



***PROCURA GENERALE***  
*presso la Corte di Cassazione*

TERZA SEZIONE PENALE DELLA CORTE DI CASSAZIONE

UDIENZA PUBBLICA del 28 settembre 2018

**Procedimento n. 27131/18**

**N. Ordine 25**

Il Sostituto Procuratore generale  
Ciro Angelillis

- 1. Premessa.**
- 2. Il momento consumativo del reato di evasione dell'iva all'importazione.**
  - 2.1 Premessa;**
  - 2.2 I motivi di ricorso;**
  - 2.3 Il reato di contrabbando ed i diritti di confine;**
  - 2.4 La giurisprudenza richiamata nei motivi di ricorso;**
  - 2.5 Il triplice regime di circolazione delle merci;**
  - 2.6 Il caso della 'Force Blue';**
  - 2.7 La violazione della 'doppia imposizione';**
  - 2.8 Conclusione: la natura di reato permanente della violazione dell'IVA all'importazione;**
  - 2.9 L'istanza di rimessione della questione alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione;**
- 3. L'esenzione dall'iva all'importazione.**
  - 3.1 Premessa;**
  - 3.2 I motivi di ricorso;**
  - 3.3 Il dato fattuale;**
  - 3.4 L'autoconsumo;**

### **1. Premessa**

In data 10 maggio 2010 la Polizia Giudiziaria di Genova procedeva al sequestro della nave denominata 'Force Blue', di 65 metri di lunghezza, registrata presso le Isole Cayman, battente bandiera delle isole vergini britanniche, di proprietà della società estera *Autumn Sailing*, che aveva fatto ingresso nelle acque territoriali italiane il 14/3/05 al fine di svolgere lavori di *refitting*.

Secondo l'ipotesi accusatoria gli imputati – Briatore Flavio, nella qualità di amministratore di fatto di *Autumn Sailing*, De Fusco Maria Pia e Warluzel Dominique, in quella di amministratori di diritto della società, succedutisi nel tempo e Tarquini Ferdinando, comandante della nave - avevano commesso, in concorso tra loro,

- **il reato di evasione dell'IVA all'importazione della nave (art. 70 d.p.r. 63/72, da adesso art.70)<sup>1</sup>** perché “*sottraevano l'imbarcazione al pagamento dell'IVA dovuta all'importazione per l'importo di euro 3.600.000. In Particolare, simulando lo svolgimento di una attività commerciale di noleggio consentivano al Briatore Flavio, cittadino comunitario, di utilizzare lo yacht Force Blue, iscritto in un paese extra UE e di proprietà di un soggetto extracomunitario, per uso diportistico all'interno dell'Unione Europea senza versare la dovuta IVA all'importazione*”;
- il reato di evasione delle accise sul carburante utilizzato per i charter;
- il reato di emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

Il Tribunale di Genova riteneva responsabili gli imputati dei reati loro ascritti e li condannava a pene contenute nel limite dei due anni di reclusione disponendo, conseguentemente, la confisca della nave ai sensi dell'art. 301 dpr 43/73.

La Corte di Appello di Genova confermava, nella sostanza, sia la condanna degli imputati che la confisca della nave.

Come è comprensibile, in questa sede l'interesse dei ricorrenti si è concentrato sulla **misura ablatoria della nave**, di inestimabile valore e, pertanto, i ricorsi avverso la sentenza della Corte genovese hanno messo nel mirino prevalentemente le problematiche che ruotano attorno al reato di evasione dell'IVA all'importazione (art. 70) che, in virtù del richiamo del secondo comma alle sanzioni previste dalle disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine, comporta la **confisca obbligatoria** delle “ *cose che servirono o furono destinate a commettere il reato*”.

Si intende, pertanto, con queste brevi note, enucleare e trattare solo dette questioni che hanno una ricaduta diretta sulla confisca della nave, tralasciando quelle relative agli altri reati che sono secondari e consequenziali rispetto al primo (anche in considerazione della loro estinzione, nelle more, per intervenuta prescrizione) e quelle riferite alla posizione personale di alcuni imputati.

## **2. Il momento consumativo del reato di evasione dell'iva all'importazione**

---

<sup>1</sup> **Art. 70:** “Applicazione dell'imposta L'imposta relativa alle importazioni e' accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione. Si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine...”.

## 2.1 Premessa

La confisca della nave è stata disposta sul presupposto della natura permanente del reato di evasione dell'IVA all'importazione: la prima questione, pertanto, ampiamente trattata nei ricorsi, attiene alla individuazione del momento consumativo del reato, se esso coincida con il mancato pagamento del tributo al momento della importazione del bene ovvero se la consumazione si protragga fin tanto che il tributo non sia recuperato a tassazione ovvero il bene sia sequestrato dalla A.G. (come avvenuto nel caso di specie). I ricorrenti hanno contestato, all'unisono, l'inquadramento del reato nella categoria dei reati permanenti ritenendo, diversamente, che si tratti di reato istantaneo, sia pure con effetti permanenti, e che, per questa ragione esso sarebbe da ritenersi prescritto sin dal marzo 2010 e, conseguentemente, la confisca oggi sarebbe destinata ad essere annullata.

## 2.2 I motivi di ricorso

Il dibattito innescato dalla questione della natura del reato si proietta, nei motivi di ricorso, a cascata, in diverse direzioni che possono essere sintetizzate nei termini che seguono:

