

Finanze e Tributi - Reati Doganali - Contrabbando - Reato di evasione dell'IVA all'importazione - Fattispecie: introduzione in territorio UE di aeromobili non immatricolati in Stati Membri dell'Unione.



**PROCURA GENERALE
della Corte di cassazione**

**RICHIESTA ex art. 23 comma 8 del d.l. n. 137 del 28 ottobre 2020
(da qualificarsi come MEMORIA ex art. 611 c.p.p. in caso di trattazione orale)**

Proc. n. 28669/2021

Udienza 13 gennaio 2022 – Terza Sezione

Ric. **PM vs. ***** + altri**

Il Sostituto Procuratore Generale

Letti gli atti e il ricorso per cassazione nel procedimento in epigrafe

OSSERVA

Attraverso plurime ordinanze – tra le quali quella in oggetto - il Tribunale del Riesame di Asti ha annullato decreti di sequestro preventivo e di sequestro probatorio di velivoli (e annessa documentazione) adottati in relazione alla ipotesi di reato di cui agli artt. 216, 282, 292, 295 del DPR n. 43/1973, per avere gli indagati sottratto detti velivoli al pagamento dei diritti di confine (IVA alla importazione). La fattispecie riguarda velivoli:

- introdotti nel territorio UE attraverso “sdoganamento” in Stato membro dove è stata formalmente pagata l’Iva all’importazione, ovvero velivoli sin dalla loro origine presenti nel territorio UE;
- successivamente re-immatricolati negli USA – ovvero sin dall’origine ivi immatricolati - e di proprietà di Trust extra-UE (Statunitensi);
- sempre rimasti, al di là della formale proprietà e della immatricolazione, nel territorio nazionale anche oltre il cd. termine di “appuramento” previsto per l’importazione temporanea (6 mesi, ai sensi dell’art. 217 del Regolamento Delegato UE n. 2446/2015) e nella totale materiale disponibilità di beneficiari italiani che li utilizzano per uso privato.

Il TdR ha annullato i provvedimenti di sequestro ritenendo insussistente il *fumus commissi delicti*, sulla scorta delle seguenti argomentazioni:

- a) quanto al reato doganale (art. 282 -292 DPR 43/1073), osservando che:

- tutti i velivoli sono stati introdotti nel territorio UE attraverso stati membri, ovvero sono sin dall'inizio della loro esistenza presenti nel detto territorio;
- i dovuti dazi doganali e l'Iva all'importazione sono stati assolti presso le Dogane degli Stati di importazione;
- di conseguenza, non vi è stata alcuna sottrazione di beni al pagamento dei diritti di confine;
- i velivoli non sono perciò merce estera e non soggiacciono al regime di temporanea importazione semestrale;
- la proprietà degli stessi in capo a Trust extra-UE è irrilevante penalmente ed è comunque giustificata dalla circostanza che la normativa d'oltreoceano non consente la proprietà, in capo a soggetti non statunitensi, di aeromobili registrati negli Usa, sicché coloro che ne hanno la disponibilità sono necessariamente costretti a fare ricorso a società di Trust operanti *in loco* (negli Usa) che assumano la proprietà del velivolo;
- b) quanto al diverso ipotizzabile reato derivante dalla eventuale violazione del pagamento dell'Iva all'importazione di cui all'art. 70 dpr 633/1972, osservando che:
 - tale condotta non integra una ipotesi di contrabbando doganale - atteso che l'Iva alla importazione ha natura di tributo interno - ma un reato autonomo e diverso, quello previsto appunto dal citato art. 70 che rinvia solo *quod poenam* all'art. 292 Legge doganale;
 - che anche tale fattispecie appare insussistente, in quanto il regime dell'Iva risulta essere stato osservato attraverso il pagamento del tributo nel Paese di ingresso (a prescindere dalla aliquota in quel momento applicata, minore o addirittura a pari a zero), di modo che i passaggi successivi che avvengono all'interno dell'UE non sono sottoposti ad ulteriore tassazione Iva, posto che una volta assolto il tributo il bene viene immesso in cd. libera pratica, con la conseguente legittima circolazione all'interno dello spazio Europeo.

