07126-22

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

LUCA RAMACCI	- Presidente -	Sent. n. sez. 57/2022
ANTONELLA DI STASI		CC - 13/01/2022
LUCA SEMERARO	- Relatore -	R.G.N. 28670/2021
STEFANO CORBETTA		
ALESSIO SCARCELLA		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

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

(omissis) nato a (omissis)
(omissis) nato a (omissis)
(omissis) nato a (omissis)

avverso l'ordinanza del 17/06/2021 del TRIB. LIBERTA' di ASTI

udita la relazione svolta dal Consigliere LUCA SEMERARO;
sentite le conclusioni del PG PIETRO MOLINO

Il Proc. Gen. conclude per l'annullamento con rinvio

RITENUTO IN FATTO

1. Con l'ordinanza 17 giugno 2021 il Tribunale del riesame di Asti, in accoglimento del riesame proposto da (omissis) , (omissis) e (omissis) , ha annullato il decreto di sequestro probatorio della documentazione relativa ad un elicottero nella disponibilità dell'indagato, ritenendo insussistente il *fumus* del reato di contrabbando per la sottrazione dei velivoli al pagamento dei diritti di confine.

2. Il Procuratore della Repubblica di Asti ha proposto ricorso per cassazione avverso tale ordinanza deducendo il vizio di violazione di legge e motivando sulla sussistenza del *fumus* del reato contestato. Il Pubblico Ministero contesta la decisione impugnata nella parte in cui il Tribunale del riesame 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 americana 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.

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 "N", 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.

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) (omissis) s.r.l. 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 statunitense 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 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 FAA statunitensi con marca «N» successivamente all'ingresso nel territorio UE – in particolare alcuni velivoli ((omissis), (omissis), (omissis)) sarebbero stati immatricolati per la prima volta in UE con marche comunitarie e solo successivamente deregistrati e immatricolati con marche USA – 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.

Si contesta l'ordinanza impugnata nella parte in cui il Tribunale di Asti, richiamando un 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. Si sottolinea l'esistenza di un diverso e più attuale orientamento giurisprudenziale (Cass. Civ. Sez. V, sent. 3 febbraio 2012, n.1575; Cass. Sez. 3, sent. 12 febbraio 2021, n.13831; Cass. Sez.3, sent. 22 giugno 2016 n.26202; Cass., sent. 18 dicembre 2017, n.56264; Cass. Sez. 3, 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. Sez. 3, 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.

Il ricorrente propone la ricognizione del regime fiscale dell'IVA all'importazione in relazione al concetto di *nazionalizzazione* dei beni, operata attraverso il richiamo del contenuto degli artt. 1, 16, 67 e 69 DPR n.633/1972. Sulla base della normativa citata, il ricorrente ritiene che gli aeromobili per cui è

causa, in quanto siglati «N», 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 sarebbe la circostanza che gli aeromobili sono intestati a *trust* statunitensi; rilevante sarebbe, invece, che detti beni sono stati volontariamente cancellati dai registri nazionali ed iscritti in quelli statunitensi con ciò palesandosi inequivocabilmente la volontà – non importa se del disponente o del *trustee* – di rendere detti beni a tutti gli effetti di nazionalità statunitense, 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.

3. Il difensore di (omissis) , (omissis) e (omissis) ha depositato una memoria con cui ha chiesto di dichiarare inammissibile il ricorso:
- per inosservanza delle disposizioni di cui all'art. 581 cod. proc. pen. ed il particolare per la mancanza del requisito della specificità estrinseca (punto 1);
- per proposizione di motivi non ammessi in sede di legittimità; la tesi della commissione del cd. delitto di contrabbando extra ispettivo sarebbe stata proposta per la prima volta con il ricorso per cassazione, non nella richiesta di sequestro preventivo né adottata dal Giudice per le indagini preliminari del decreto di sequestro preventivo (punto 2).

I ricorrenti hanno poi, in subordine, chiesto il rigetto del ricorso essendo infondata la tesi del ricorrente sul cd. contrabbando extraispettivo (punto 3) per l'inapplicabilità dell'art. 760 cod. nav. e degli art. 217 reg. u.e. 2446/2015 e degli artt. 216 e ss. d.P.R. 43/1973, per l'insussistenza dell'ipotesi di contrabbando in caso di omesso versamento dell'Iva all'importazione.