- non è possibile assimilare il reato di evasione dell'IVA all'importazione al reato di contrabbando (pacificamente di natura permanente), in quanto l'Iva all'importazione è un tributo interno e non un diritto di confine;
- non è possibile estendere la disciplina sostanziale del contrabbando (tra cui la solidarietà passiva stabilita dall'art. 25 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, dpr 23 gennaio 1973, n. 43, *da adesso TULD*) all'IVA all'importazione che non è un 'tributo che grava sulla merce' ma un tributo che attiene 'all'operazione';
- Alla luce dei rapporti tra il reato di omesso versamento dell'IVA all'importazione ed i reati di omessa presentazione della dichiarazione IVA (art. 5 d.lgs. n. 74/2000) e di omesso versamento dell'IVA sugli scambi (art. 10 ter d. lgs. n. 74/2000), è possibile ricavare un'unica categoria di imposta IVA, all'importazione o interna, come una "*imposta indiretta sugli affari*" e non come una imposta diretta a colpire il bene in se';
- Non è corretto ricavare la modalità (istantanea o permanente) della consumazione dell'illecito da esigenze di politica criminale, sul presupposto che l'accorciamento dei termini

di prescrizione comporterebbe una minore tutela di un tributo di interesse sovranazionale. Infatti, pur considerando che gli interessi economici e fiscali tutelati dall'art. 70 sono non solo dello Stato ma anche della Unione Europea, avendo l'IVA all'importazione (imposta riscossa nel territorio della Unione Europea) natura di 'risorsa propria' UE, non sempre il legislatore italiano ha anteposto l'esigenza di recuperare in toto l'IVA all'importazione rispetto ai propri interessi di bilancio, come dimostra il condono concesso con la L. 27/12/02 n. 289 che ha incluso il tributo nella categoria di quelli condonabili.

### **2.3 Il reato di contrabbando ed i diritti di confine**

Dunque, in primo luogo, secondo i ricorrenti, la Corte di Appello e tutti i sostenitori della tesi contrastata, avrebbero ricavato la natura permanente del reato di cui all'art. 70 dalla sua equiparazione con il reato di contrabbando:

*“In effetti l'aporia di fondo che contraddistingue le argomentazioni portate avanti dai sostenitori della natura permanente del reato risiede proprio nell'integrale assimilazione, anche sotto il profilo sostanziale, tra evasione dell'IVA all'importazione e contrabbando (la sottolineatura è nostra n.d.r.) , ben al di là della portata del rinvio operato dalla norma incriminatrice di cui all'art. 70 e soprattutto, dalla natura dei due tributi, dazi doganali e IVA, ontologicamente distinti e insuscettibili di facili confusioni.” (pg. 44 ricorso dell' avv. Siniscalchi);*

*“a ben vedere è questa equiparazione (tra evasione dell'IVA all'importazione e contrabbando, ndr) a condurre la sentenza impugnata ad affermare la natura permanente del reato di evasione IVA all'importazione” (pg 80 del ricorso degli avvocati Coppi - Pellicciotta).*

Il reato di contrabbando (previsto dal TULD) - consistente nella sottrazione delle merci al controllo doganale istituito per l'accertamento e la riscossione dei diritti di confine e nella conseguente evasione di un dazio doganale - è, infatti, pacificamente di natura permanente: esso sorge con l'introduzione della merce nel territorio dello Stato senza il pagamento dei diritti dovuti e cessa solo con il venir meno della sua illecita circolazione, sicchè risponde del contrabbando colui il quale, anche senza avere partecipato alla introduzione, interviene volontariamente e consapevolmente nell'ulteriore *iter criminis*, favorendone, in qualche modo la illecita circolazione. Sotto questo profilo significativo appare il secondo comma dell'art. 25 del TULD che, prevedendo la presunzione di contrabbando in capo ai successivi aventi causa sulla merce rispetto all'importatore, determina un principio di solidarietà passiva tra importatori e successivi acquirenti, diretto ad impedire la

circolazione di un bene affetto da illiceità, sicchè il tributo doganale risulta essere un *tributo che grava sulla merce*.

Secondo i ricorrenti, l'assorbimento del reato di evasione IVA all'importazione nella categoria dei reati permanenti, sarebbe secondaria alla "*osmosi perfetta*" (**pg 45 del ricorso degli avvocati Coppi - Pellicciotta**) tra i due reati (contrabbando e art. 70), osmosi che, a sua volta, consegue alla erronea classificazione del tributo dell'art. 70 nella categoria dei **diritti di confine** previsti dall'art. 34 TULD<sup>2</sup>, piuttosto che in quella dei tributi interni. Pertanto, in conclusione, secondo il sillogismo difensivo, presente in tutti i ricorsi, **la erronea equiparazione dell'IVA all'importazione ad un diritto di confine** comporta l'assimilazione delle rispettive fattispecie penali (art. 70 e contrabbando) nel novero della categoria dei reati permanenti.

L'argomento è caratterizzato da un evidente salto logico, in quanto i ricorrenti hanno inteso, in tal modo, puntare al bersaglio grosso, la natura permanente del reato, neutralizzando (peraltro attraverso una lettura della giurisprudenza richiamata, tutt'altro che condivisibile) la tesi della equiparazione dell'IVA all'importazione ad un diritto di confine; essi, cioè, non considerano l'opzione, che pure emerge con evidenza dal contesto della sentenza impugnata, per cui la configurazione strutturale del reato nei termini di reato permanente, al pari di quello di contrabbando, **non implica necessariamente che l'IVA all'importazione costituisca un diritto di confine**, né significa disconoscere che il rinvio operato dall'art. 70 alla normativa del contrabbando sia da considerarsi *quoad poenam* e, pertanto, non consenta (come paventato da taluno dei ricorrenti) l'estensione alle altre disposizioni della normativa doganale, tra cui l'art. 25 del DPR n. 43/73 che prevede una presunzione di responsabilità in capo al detentore della merce.

Oggi, salvo le specificazioni che si faranno tra un momento, è pacifico, per giurisprudenza comunitaria ed interna, che l'imposta sul valore aggiunto costituisca un tributo interno e non possa essere ingessata all'interno della categoria dei dazi doganali, nè può sostenersi che la sentenza impugnata abbia rivitalizzato quella antica giurisprudenza (oggi definitivamente superata) che

---

<sup>2</sup> **Art. 34 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (dpr 23 gennaio 1973, n. 43): (Diritti doganali e diritti di confine)** Si considerano "diritti doganali" tutti quei diritti che la dogana e' 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 ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato.

riteneva applicabile *sic et simpliciter* la normativa del contrabbando all'evasione dell'iva all'importazione.

La questione della natura dell'Iva all'importazione (se tributo interno o diritto di confine) non può essere mescolata e confusa con quella della natura del reato di cui all'art. 70 (se permanente o istantaneo); trattasi di questioni distinte che hanno punti di contatto marginali ed è per questo che i motivi di ricorso di tutti i ricorrenti in materia di 'reato permanente' perdono gran parte della loro linfa vitale.