Ricorre per cassazione il PM territoriale, deducendo la violazione della legge penale sostanziale (606B).

Sostiene il PM ricorrente:

- che un aeromobile con sigla di immatricolazione americana o comunque extra-UE perde (qualora la detenesse in precedenza) o comunque non può acquisire la qualifica di mezzo nazionale, così come disposto dal comma 4, dell'art. 36 del T.U.L.D., nell'ambito del quale viene operato un preciso richiamo all'art. 760 del codice della navigazione che dispone la cancellazione dai previsti registri nazionali nei casi in cui sopravvenga una delle condizioni elencate, tra le quali l'iscrizione nel registro di un altro Stato;
- in quanto velivolo non (o non più) nazionale, esso non è (o non è più) "unionale", per cui non può sostare nel territorio italiano/unionale oltre il cd. termine di appuramento (6 mesi per i velivoli) previsto dalla normativa;
- ferme tali premesse, il reato ipotizzato non attiene al mancato versamento della maggiore Iva non corrisposta per effetto dello sdoganamento in altro Stato della UE applicante all'epoca aliquote più convenienti (o addirittura pari a zero), quanto alla permanenza nel territorio unionale per un periodo superiore al detto termine di appuramento di un velivolo originariamente o comunque successivamente qualificabile come extra-unionale, per effetto della sua iscrizione nel registro aeronautico di Paese extra-UE;
- detto in altri termini, a seguito di immatricolazione in Stato extraUE - cui è collegata l'automatica cancellazione della iscrizione nei registri nazionali eventualmente in precedenza presente - i velivoli non sono (o comunque non lo sono più) beni comunitari, con la conseguenza che, per effetto della loro permanenza oltre il termine di appuramento previsto per l'importazione temporanea, essi risultano illegalmente presenti nel territorio unionale in quanto sottratti al controllo doganale, con conseguente evasione, da parte dei singoli importatori, dei diritti di confine e dell'Iva relativa all'importazione.

Così – riepilogati in estrema sintesi i termini della vicenda (e rinviando più in dettaglio agli atti di causa, al ricorso per cassazione e alle memorie difensive, da intendersi in questa sede integralmente richiamati) – ad avviso di questa Procura Generale il ricorso appare fondato.

Non pare superfluo in primo luogo ricordare, a fronte della denuncia di violazione di legge in cui sarebbe incorso il Tribunale territoriale nella valutazione del *fumus commissi delicti*, quale sia il perimetro del sindacato del giudice del riesame chiamato a valutare la sussistenza del requisito in relazione al provvedimento di sequestro oggetto del suo scrutinio.

Secondo il consolidato insegnamento nomofilattico dettato in tema di sequestro preventivo, non è necessario valutare la sussistenza dei gravi indizi di colpevolezza a carico della persona nei cui confronti è operato il sequestro, essendo sufficiente che sussista il "fumus commissi delicti", vale a dire la astratta sussumibilità in una determinata ipotesi di reato del fatto contestato

Sez. 1, Sentenza n. 18491 del 30/01/2018, Rv. 273069 – 01); è stato poi precisato che la verifica della sussistenza dell'astratta configurabilità del reato ipotizzato, pur non riducendosi alla mera "postulazione" dell'esistenza del reato (in quanto il giudice, nella motivazione dell'ordinanza, deve rappresentare le concrete risultanze processuali e la situazione emergente dagli elementi forniti dalle parti, che dimostra indiziariamente la congruenza dell'ipotesi di reato prospettata rispetto ai fatti cui si riferisce la misura cautelare reale: cfr. Sez. 5, Sentenza n. 28515 del 21/05/2014, Rv. 260921 – 01), deve essere condotta non già nella prospettiva di un giudizio di merito sulla fondatezza dell'accusa, bensì con riferimento alla idoneità degli elementi, su cui si fonda la notizia di reato, a rendere utile l'espletamento di ulteriori indagini per acquisire prove certe o ulteriori del fatto, non altrimenti acquisibili senza la sottrazione del bene all'indagato o il trasferimento di esso nella disponibilità dell'autorità giudiziaria (Sez. 3, Sentenza n. 3465 del 03/10/2019, Rv. 278542 – 01).