Si invoca, infine, la violazione del principio del *ne bis in idem* poiché per gli stessi fatti i ricorrenti avevano ottenuto già il dissequestro dei velivoli e l'archiviazione del procedimento; il decreto di archiviazione nei confronti di (omissis) (omissis), fu emesso a seguito della sentenza della Sez. 3 n. 790/2014, Traverso.

Sulla rilevanza del decreto di archiviazione ai fini dell'applicazione del *ne bis in idem*, si richiama la sentenza della Grande camera della Cedu Mihalache c. Romania n.54012/2010.

Il 7 gennaio 2022 l'Avv. Francesco Cibotto, difensore di fiducia degli indagati (omissis) , (omissis) , e (omissis) ha presentato memoria di replica alle conclusioni del Procuratore generale sulla inammissibilità del ricorso, in particolare per la modifica della contestazione, sull'omessa valutazione della memoria difensiva e sulla insussistenza del *fumus*.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso del PM è fondato.

1.1. Sono manifestamente infondati i rilievi difensivi sull'inammissibilità del ricorso del Procuratore della Repubblica.

Se indubbiamente risulta presentato un unico ricorso avverso una pluralità di ordinanze, relativi a due diversi tipi di sequestro, preventivo e probatorio, ed a diversi indagati, deve rilevarsi che unica è la questione dedotta sulla sussistenza del *fumus* del reato contestato nell'ambito dello stesso procedimento penale; *fumus* escluso dal Tribunale del riesame.

La questione comune è che tutti i velivoli sono in concreto utilizzati all'interno dello spazio doganale italiano e, al contempo, sono immatricolati nel registro aeronautico americano e su tale dato di fatto, su cui poggia l'impianto accusatorio, si sviluppa il ricorso, chiedendo alla Corte se, alla luce delle disposizioni normative specificatamente richiamate dal PM ricorrente (artt. 36 T.U.L.D e 750, 756 cod. nav.), l'immatricolazione extracomunitaria, nel caso di specie comune a tutti i velivoli di fatto utilizzati in Italia, possa essere indice della sussistenza dell'ipotizzato reato di contrabbando. Le argomentazioni contrarie del Tribunale del riesame risultano analizzate.

1.2. È infondata la tesi difensiva per cui il Pubblico ministero ricorrente avrebbe operato un indebito mutamento dell'impostazione accusatoria, chiedendo alla Corte di affermare la sussistenza del *fumus* del delitto di contrabbando sulla base di una prospettazione in fatto completamente diversa da quella addotta a sostegno delle richieste cautelari accolte dal Giudice per le indagini preliminari.

Fin dall'originaria richiesta cautelare il Pubblico ministero ha contestato il reato di contrabbando *ex* artt. 292 e 295 T.U.L.D, il quale, per pacifica

giurisprudenza, è configurabile non solo nel caso importazione definitiva di mezzi di trasporto in evasione dei diritti di confine, bensì anche nel caso di mezzi di trasporto in temporanea importazione (art. 216 del d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43) quando siano cessate le condizioni previste per l'importazione temporanea ovvero sia decorso il termine semestrale fissato dalla legge ai fini della permanenza in importazione temporanea di merci estere sul suolo nazionale (Sez. 3, n. 38724 del 21/09/2007 - dep. 19/10/2007, Del Duca, Rv. 237923 – 01; Sez. 3, n. 19616 del 26/03/2014 - dep. 13/05/2014, Tverdokhlib, Rv. 259755 – 01).

Dalla lettura del decreto di sequestro preventivo, emesso dal Giudice per le indagini preliminari il 7 maggio 2021, emerge chiaramente che detta misura era stata disposta in ragione della pacifica immatricolazione extracomunitaria dei velivoli di fatto utilizzati in Italia, profilo, questo, successivamente ritenuto dal Tribunale del Riesame non rilevante e, dunque, inidoneo a fondare la sussistenza del *fumus* del reato contestato. Su tale questione verte il ricorso ed è dunque insussistente il mutamento dell'impostazione accusatoria.

1.3. Quanto alla pregressa archiviazione emessa da altra autorità giudiziaria, va ricordato che secondo il costante orientamento della giurisprudenza l'effetto preclusivo del decreto di archiviazione non opera rispetto all'azione penale promossa da diversi uffici del Pubblico ministero.

