolati mediante le speciali targhe dei

comandi alleati di stanza in Italia, identifica l'atto dell'immatricolazione come momento di esportazione degli stessi.

4.5. Anche qualora i velivoli per cui è causa si volessero ritenere oggetto di importazione temporanea in Italia (tesi, questa, che comunque sembra pacificamente esclusa), il Tribunale del riesame dovrebbe valutare la sussistenza del *fumus* del reato contestato tenendo conto del fatto che, in tal caso, ai sensi dell'art. 217 Reg. UE 2015/2446, i velivoli avrebbero potuto regolarmente permanere sul suolo italiano per un tempo non superiore a 6 mesi che, nel caso di specie, risulta ampiamente superato.

5. Preme sottolineare che non si presenta condivisibile l'asserzione, formulata da alcuni degli odierni difensori, tra cui la difesa del (omissis) secondo cui i propri assistiti non potrebbero in nessun caso rispondere del reato ipotizzato per non essersi occupati degli adempimenti fiscali connessi all'introduzione del velivolo all'interno dello spazio doganale europeo. A tal riguardo basti osservare che, come opportunamente messo in luce dal Procuratore Generale nella propria requisitoria, il reato per il quale si procede ha natura permanente in quanto le merci che vengono indebitamente sottratte al pagamento dell'imposta al momento dell'importazione mantengono il loro stato di illegittimità anche dopo l'abusiva introduzione nello Stato ed in ogni susseguente atto di vendita o di trasporto della merce medesima fino al momento dell'adempimento dell'obbligazione tributaria (tra le altre, Sez. 3, n. 192333 del 20/02/2019 - dep. 07/05/2019, Piccolo, Rv. 275792 – 01). Conseguentemente, il delitto è configurabile non solo in capo a coloro che si sono occupati dell'introduzione del bene nel territorio doganale comunitario e degli adempimenti fiscali, bensì anche di coloro che, venuti successivamente in possesso della merce che non ha assolto il tributo, cooperino nel protrarne l'illegittima circolazione anche con la semplice detenzione, senza che sia possibile distinguere tra importatori abusivi iniziali od originari e detentori successivi per effetto di plurimi passaggi (Sez. 3, n. 56264 del 18/05/2017 - dep. 18/12/2017, Elan, Rv. 272330 – 01; Sez. 3, n. 1564 del 06/11/1985 - dep. 20/02/1986, Salin, Rv. 171943 – 01).

6. Parimenti irrilevante si considera la circostanza che l'indagato (omissis) (omissis) non si sia avvalso della (omissis) bensì della società- (omissis) (omissis) per il conferimento in *trust* del velivolo nella propria disponibilità.

La situazione di fatto in cui si trova detto aeromobile, infatti, risulta identica a quella di tutti gli altri velivoli coinvolti, né può attribuirsi rilievo alcuno al fatto

che l'imputazione provvisoria non menzioni esplicitamente la diversa società della quale l'indagato si è avvalso per il conferimento in *trust* del mezzo: sul punto basti considerare che, versandosi nella fase delle indagini preliminari, l'imputazione provvisoria è sempre suscettibile di essere modificata e comunque, ai sensi dell'art. 423 c.p.p., qualora il fatto risulti diverso da come descritto, l'imputazione ben potrà essere modificata anche nel corso dell'udienza preliminare; del resto, nell'odierno gravame, il P.M. ha ben specificato che i soggetti coinvolti si sono avvalsi di plurime e distinte società per il conferimento in *trust* dei velivoli per cui è causa (vd. pag. 8 del ricorso).

7. L'impugnata ordinanza dev'essere, conclusivamente, annullata con rinvio al tribunale del riesame di Asti per un nuovo giudizio che tenga conto dei principi affermati da questa Corte in ordine alla configurabilità del *fumus* del reato ipotizzato.

P.Q.M.

Annulla l'ordinanza impugnata e rinvia per nuovo esame al tribunale di Asti.
Così deciso, il 13 gennaio 2022

Il Consigliere estensore
Alessio Scarcella

Il Presidente
Luca Ramacci