## **2.4 La Giurisprudenza richiamata nei motivi di ricorso**

Per sostenere questo binomio inscindibile per cui è l'assimilazione dell'Iva all'importazione al diritto di confine che determina la natura di reato permanente del reato, i ricorrenti propongono una lettura della giurisprudenza contemporanea che non può essere condivisa.

Valga per tutti l'esempio della sentenza Elson (Sez. III, n. 56264/17) che secondo i difensori dell'imputato Briatore *'trascura'* la giurisprudenza più recente che è *"tutta univoca nel ritenere che l'IVA all'importazione non debba essere considerata un diritto di confine"* (pg 75 del ricorso) e secondo il difensore dell'imputato Warluzel avrebbe *"postulato ..la sussistenza di una stretta analogia tra il contrabbando e l'evasione IVA all'importazione, trattandosi di fattispecie volte a tutelare tributi consimili"* (pg 41 del ricorso), così certificando *"l'opposta interpretazione"* rispetto a quella del tributo interno.

Al contrario, proprio la sentenza Elson scardina questo binomio, tutt'altro che inscindibile, ed afferma *apertis verbis* che *"la natura di tributo interno dell'IVA all'importazione (da ritenersi fuori discussione, ndr), che pure è stata affermata dalla recente giurisprudenza di legittimità (Sez. III n. 28251/15, Kirichenko), non giustifica di per sé l'inquadramento del reato, ai fini della consumazione della fattispecie incriminatrice, all'interno della categoria dei reati istantanei ad effetti permanenti ... sul piano logico, l'Iva all'importazione, anche se ritenuta tributo interno sostitutivo di un diritto di confine, è caratterizzata dalla medesima finalità del dazio doganale: impedire che, mediante l'acquisto all'estero e l'importazione nel territorio dell'Unione, gli interessi economici e fiscali dello Stato, o meglio dell'Unione Europea, vengano pregiudicati.."*

Secondo la più recente giurisprudenza della III sezione della Corte, dunque, la riconducibilità dell'IVA all'importazione alla categoria del tributo interno, non impedisce di riscontrare una comunanza di finalità tra il tributo ed il dazio doganale.

Ma anche la sentenza Theiler (Sez. III n. 42462/16) - molto valorizzata dai ricorrenti, poiché registrerebbe un orientamento contrastante con quello della sentenza Elsen - costituisce, a ben vedere, una freccia all'arco dei sostenitori della tesi della natura permanente del reato.

Il ricorso a favore del Briatore, in particolare, ne riporta ampi stralci sostenendo che essa perviene alla conclusione della natura istantanea del reato anche alla luce dei rapporti con i reati di omesso versamento dell'IVA (art. 10 ter d.lgs n. 74/2000) e di omessa presentazione della dichiarazione IVA (art. 5 d.lgs n. 74/2000), caratterizzati da significative analogie (pgg 46 – 52 del ricorso).

In realtà non si registra alcun contrasto di giurisprudenza.

E' vero, infatti, che la sentenza ha stabilito che *“Il reato di evasione dell'IVA all'importazione ha natura istantanea e si consuma al momento della scadenza prevista per l'assolvimento dell'imposta, a carico soltanto dei soggetti che hanno importato la merce e non già di coloro i quali la detengano dopo l'importazione”*, **ma “quando riguarda importazioni dalla Svizzera, per le quali vige l'Accordo doganale del 19 dicembre 1972”**.

L'errata lettura della sentenza deriva da un equivoco di fondo che, per la verità, caratterizza tutti i ricorsi.

## **2.5 Il triplice regime di circolazione delle merci**

Occorre prendere le mosse dal concetto di *“importazione di un bene all'interno della Comunità”* che l'art. 7 della sesta direttiva n. 77/338 CEE, riserva ai beni che non siano originari di uno Stato membro o che, pur essendo originari di un paese terzo, non siano stati immessi 'in libera pratica', non abbiano, cioè, acquisito la posizione doganale di merce comunitaria, in seguito all'adempimento delle formalità di importazione e alla riscossione dei dazi. In altri termini, secondo la direttiva, sono *“importati”* i beni extracomunitari che non godono del regime di libera circolazione delle merci entro i confini dell'unione doganale europea. La giurisprudenza della Corte di Cassazione si è occupata negli ultimi vent'anni, quasi esclusivamente, delle problematiche che emergono dalle importazioni, nel territorio nazionale, di merci provenienti dalla **Confederazione elvetica e dalla Repubblica di S. Marino**, paesi estranei alla Comunità Europea ma con i quali vigono accordi di natura commerciale e doganale (Reg. CEE n. 2840/72).

Infatti la sfera di applicazione della sesta direttiva n. 77/338 CEE coincide con quella dell'intero Trattato, e quindi con il territorio degli Stati membri. Essa non può essere estesa alla Confederazione elvetica in seguito all'Accordo Comunità-Svizzera di cui al menzionato Reg. CEE n. 2840/72, giacché

questo accordo abolisce i dazi doganali e le restrizioni quantitative negli scambi tra la Comunità e la Svizzera, ma non include quest'ultima nel territorio doganale della Comunità. Ciò significa che quando una merce proveniente dalla Svizzera entra nel territorio doganale comunitario, *si realizza una importazione* della merce ai sensi del Regolamento CEE 2840/72, con la conseguenza che la stessa merce, per effetto dell'accordo di libero scambio, non è gravata da dazio doganale o altra tassa di effetto equivalente, ma è pur sempre soggetta all' I.V.A., salvo che non sia stata precedentemente corrisposta, come ogni altra merce ceduta nei territori degli Stati membri.

Pertanto sin dagli anni ottanta del secolo scorso la giurisprudenza comunitaria ha precisato che l'IVA all'importazione richiesta dallo Stato Italiano ha natura di tributo interno e, pertanto, è dovuta anche nelle ipotesi di **abolizione dei dazi doganali**, sia pure alla duplice condizione (riveniente dal principio di neutralità fiscale sul quale si tornerà) che la merce importata non sia soggetta a doppia imposizione (nel Paese di esportazione ed in quello di importazione) e che l'infrazione relativa all'IVA all'importazione non sia sanzionata più severamente di quella relativa agli scambi interni.