Le Sez. U, con la sentenza n. 34655 del 28/06/2005, Donati, Rv. 231800 – 01, hanno affermato il principio per cui «Non può essere nuovamente promossa l'azione penale per un fatto e contro una persona per i quali un processo già sia pendente (anche se in fase o grado diversi) nella stessa sede giudiziaria e su iniziativa del medesimo ufficio del P.M., di talché nel procedimento eventualmente duplicato dev'essere disposta l'archiviazione oppure, se l'azione sia stata esercitata, dev'essere rilevata con sentenza la relativa causa di improcedibilità. La non procedibilità consegue alla preclusione determinata dalla consumazione del potere già esercitato dal P.M., ma riguarda solo le situazioni di litispendenza relative a procedimenti pendenti avanti a giudici egualmente competenti e non produttive di una stasi del rapporto processuale, come tali non regolate dalle disposizioni sui conflitti positivi di competenza, che restano invece applicabili alle ipotesi di duplicazione del processo innanzi a giudici di diverse sedi giudiziarie, uno dei quali è incompetente».

2. Sulla sussistenza dell'astratta configurabilità del reato contestato, vanno ribadite, anche nella presente procedura, le argomentazioni della sentenza n.4978 del 13/01/2022 della Corte di cassazione, emessa a seguito del ricorso per cassazione del Pubblico ministero avverso l'ordinanza del Tribunale del riesame che aveva annullato il decreto di sequestro preventivo, quanto alla sussistenza del

fumus del reato contestato. La sentenza della Corte concerne per altro anche le posizioni di (omissis) , (omissis) e (omissis) ed ha affrontato anche le tesi difensive esposte nella memoria e nella memoria di replica.

Si riporta integralmente la motivazione della sentenza n.4978 del 13/01/2022 dal punto 5 al punto 10, ad esclusione del punto 8, per la identità delle questioni sottoposte alla Corte e dovendo trovare accoglimento il ricorso per cassazione del Pubblico ministero per le stesse argomentazioni.

«5. 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.

5.1. 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.

5.2. 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.).

5.3. 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 Germania per via aerea e successivamente trasferiti in Grecia 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.

5.4. 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 nazionalizzazione, 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).

5.5. 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).

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

6.1. 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).

6.2. 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 americano (taluni sin dall'origine, altri, invece, inizialmente

immatricolati all'interno dell'UE hanno acquisito la targa americana 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 americana, 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 "N", 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 Francia 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 americana, 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 statunitense. 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.

6.3. Ora, nel caso di specie, risulta pacificamente che i velivoli immatricolati "N" si trovano sul suolo italiano in via definitiva: emerge infatti che, nonostante la formale immatricolazione americana, 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.

6.4. 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 "N" 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 americana, essi sono da considerarsi merci divenute straniere al momento dell'immatricolazione nel registro statunitense. 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 americano 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.

6.5. 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.

7. Preme sottolineare che non si presenta condivisibile l'asserzione, formulata da alcuni degli odierni difensori, 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).

...

9. Priva di pregio si presenta anche la tesi, avanzata da alcune delle odierne difese, secondo cui l'art. 16, comma 14 bis, D.L. 201/2011 autorizzerebbe velivoli stranieri a permanere *ad libitum* sul suolo italiano con le proprie targhe estere.

Ed infatti, con il richiamato art.16 del D.L. 201/2011, convertito in L. 214/2011, è stata introdotta un'imposta erariale tanto sugli aeromobili privati iscritti nel registro aeronautico tenuto dall'Enac (comma 11), quanto sugli aeromobili non immatricolati nel predetto registro la cui sosta nel territorio italiano si protragga per una durata anche non continuativa superiore a sei mesi nell'arco di dodici mesi (comma 14-bis).

Sul punto occorre ricordare che l'art. 16, comma 11, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ha istituito un'imposta erariale sugli aeromobili privati di cui all'art. 744 del Codice della navigazione, immatricolati nel registro aeronautico nazionale. L'imposta, nella versione originaria della norma, doveva essere corrisposta dai soggetti che risultano dai pubblici registri essere proprietari, usufruttuari, acquirenti con patto

di riservato dominio ovvero utilizzatori a titolo di locazione finanziaria dell'aeromobile e deve essere pagata all'atto della richiesta di rilascio o rinnovo del certificato di revisione della aero navigabilità. Per l'applicazione dell'imposta dovevano, pertanto, ricorrere congiuntamente i requisiti della immatricolazione dell'aeromobile nel registro aeronautico nazionale e della richiesta di rilascio o rinnovo del certificato di revisione dell'aero navigabilità.