Il criterio di valutazione non muta – secondo il giudice di legittimità - in sede di riesame del sequestro probatorio, essendo il tribunale del riesame chiamato a verificare la sussistenza dell'astratta configurabilità del reato ipotizzato, non già nella prospettiva di un giudizio di merito sulla fondatezza dell'accusa, bensì con riferimento alla idoneità degli elementi, su cui si fonda la notizia di reato, a rendere utile l'espletamento di ulteriori indagini per acquisire prove certe o ulteriori del fatto, non altrimenti acquisibili senza la sottrazione del bene all'indagato o il trasferimento di esso nella disponibilità dell'autorità giudiziaria (ex multis: Sez. 3, Sentenza n. 3465 del 03/10/2019, Rv. 278542 – 01).

Tanto premesso, nella fattispecie non è – con tutta evidenza - in contestazione, sotto il profilo indiziario, la materialità dei fatti, cioè la non interrotta presenza dei velivoli nel territorio nazionale oltre il limite semestrale, la loro immatricolazione e la loro titolarità formale in ambito extraUE, la reale disponibilità degli stessi in capo a beneficiari italiani che, grazie al concorso fattivo di altri soggetti parimenti indagati, hanno partecipato alle rispettive operazioni di trasferimento della proprietà ai Trust specificamente indicati e alla connessa immatricolazione statunitense degli aeromobili.

Ciò che è in discussione – e che il TdR afferma essere insussistente – è la astratta configurabilità del reato ipotizzato dal PM e sulla base del quale sono stati adottati i provvedimenti di sequestro.

Al riguardo, sussiste in primo luogo una esigenza di corretto inquadramento della fattispecie: ebbene, nonostante il riferimento come *nomen iuris* al "delitto p. e p. dall'art. 216, 250, 282, e 295 TULD (DPR 23 gennaio 1973, n. 43)", non è revocabile in dubbio che la contestazione sostanziale – cui, per giurisprudenza indiscussa (cfr., fra le tante, Sez. 5, Sentenza n. 3407 del 16/12/2004, Rv. 231414 – 01), occorre avere riguardo per stabilire la determinazione della imputazione (qui cautelare) – attenga alla condotta di sottrazione dei beni, importati, al pagamento dell'Iva all'importazione.

Di tale inquadramento peraltro si dimostra perfettamente consapevole la stessa ordinanza impugnata, allorché dopo aver escluso la astratta sussistenza del reato doganale in senso proprio, non si esime dal

prendere in esame (pag. 3 e ss.) – pur parimenti escludendone la configurabilità anche solo a titolo di *fumus* – il diverso reato ex art. 70 Dpr 633/1972, come detto richiamante il TULD solo ai fini delle sanzioni (oltre che delle controversie); operazione compiuta dal Tribunale territoriale proprio alla luce di una imputazione provvisoria che giustappunto nella sottrazione dei velivoli al pagamento dell'Iva alla impostazione radica la sostanza della contestazione.