#### **Ne discende un triplice regime di circolazione delle merci:**

- quello che vige tra i Paesi membri per i quali solo trova applicazione nella sua interezza il regime di libera circolazione;
- quello che vige tra i paesi della comunità europea e i paesi, come la Svizzera o S Marino, con i quali esiste un accordo bilaterale, in base al quale solo i dazi in senso proprio e le tasse ad effetto equivalente, sono stati gradualmente soppressi, mentre impregiudicata è rimasta la facoltà di riscossione dell'I.V.A. all'atto dell'ingresso nel territorio degli Stati interessati;
- quello che caratterizza le importazioni all'interno della comunità europea di merce proveniente da paesi terzi.

Ciò posto, i ricorrenti hanno acriticamente trasposto tutta la giurisprudenza comunitaria ed europea che ha avuto ad oggetto proprio i casi paradigmatici di importazioni in relazione alle quali, in ossequio ai trattati internazionali, non si applicano i dazi doganali ma solo l'IVA all'importazione, a tutti i casi, senza alcuna distinzione, compreso quello per cui è processo, che riguarda un bene proveniente da un paese terzo.

Proprio la **sentenza Theiler**, invece, pone una linea di demarcazione

tra i casi in cui, provenendo la merce dai paesi della Comunità, dalla Svizzera o da altri paesi con i quali vi sia un accordo sul libero scambio, **il presupposto finanziario** del reato è diverso da quello dei dazi doganali,

ed i casi in cui, provenendo la merce da paesi terzi, il presupposto finanziario è il medesimo del reato di contrabbando, nel senso che il presupposto finanziario del reato nel primo caso “è diverso da quello dei dazi doganali” ma nel secondo caso la sua “condivisione, con quello di contrabbando” costituisce il presupposto della “la natura permanente (anche) del reato di cui all'art. 70, d.P.R. n. 633 del 1972”.

Afferma, la sentenza:

*“è agevole rilevare che, sia in ambito comunitario che nei rapporti con la Confederazione Elvetica, (ma solo in questi ambiti, con soluzione opposta, per converso, nei casi diversi da questi ndr) l'importazione dalla Svizzera non può mai essere considerata intrinsecamente "abusiva", definizione, quest'ultima, che palesava lo stigma sul bene sottratto ai diritti di confine considerato un vero e proprio corpo estraneo che non poteva circolare liberamente nel territorio italiano fino alla sua regolarizzazione, uno stigma che attraeva a sé anche il mancato assolvimento dell'onere tributario che, pur imposto ad altri fini, risentiva della permanente estraneità del bene al circuito commerciale nazionale (ben evidenziata dalla applicazione, per quanto attiene le controversie e le sanzioni, dalle disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine).*

Conclude la sentenza che i principi stabiliti da Cass. sez. III n. 42161/10, Ancona, secondo i quali l'IVA all'importazione non inerisce alla persona dell'importatore, ma al bene importato, sono figli della assimilazione dell'IVA ai diritti di confine, assimilazione che “in considerazione degli Accordi sopra citati, non trova più giustificazione nei rapporti con la Svizzera.”

## **2.6 Il caso della ‘Force Blue’**

Nel caso di specie, la nave, come si ricava dal capo di imputazione, risulta “iscritta in un paese **extra UE** e di proprietà di un soggetto extracomunitario”, ma il dato, mai messo in discussione nel corso del processo ed evidentemente decisivo nella economia dei principi applicabili a questo processo, viene trascurato dai ricorrenti. Essi, infatti affermano apoditticamente che il principio stabilito dalla Suprema Corte per le ipotesi di provenienza della merce dalla Svizzera è ‘di portata generale’ (pg 49 del ricorso dell'Avvocato Siniscalchi, pg 76 del ricorso dei avvocati Coppi – Pellicciotta e pg 5 degli avv. Vernazza e Manzitti) e richiamano una sentenza (Sez III n. 28251/15, Kirikenko) che avrebbe ipotizzato l'esenzione dai dazi doganali e la sussistenza della sola IVA all'importazione per una imbarcazione importata dalle isole Cayman.

Riportando e facendo propria la posizione del ricorrente nella vicenda *Kirikenko*, la difesa dell'imputato Briatore afferma a pg 76 del ricorso:

*“Osservava in proposito la ricorrente che il natante in questione, originario delle isole Cayman, era in realtà esentato dal pagamento dei diritti di confine in virtù degli accordi contenuti nel Trattato di Lisbona del 2009, stipulato dai paesi d'oltremare (ivi incluse le isole Cayman) e l'Unione europea, trattato che sanciva una sorta di unione doganale di libero commercio, con conseguente esenzione dai dazi doganali relativi alle importazioni dei prodotti originari dei paesi contraenti”.*

I ricorrenti, cioè , postulano l'esistenza di un accordo tra le isole Cayman e l'Unione europea che, in forza di una unione doganale di libero commercio, prevedrebbe, al pari di quanto accade nei rapporti tra Comunità europea e Svizzera, l'abolizione dei dazi doganali.

### **Il punto è cruciale.**

La parte quarta del Trattato di Lisbona del 2009 (T.F.U.E.) - che si occupa dell'associazione dei paesi e territori d'oltremare (PTOM) che sono i paesi che mantengono relazioni particolari con la Danimarca, Francia, Paesi Bassi e Regno Unito (comprese le isole Cayman) - rende evidente l'errore in cui incorrono i ricorrenti.