Ai sensi del comma 14-bis, introdotto nel d.l. con la legge di conversione 22 dicembre 2011, n. 214, l'imposta trovava, inoltre, applicazione anche per gli aeromobili non immatricolati nel registro aeronautico nazionale la cui sosta nel territorio italiano si protraesse oltre quarantotto ore. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 febbraio 2012 e con la risoluzione n. 11 emanata nella medesima data, erano state definite, rispettivamente, le modalità di versamento dell'imposta ed i codici tributo da utilizzare. Successivamente, il testo del comma 14-bis, veniva sostituito dall'art. 3-sexies, comma 1, lett. c), D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44 (prevedendosi, per l'applicazione di tale ultima modifica, una disciplina ad hoc dall'art. 3-sexies, comma 2, D.L. 16/2012). Il testo della norma era il seguente: "*14-bis. L'imposta di cui al comma 11 è applicata anche agli aeromobili non immatricolati nel Registro aeronautico nazionale tenuto dall'ENAC, la cui sosta nel territorio italiano si protragga oltre quarantacinque giorni in via continuativa. Ai fini del decorso di tale termine non si considerano i periodi di sosta dell'aeromobile presso i manutentori nazionali che effettuano operazioni di manutenzione sull'aeromobile medesimo risultanti dai registri tecnici del manutentore. L'imposta deve essere corrisposta prima che il velivolo rientri nel territorio estero. Se la sosta nel territorio italiano si protrae per un periodo inferiore all'anno, l'imposta è dovuta in misura pari a un dodicesimo degli importi stabiliti nel comma 11 per ciascun mese a partire da quello dell'arrivo fino a quello di partenza dal territorio italiano. Valgono le esenzioni stabilite nel comma 14 e l'esenzione è estesa agli aeromobili di Stati esteri, ivi compresi quelli militari*". In sostanza, novellando il comma 14-bis l'applicazione dell'imposta riguardava gli aeromobili non immatricolati nel Registro Aeronautico Nazionale tenuto dall'ENAC, la cui sosta nel territorio italiano si protraesse oltre 45 giorni in via continuativa (in luogo delle 48 ore originariamente previste), indicando per essi una particolare disciplina.

Successivamente, il testo normativo veniva ulteriormente modificato e definitivamente sostituito nella sua attuale formulazione dall'art. 8, comma 1, L. 6 agosto 2013, n. 97, nei seguenti termini: "14-bis. L'imposta di cui al comma 11 si applica anche agli aeromobili non immatricolati nel Registro aeronautico nazionale tenuto dall'ENAC, la cui permanenza nel territorio italiano si protragga per una durata anche non continuativa superiore a sei mesi nell'arco di dodici mesi.

L'imposta è dovuta a partire dal mese in cui il limite di sei mesi è superato. Superato tale limite, se la sosta nel territorio italiano si protrae per un periodo inferiore all'anno, l'imposta è pari a un dodicesimo degli importi stabiliti nel comma 11 per ciascun mese fino a quello di partenza dal territorio dello Stato. L'imposta deve essere corrisposta prima che il velivolo rientri nel territorio estero. Sono esenti dall'imposta gli aeromobili di Stati esteri, ivi compresi quelli militari, oltre a quelli indicati nel comma 14". Per effetto della disposizione in esame, pertanto, il periodo di sosta nel territorio italiano che dà luogo all'applicazione dell'imposta si estende sino ad un tempo anche non continuativo superiore a sei mesi nell'arco di dodici mesi (anziché ad un tempo di oltre 45 giorni in via continuativa come previsto dalla norma nel testo modificato nel 2012). Come evidenziato dalla *Relazione governativa*, l'estensione del periodo di permanenza sul territorio italiano ad almeno 6 mesi è stato necessario per evitare il contrasto con le previsioni comunitarie della direttiva 83/182/CEE del Consiglio Europeo, del 28 marzo 1983 (*Direttiva 83/182/CEE del Consiglio del 28 marzo 1983 relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia d'importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto*), così come segnalato dalla richiesta di informazioni della Commissione europea nell'ambito della procedura EU Pilot 3192/12/TAXU. Secondo la Commissione, la formulazione del comma 14-bis citato, nel testo consolidato a seguito delle modifiche apportate nel 2012, avrebbe violato in particolare l'articolo 3 della direttiva, laddove viene concessa una franchigia dalle imposte e tasse sui consumi, per una durata continua o non continua non superiore a sei mesi per ogni periodo di dodici mesi, all'atto dell'importazione temporanea, a determinate condizioni, tra gli altri, degli aerei da turismo. Pertanto, al fine di evitare l'apertura di una procedura d'infrazione, con l'art. 8, comma 1, L. 6 agosto 2013, n. 97, è stato elevato il presupposto impositivo a sei mesi prescrivendo l'applicazione dell'imposta solo al superamento di detto limite.