D'altra parte – e perciò dovendosi stimare infondate le osservazioni contenute in alcune memorie difensive, laddove si lamenta il mutamento del quadro fattuale/giuridico che aveva sorretto i sequestri – occorre ricordare che presupposto del sequestro preventivo [ma il discorso vale anche per il sequestro probatorio] è la commissione di un fatto penalmente illecito sul quale il Pubblico Ministero abbia iniziato le indagini, anche se sono ignoti gli autori del fatto e anche se è ancora provvisoria la qualificazione giuridica del fatto stesso. Pertanto, poiché l'ipotesi di reato in base alla quale il Pubblico Ministero formula la richiesta di sequestro preventivo è ancora "in itinere", potendo essere modificata fino all'imputazione definitiva, ben possono tanto il Giudice per le Indagini Preliminari, quanto il Tribunale del Riesame, dare al fatto un *nomen iuris* diverso da quello ipotizzato dal Pubblico Ministero nella sua richiesta (cfr. Sez. 3, Sentenza n. 1897 del 29/04/1997, Rv. 208698 – 01; Sez. 2, Sentenza n. 9948 del 23/01/2020, Rv. 279211 – 02, con la precisazione che detta diversa qualifica del fatto vale solo ai fini del procedimento cautelare).

Del resto, in sede di riesame, il Tribunale può confermare il provvedimento di sequestro anche sulla base di una diversa qualificazione giuridica del fatto in relazione al quale è stato ravvisato il *fumus commissi delicti*, essendogli precluso solo di porre a fondamento della propria decisione un fatto diverso (Sez. 6, Sentenza n. 12828 del 14/02/2013, Rv. 254902 – 01; Sez. 2, Sentenza n. 7315 del 10/01/2019, Rv. 276093 – 01); e ciò in quanto il giudice della cautela conserva, in una fase fluida come quella delle indagini preliminari, il potredovere di ritenere autonomamente, pur nei limiti degli elementi dedotti nella richiesta, l'inquadramento giuridico che stimi più appropriato rispetto al fatto descritto (Sez. 2, Sentenza n. 5616 del 15/01/2021, Rv. 280883 – 01).

Ciò posto, si tratta allora di verificare se – fermo il parametro di valutazione tipico della presente fase ricordato in premessa – sia conforme a diritto l'esclusione, ritenuta dal TdR anche solo a titolo di *fumus*, del reato ex art. 70 Dpr 633/1972.

Al riguardo, deve osservarsi che non può essere posta in discussione - nonostante le perplessità del PM ricorrente - la qualifica di "tributo interno" che l'ordinanza impugnata assegna, correttamente, all'Iva all'importazione, in conformità all'insegnamento interno e comunitario.

Ed invero, l'Iva all'importazione non colpisce esclusivamente il prodotto importato in quanto tale, ma s'inserisce nel sistema fiscale uniforme dell'Iva, che colpisce sistematicamente e secondo criteri obiettivi sia le operazioni degli Stati membri, sia quelle all'importazione (Corte giust. 5 maggio 1982, causa C- 15/81, Schul, punto 21): difatti, a norma dell'art. 12, comma 5, della sesta direttiva, «*l'aliquota applicabile all'importazione di un bene è quella applicata alla fornitura di uno stesso bene effettuata all'interno del paese*»>>; norma, questa, la quale trova rispondenza nell'art. 69 del d.P.R. 633/72, che, ai fini della determinazione dell'iva all'importazione, richiama l'applicabilità delle «*aliquote indicate nell'articolo 16*».

La natura interna del tributo non ne consente l'assimilazione ai dazi, anche se l'iva all'importazione condivide con essi la caratteristica di trarre origine dal fatto dell'importazione nell'Unione e della susseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri (Corte giust. 11 luglio 2013, in causa C-272/12, Harry Winston SA, punto 41), con la conseguenza che fatto generatore ed esigibilità dell'iva all'importazione sono collegati a quelli dei dazi.