L'art. 198 del Trattato così recita:

*"gli Stati membri convengono di associare all'Unione i paesi ed i territori non europei che mantengono con la Danimarca, la Francia, i Paesi Bassi e il Regno Unito delle relazioni particolari".*

La norma evidentemente, possiede carattere puramente programmatico e, soprattutto, non trasforma affatto i territori in oggetto in territorio dell'Unione europea *tout court*, come tale direttamente soggetti al diritto europeo; l'associazione di cui al medesimo art. 198, infatti, proprio in ragione dei rapporti che storicamente legano tali paesi con taluni degli Stati membri, ha il solo fine di contribuire allo sviluppo economico e sociale di questi, favorendo le relazioni ed il partenariato tra i PTOM medesimi e l'Unione europea sotto molteplici profili (come dai successivi artt. 199 - 202 T.F.U.E.), senza però realizzare alcuna integrazione di questi all'Unione (Sez. III n. 33413/15). Quel che trova particolare conferma nel successivo art. 203, a mente del quale *"il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, stabilisce, muovendo dalle realizzazioni acquisite nell'ambito dell'associazione tra i paesi e territori e l'Unione, e basandosi sui principi iscritti nei trattati, le disposizioni relative alle modalità e alla procedura dell'associazione tra i paesi e territori e*

*l'Unione".*

Tale carattere programmatico ha poi trovato una rilevante attuazione nella Decisione del Consiglio dell'Unione del 27/11/2001 (2001/822/CE), la quale - proprio a norma dell'art. 203 T.F.U.E. - afferma (art. 1) che "*l'associazione dei PTOM alla Comunità ha come base la finalità di cui all'art. 182 del trattato (oggi, art. 198 T.F.U.E.), vale a dire la promozione dello sviluppo economico e sociale dei PTOM e l'instaurazione di strette relazioni economiche tra essi e la Comunità nel suo insieme. Essa persegue gli obiettivi stabiliti all'art. 183 del trattato nel rispetto dei principi sanciti agli artt. da 184 a 188 del trattato, concentrandosi sulla riduzione, sulla prevenzione, nonché, a termine, sull'eliminazione della povertà, sullo sviluppo sostenibile e sulla progressiva integrazione nell'economia regionale e mondiale".*

In conclusione i paesi d'oltremare sono associati all'Unione Europea, ma non inclusi nel suo territorio.

## **2.7 La violazione della ‘doppia imposizione’ (IV motivo di ricorso dell’avv. Siniscalchi)**

La inevitabile (e paradossale) conseguenza alla quale porterebbe la contraria posizione dei ricorrenti, è quella che viene riassunta nel quarto motivo di ricorso del difensore del Warluzel (pg. 23 del ricorso) per cui, nel caso di specie, sarebbe stata violata la regola della ‘**doppia imposizione**’ di cui all’art 95 del trattato istitutivo (114 del trattato di Lisbona), secondo la quale l’IVA è un tributo dovuto allo Stato al momento dell’ingresso delle merci, a meno che non si provi che il tributo sia stato assolto anteriormente. Secondo il ricorrente, cioè, avendo la *Force bleu* corrisposto un tributo riscosso dal registro navale nazionale delle Cayman, l’Iva all’importazione non sarebbe dovuta e il reato contestato sarebbe, pertanto, insussistente. Questa posizione (per la verità, non registrata negli altri ricorsi) è, a parere di chi scrive, del tutto fuori rotta. Il divieto di doppia imposizione, infatti, (così come l’abolizione dei dazi) non può essere previsto che da una convenzione internazionale e non può valere che tra gli Stati firmatari, per cui esso “*trova applicazione nella sua interezza solo tra i Paesi membri*” (o tra i paesi della Comunità e gli Stati firmatari degli accordi come Svizzera e S. Marino), conseguentemente non può ritenersi esteso ai rapporti tra gli stati membri e i paesi terzi, quali sono senz’altro da reputarsi i paesi d’oltremare (Sez III n. 17835/2005).

## **2.8 Conclusione: la natura di reato permanente della violazione dell'IVA all'importazione**

In conclusione, non emergendo dal testo della sentenza impugnata che la nave confiscata provenga da un paese che, al pari della Svizzera o della Repubblica di S. Marino, abbia stipulato accordi con la Comunità Europea volti ad abolire i dazi doganali, risulta senz'altro applicabile al caso di specie il principio sostenuto dalla sentenza Elson che, quanto alla individuazione del momento consumativo del reato, rappresenta, oggi, il punto d'approdo della suprema Corte:

*“il delitto di evasione all'IVA sulle importazioni ha un carattere di anti giuridicità che permane oggettivamente sulla merce, abusivamente importata, in ogni vicenda successiva e coinvolge ogni susseguente atto di vendita o di trasporto della merce medesima.. In altri termini, si parte dal presupposto che le merci vengono indebitamente sottratte al pagamento dell'imposta al momento dell'importazione e continuano a mantenere il loro stato di illegittimità anche dopo l'abusiva introduzione nello Stato, poiché il tributo grava sulla merce e permane fino a che non viene assolta l'obbligazione tributaria. Da ciò la conseguenza che il reato è configurabile verso tutti coloro che entreranno in possesso della merce che non hanno assolto il tributo, a condizione ovviamente che chi la detiene abbia precisa consapevolezza della sua origine”.*

D'altra parte.

Il reato di violazione dell'Iva all'importazione si inserisce a pieno titolo nel novero dei reati permanenti ai quali il codice penale ed il codice di rito fanno riferimento in materia di prescrizione, flagranza e competenza per territorio.

I principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità e dalla dottrina più attenta si incentrano sulla tipologia del bene giuridico tutelato - generalmente indistruttibile ma comprimibile e capace di riespandersi pienamente con la cessazione dell'offesa - e sul carattere continuativo della condotta che non si esaurisce in un solo istante ma perdura (protraendo l'offesa) o fino al momento in cui l'agente compie l'azione che pone fine alla situazione offensiva o per la sopravvenuta impossibilità di compiere tale azione.

Detti principi si attagliano, a pieno titolo, al reato in discussione: l'importazione del bene determina l'insorgenza della obbligazione tributaria ed il conseguente dovere, per l'importatore, di assolverla; il bene giuridico tutelato è costituito dal diritto pubblico dello Stato all'imposizione tributaria che determina la pretesa di corretta percezione del tributo, pretesa che rimane pendente fino a quando non viene assolta.