In definitiva, così statuendo il Legislatore ha previsto una c.d. "tassa sul lusso", la quale va a colpire non solo i velivoli nazionali o nazionalizzati ma anche i velivoli stranieri temporaneamente presenti in Italia che permangano sul suolo italiano per una durata anche non continuativa superiore a sei mesi nell'arco di dodici mesi, senza con ciò incidere sulla disciplina doganale di riferimento come sopra esaminata, che, come detto, consente ad un aeromobile extra UE di permanere sul suolo italiano in via temporanea, per un massimo di sei mesi, ovvero in via definitiva, con obbligo di nazionalizzazione e pagamento dei diritti di confine dovuti. Presupposti impositivi e finalità diverse che, pertanto, privano di pregio le tesi difensive secondo cui l'art. 16, comma 14 bis, D.L. 201/2011 autorizzerebbe velivoli stranieri a permanere *ad libitum* sul suolo italiano con le

proprie targhe estere. A destituire di fondamento la tesi, del resto, milita la chiara lettera della legge: si tratta infatti di una "tassa sul lusso" che va a colpire, per quanto qui di interesse *ex* comma 14-bis, i velivoli stranieri *temporaneamente* presenti in Italia che permangano sul suolo italiano per una durata anche non continuativa superiore a sei mesi nell'arco di dodici mesi. Il Legislatore, quindi, ha ben chiaro il presupposto impositivo e lo individua in maniera del tutto puntuale, senza ovviamente che dalla *littera legis* possa desumersi alcuna volontà espressa di "legittimare" sotto il profilo doganale la permanenza nel territorio nazionale dei velivoli, in quanto la citata normativa doganale, come detto, consente ad un aeromobile extra UE di permanere sul suolo italiano in via temporanea, per un massimo di sei mesi, ovvero in via definitiva, ma con obbligo di nazionalizzazione e pagamento dei diritti di confine dovuti. Pagamento dei diritti di confine che, nel caso di specie, non è avvenuto.

10. Infine, non è condivisibile la tesi difensiva, prospettata nella memoria di replica depositata *ex* art. 611 c.p.p., secondo cui, alla luce della normativa vigente, il pagamento dell'IVA all'importazione potrebbe essere assolto in qualsivoglia Stato europeo in quanto la scelta ove introdurre nella Comunità un bene, ancorché determinata esclusivamente dal regime fiscale più favorevole, costituisce esercizio del diritto di libera circolazione delle merci e dei capitali.

Se è vero, infatti, che l'importatore rimane libero di decidere attraverso quale Paese UE importare merci estere, vero è anche – come si è già avuto modo di chiarire – che l'imposta sul consumo all'importazione è dovuta esclusivamente nel Paese di effettiva immissione al consumo del bene, principio, questo, chiaramente ricavabile dalla giurisprudenza sovranazionale e nazionale sopra richiamata».

3. L'impugnata ordinanza dev'essere annullata con rinvio al Tribunale del riesame di Asti per un nuovo giudizio nel quale si terrà conto dei principi spra riportati sulla configurabilità del *fumus* del reato ipotizzato.

P.Q.M.

Annulla l'ordinanza impugnata e rinvia al Tribunale di Asti.

Così deciso il 13/01/2022.

Il Consigliere estensore
Luca Semeraro

Il Presidente
Luca Ramacci

- 1 MAR 2022
IL CANCELLIERE ESPERTO