Risulta errata, pertanto, la prospettiva delle difese che hanno inteso la possibilità di configurare il reato in capo “*a tutti coloro che entreranno in possesso della merce*”, come la conseguenza di una analogia in *malam partem* dell’art. 25 comma 2 DPR 43/73 che prevede la presunzione di contrabbando in capo ai successivi aventi causa sulla merce, e fissa un principio di solidarietà passiva tra importatori e successivi acquirenti (pg. 45 del ricorso dell’avv. Siniscalchi).

Al contrario, l’antigiuridicità che grava sulla merce dal momento in cui entra nel territorio dello Stato fino al momento in cui non venga onorata la pretesa tributaria sancita dall’art. 70, riflette non altro che la natura del bene giuridico, violato e compresso con l’abusiva importazione, così come la possibilità di configurare il reato in capo ai successivi acquirenti del bene abusivamente importato, trova fondamento nello statuto del reato permanente, ascrivibile a chi ha intrapreso la condotta di offesa del bene giuridico tutelato come a chi si rende consapevole artefice della sua protrazione: è configurabile il sequestro di persona in capo a chi prende in consegna la vittima e subentra nella attività di privazione della sua libertà personale, il reato di deposito incontrollato di rifiuti speciali in capo a chi subentra nella gestione della discarica abusiva, il reato di lottizzazione edilizia abusiva in capo all’acquirente dell’erigendo immobile, ecc.

## **2.9 L’istanza di rimessione della questione alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.**

Deve ritenersi destituita di fondamento l’istanza di rimessione alle Sezioni Unite della questione della natura del reato e/o della natura del tributo dell’IVA all’importazione, avanzata dai difensori di Briatore Flavio (pg. 88 del ricorso degli avvocati Coppi – Pellicciotta) e di De Fusco Maria (pg. 5 del ricorso degli avv. Vernazza e Manzitti).

In primo luogo, avendo, i difensori di Briatore Flavio, invocato l’intervento del Supremo Consesso alla luce della “*complessità ed importanza delle questioni interpretative analizzate nei motivi di ricorso 7 ed 8 (..)*”, occorre rilevare che l’assegnazione di un ricorso alle Sezioni Unite può avvenire in virtù della ‘*speciale importanza*’ delle questioni proposte e a prescindere dalla necessità di dirimere un contrasto interpretativo in atto, solo in via preliminare, ai sensi del secondo comma dell’art. 610 cpp da parte del Primo Presidente. Dopo l’assegnazione del ricorso alla Sezione tabellarmente competente, invece, i presupposti per la sua assegnazione alle Sezioni Unite sono limitati esclusivamente all’apprezzamento del contrasto giurisprudenziale, sia esso attuale o potenziale (art. 618, 1° comma c.p.p.), tenendo presente che il contrasto potenziale deriva dalla volontà del collegio di discostarsi da precedenti consolidati.

Quanto al profilo del contrasto attuale, nel ricorso degli avvocati Coppi – Pellicciotta si evocano genericamente *‘discordanti pronunce giurisprudenziali sulla natura dell’IVA all’importazione’*.

Orbene, ammesso che la natura dell’IVA abbia una ricaduta sulla natura del reato, occorre rilevare che è lo stesso ricorrente (e con lui la sentenza impugnata) che qualche momento prima (pg 80 del medesimo ricorso) aveva reputato *“definitivamente superata dalla più recente giurisprudenza di legittimità l’orientamento secondo cui l’IVA all’importazione sarebbe equiparabile ad un diritto di confine”*.

Del tutto privo di riscontri, invece, l’ipotetico contrasto in ordine alla natura del reato (se istantaneo o permanente), con specifico riferimento alla ipotesi della provenienza del bene da paesi terzi. A voler configurare un ‘orientamento consolidato’ della giurisprudenza di legittimità, questo non può che essere confinato alle ipotesi di merci provenienti dai paesi con i quali esiste un accordo bilaterale come la Svizzera e S. Marino.

Per la verità, sotto questo profilo, corre l’obbligo di saldare una pendenza determinata dalla evocazione, da parte dei ricorrenti, della sentenza Kirichenko (Sez. 3 n. 28251, data d’udienza 28/5/15, deposito 3/7/15, non massimata) che ha ad oggetto il sequestro di una imbarcazione proveniente dalle isole Cayman.

La sentenza appare di difficile valutazione alla luce non solo del retroscena normativo e giurisprudenziale sopra delineato, ma anche della esegesi della sua motivazione che, *senza mai fare riferimento al paese d’oltremare*, ribadisce tout court il noto e consolidato principio per cui, sulla scorta degli accordi tra la Comunità Europea e la Repubblica di S. Marino e tra la Comunità Europea e la Svizzera, il presupposto economico e finanziario dell’IVA all’importazione è diverso da quello dei dazi doganali. La motivazione, cioè, sembra dimenticare che il bene, di cui è processo, proviene dalle isole Cayman (dato che riporta solo quando richiama il provvedimento impugnato), tanto che anche gli arresti giurisprudenziali citati nulla hanno in comune con i casi di importazione di merce da paesi d’oltremare: si tratta di Sez. III n. 34256/12, Pierino e Sez. III n. 45468/14, Rosati che si riferiscono specificamente ad ipotesi di importazioni dalla Repubblica di S. Marino e Sez. III n. 13040/14, Emendatori, che si riferisce ad un caso di *‘immissione in libera pratica’* (in seguito alla quale non può più parlarsi di ‘importazione’), in cui la merce non comunitaria, proveniente, cioè, da paesi terzi, acquisisce la posizione doganale di merce comunitaria, in seguito all’adempimento delle formalità di importazione e alla riscossione dei dazi (nel caso di specie l’immissione in libera pratica dell’aeromobile era pacificamente avvenuta in Danimarca).

Non ci sono, pertanto, le condizioni per ricavare, dalla sentenza Kirichenko un principio estensibile al caso di specie, e, tanto meno, un orientamento consolidato da mettere nel mirino.

Si conclude, sul punto, per il rigetto della istanza di rimessione del ricorso alle Sezioni Unite.

### **3. L'esenzione dall'iva all'importazione.**

#### **3.1 Premessa**

Altra questione che ha calamitato l'attenzione dei ricorrenti è quella dell'ambito applicativo degli artt. 8 bis lett. a) e 68 dpr 633/72<sup>3</sup> che prevedono l'esenzione dall'IVA all'importazione per le navi esercenti attività commerciale, quale ad es. l'attività di noleggio. La ratio della esenzione è, evidentemente, quella di favorire l'esercizio delle attività commerciali all'interno della Unione Europea, che producono ricchezza in termini di occupazione e di indotto

La sentenza impugnata ha ritenuto che la nave non avesse destinazione commerciale nel senso che non esercitasse un'attività economica in via esclusiva e a condizioni di mercato e che, al contrario, fosse utilizzata prevalentemente dal Briatore. Partendo dal presupposto che per beneficiare della esenzione, la destinazione commerciale del bene debba avere carattere esclusivo e non solo prevalente rispetto all' 'autoconsumo', la Corte ha evidenziato che il Briatore avesse goduto di un trattamento privilegiato nella concessione dei noleggi e che avesse usufruito dei charter della nave per un numero di giorni maggiore rispetto a terzi noleggiatori.

#### **3.2 I motivi di ricorso**

Anche in questo caso, al fine di confutare gli argomenti sostenuti dalla Corte genovese e di dimostrare che la Force Blue avesse destinazione commerciale e, quindi, fosse effettivamente nelle condizioni di beneficiare degli effetti della deroga, i ricorrenti hanno contrastato la tesi accusatoria sotto diverse angolazioni:

---

<sup>3</sup> **Art. 68.** Importazioni non soggette all'imposta. Non sono soggette all'imposta: a) le importazioni di beni indicati nel primo comma lettera c) dell'art. 8, nell'art. 8-bis...

**Art. 8-bis.** Operazioni assimilate alle cessioni alla esportazione. Sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'articolo 8: a) le cessioni di navi ((adibite alla navigazione in alto mare e)) destinate all'esercizio di attività commerciali...

- l'art. 4 comma 5, lett. a) dpr 633/72 riconosce l'irrilevanza del c.d. "autoconsumo", ai fini dell'esclusione dall'esenzione IVA, quando esso, come nel caso di specie, viene effettuato alle stesse condizioni di mercato praticate per soggetti terzi<sup>4</sup>;
- L'art. 9 della Direttiva Comunitaria 112/2006/CEE definisce "l'attività economica" valida per l'esenzione sopra indicata, sulla base di criteri di "prevalenza" della destinazione commerciale rispetto all'autoconsumo e non di "esclusività" come sostenuto dalla Corte genovese;
- la posizione della Agenzia delle Entrate, espressa sia con la risposta del 27/7/04 sia con la circolare n. 43/E del 29/9/2011, è in linea con la direttiva europea ed esclude che l'attività possa ritenersi commerciale solo quando è diretta a permettere al socio in via esclusiva il godimento del bene;
- E' errato l'accostamento operato dalla Corte genovese della lett. a) dell'art. 8 bis (che riguarda la destinazione commerciale delle navi) alla lett. c) del medesimo art. 8 bis (che riguarda la destinazione commerciale degli aeromobili); la Corte ha erroneamente ritenuto che avendo, la lett. c), fatto espresso riferimento al criterio della 'prevalenza' (rispetto all'autoconsumo) per gli aeromobili, sarebbe possibile evincere, in negativo, per la lett. a), in assenza di specificazioni di questo genere, il criterio della esclusività;
- la destinazione commerciale è un requisito intrinseco del bene che connota il bene nella sua essenzialità senza che possano essere prese in considerazioni scelte imprenditoriali o concessioni di sconti a chicchessia;

### 3.3 Il dato fattuale

In primo luogo occorre richiamare la sentenza n. 14863/12 con la quale la Suprema Corte, pronunciandosi in sede cautelare, ha ritenuto *apertis verbis* che, nel caso di specie, non possa applicarsi la deroga dell'art. 8 bis.

Si tratta di una sentenza dal peso specifico determinato dalla sede (cautelare) nella quale è stata emessa ma che è stata del tutto ignorata dai ricorrenti. Eppure le emergenze processuali hanno finito per rafforzarne la credibilità in quanto hanno certificato che la struttura societaria creata per gestire

---

<sup>4</sup> **Art. 4.** Non sono considerate, inoltre, attività commerciali, anche in deroga al secondo comma: a) il possesso e la gestione di unità immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A e le loro pertinenze, ad esclusione delle unità classificate o classificabili nella categoria catastale A10, di unità da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato, di complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto, da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale, o familiare dei beni e degli impianti stessi, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni;

l'imbarcazione costituiva l'espedito finalizzato a consentire al Briatore di usufruire indebitamente del regime di esenzione dell'IVA all'importazione.

Il dato fattuale relativo al comportamento fraudolento degli imputati - che, come si dirà, risulta debitamente motivato - finisce inevitabilmente per svilire la discussione in ordine alla interpretazione dell'art. 8 bis ed alla individuazione del perimetro applicativo della esenzione.

Le difese tendono a girarvi al largo (*“il riferimento ad episodi estemporanei – come l'omesso pagamento di un charter [da parte del Briatore n.d.r.] o uno sconto sulla benzina – appare..privo di conclusione..”*) e spostano l'attenzione sulla nozione civilistica di 'Attività commerciale':

- quello che rileva è il *“requisito oggettivo”* della *“commercialità”* che *“connota stabilmente il bene nella sua essenzialità”*.
- *“Il requisito normativo della destinazione commerciale deve essere individuato correttamente nella sua dimensione oggettiva”*;
- La destinazione commerciale è un requisito intrinseco del bene e può legittimamente ricavarsi solo dalla definizione di *‘attività commerciale’* così come individuata in ambito *civile e tributario* (ricorso dell'avv. Siniscalchi pgg 17 e segg.).

I paradigmi tipicamente civilistici, però, non possono essere trapiantati nell'ambito del diritto penale *tout court* ma devono essere incanalati nelle categorie del processo penale in cui l'accertamento del fatto non può cedere il passo dinanzi al dato formale se con esso appare in contrasto.

La destinazione commerciale della nave, cioè, deve trovare un riscontro nel dato fattuale, anzi deve ricavarsi dal dato fattuale ed il giudice penale non deve andare alla ricerca del *requisito intrinseco del bene*, come se il 'crisma' della commercialità fosse conferito *una tantum* al momento del varo o si ricavasse dalle caratteristiche oggettive della nave; al contrario, egli, senza mai perdere di vista lo spirito della norma che premia le attività che producono ricchezza ed occupazione, deve valutare se la gestione in concreto della nave è in linea con questi obiettivi ovvero è ispirata alle esigenze personali del socio.

La Suprema Corte, nella sentenza emessa in sede cautelare, ha chiarito che non rileva *“l'organizzazione”* finalizzata ad utilizzare la nave a scopo commerciale, ma la sua concreta *“permanente destinazione commerciale”* ..*dovendosi valutare elementi quali la durata effettiva della locazione del bene, l'entità della clientela, gli introiti derivanti dall'attività”*.

Nel caso di specie la Corte genovese ha evidenziato che gli imputati hanno orientato la gestione della nave secondo le esigenze personali del Briatore, non senza aver predisposto uno schermo, costituito dalla Autumn sailing, destinato a mascherarle. Il De Fusco e il Warluzel, cioè, sono stati amministratori di diritto nei rispettivi periodi di competenza ma l'amministratore di fatto è stato il Briatore che, peraltro, non ha esitato, in udienza, ha riconoscerlo: *“proprietario della nave sono io..”*.

Gli elementi probatori evidenziati dalla Corte sono:

- le e-mail intercorse tra la segretaria personale del Briatore e gli amministratori di diritto, quelle tra i dipendenti della Fraser yacht, società deputata all'attività di promozione della nave, quelle dalle quali emerge che la nave era destinata al noleggio solo nei periodi in cui non serviva al Briatore;
- il numero di ore in cui il Briatore risulta aver usufruito della nave ed i trattamenti di favore sotto il profilo economico: in particolare il Briatore effettuò due charter senza corrispondere alcun pagamento ed in uno dei due casi il Briatore simulò il pagamento di oltre 1 milione e 700 mila euro, danaro che qualche giorno dopo gli fu restituito;
- la vicenda del cambio di classe della nave che, al momento in cui doveva svolgere charter in Spagna, dove, al contrario, il pagamento dell'IVA è richiesto se la nave è destinata ad attività commerciale, veniva fatta transitare nella categoria *Pleasure* da quella *Commercial* ;
- il contratto fittizio di sfruttamento dell'immagine tra il Briatore e la Autumn Sailing.

I ricorrenti contestano le conclusioni cui perviene la Corte genovese ma la motivazione della sentenza non appare evidentemente contraddittoria o lacunosa. Il travisamento delle prove acquisite, come è noto, ricorre solo a condizione che emerga una palese ed incontrovertibile difformità tra i risultati che possono essere obiettivamente ricavati da dette prove e quelli che il giudice ha inteso trarne, ma, in assenza di tale evidenza, la tesi difensiva passa attraverso una inammissibile rivalutazione del fatto.

### **3.4 L'autoconsumo**

Se può convenirsi con le difese che “*una determinata attività è commerciale o non lo è*” (pg 15 del ricorso dell'avv. Siniscalchi) e che è commerciale, secondo la direttiva Comunitaria 112/2006/CEE, ogni operazione che “*comporti lo sfruttamento di un bene materiale per ricavarne introiti aventi un certo **carattere di stabilità***”, quanto sopra evidenziato basterebbe per escludere ogni affinità di queste definizioni con il caso di specie.

Inoltre occorre richiamare la sentenza della Corte la cui posizione in ordine alla incompatibilità dell'autoconsumo con la destinazione commerciale della nave, appare netta: “ *l'esclusione dell'imposizione riguarda, testualmente, le "navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca" (comma 1, lett. a, del citato art. 8-bis), senza che la disposizione faccia alcun riferimento a una possibile non esclusività dell'attività commerciale. All'argomento letterale si aggiungono considerazioni di carattere sistematico, di settore e generali. Quanto al settore rappresentato dalla disciplina dell'IVA per le cessioni all'esportazione non*

*imponibili e operazioni assimilate, è sufficiente osservare che, dal tenore della successiva lett. c) del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8-bis, comma 1, - il quale dispone che "le cessioni di aeromobili destinati a imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali" sono assimilate alle cessioni all'esportazione - emerge che, laddove il legislatore ha inteso prendere in considerazione la non esclusività di un'attività ai fini dell'esclusione dell'imposizione, lo ha fatto espressamente, utilizzando il criterio della prevalenza. Allargando l'analisi all'intera disciplina dell'uso commerciale delle navi da diporto, viene in rilievo il disposto della L. n. 171 del 2005, art. 2 il quale prevede che l'unità da diporto è utilizzata a fini commerciali quando "è oggetto di contratti di locazione e di noleggio" e che essa può essere utilizzata esclusivamente per tale attività. L'utilizzazione a fini commerciali è, dunque, da intendersi non come mera occasionale destinazione del bene, ma come caratteristica intrinseca del bene stesso. Ed è questa la ragione della previsione, contenuta nella richiamata L. n. 171 del 2005, art.2, comma 2 secondo cui "L'utilizzazione a fini commerciali delle imbarcazioni e navi da diporto è annotata nei relativi registri di iscrizione, con l'indicazione delle attività svolte e dei proprietari o armatori delle unità, imprese individuali o società, esercenti le suddette attività commerciali e degli estremi della loro iscrizione, nel registro delle imprese della competente camera di commercio, industria, artigianato ed agricoltura. Gli estremi dell'annotazione sono riportati sulla licenza di navigazione". Il significato della prevista annotazione è, infatti, quello di assimilare pienamente, sul piano della conoscibilità, l'uso commerciale esclusivo alle altre caratteristiche fondamentali del natante. Deve, pertanto, essere esclusa in radice la rilevanza, ai fini della non imponibilità fiscale, di un uso commerciale non esclusivo di unità da diporto."*

Roma, 27 settembre 2018

**Il Sostituto Procuratore generale  
Ciro Angelillis**