L'iva all'importazione non è, in definitiva, un tributo a sé stante; è, semplicemente, rispetto all'iva intracomunitaria, segnata da specificità procedurali e sanzionatorie, correlate al meccanismo dell'importazione:

- sul piano procedimentale, l'iva alle importazioni va versata per effetto ed in occasione di ciascuna importazione (art. 70 del d.P.R. n. 633/72: «*l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione*»), al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana ed il relativo obbligo incombe sul dichiarante, anche soggetto privato, oltre che, in caso di rappresentanza indiretta, sulla persona per conto della quale è presentata la dichiarazione in dogana (art. 201 del regolamento 12 ottobre 1992, n. 2913);

- su quello sanzionatorio, l'applicabilità, in caso di violazioni concernenti l'iva all'importazione, delle sanzioni contemplate dalle leggi doganali (art. 70 del d.P.R. n. 633/72) è giustificata dalla diversità degli elementi costitutivi dell'infrazione (l'iva è riscossa all'atto dell'ingresso fisico del bene nel territorio dello Stato membro interessato, indipendentemente dallo scambio), che determina maggiore difficoltà a scoprirla (Corte giust. in causa C-299/86, punto 22).

Che l'Iva all'importazione e l'Iva intracomunitaria identifichino la medesima imposta emerge anche dalla sentenza Equoland della Corte di giustizia (Corte giust. 17 luglio 2014, causa C.272/13), là dove vi si legge che la violazione dell'obbligo formale d'introduzione fisica delle merci nel deposito «*non ha comportato, perlomeno nel procedimento principale, il mancato pagamento dell'IVA all'importazione poiché questa è stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile applicato dal soggetto passivo*» (punto 37).

Ulteriore conferma della natura interna si rinviene nella giurisprudenza penale di questa Corte, la quale è giunta ad escludere che l'iva all'importazione sia un diritto di confine, giustappunto in base al tenore del citato art. 70, che rimanda alle disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine soltanto per quanto concerne le controversie e le sanzioni, ossia *quoad poenam* (tra varie, Cass.pen. 7 settembre 2012, n. 34257, Colombini; quanto a quella civile, si veda, tra varie, Cass. 17 maggio 2017, n. 12231).

E tuttavia, nemmeno può essere revocato in dubbio che il fatto generatore del tributo in esame sia, appunto, *l'importazione* e che pertanto l'Iva all'importazione, nonostante la sua natura di tributo interno, debba essere configurato quale diritto doganale (Cass Civ., Sez. 5, Sentenza n. 32978 del 10/11/2021, Rv. 662801 – 01; in precedenza, Cass. civ., Sez. 5, Sentenza n. 14307 del 19/06/2009, Rv. 608880 - 01; Cass. civ. n. 20763/2013) che si ricollega ad ogni ingresso della merce nel territorio nazionale/unionale.

Chiariti questi termini preliminari della questione, il reale profilo in contestazione riguarda il passaggio dell'ordinanza secondo cui - una volta assolta l'Iva all'importazione secondo le leggi dello Stato Membro nel cui territorio i velivoli sono stati per la prima volta sdoganati (libera essendo la scelta del Paese nel quale eseguire l'importazione e a nulla rilevando che tale Paese contemplasse aliquote più favorevoli) ed una volta introdotti i velivoli nel territorio unionale e immessi in libera pratica e in conseguente legittima circolazione all'interno dello spazio comune europeo - nessun rilievo assumerebbe la circostanza che i velivoli siano stati successivamente immatricolati negli Usa (con la sigla N) attraverso il conferimento in Trusts: e ciò in quanto sarebbe da mantenere distinto il profilo della immatricolazione, avvenuta secondo il meccanismo del conferimento in Trust per ragioni legate alla specificità della normativa americana e alle condizioni più vantaggiose che la stessa offre in punto di certificazione e manutenzione, da quello degli obblighi impositivi; una volta immessa in libera pratica nello spazio comune europeo, i velivoli non sarebbero più soggetti ad ulteriori imposizioni di Iva, in forza del generale principio unionale di libera circolazione delle merci e di quanto specificamente previsto dall'art. 67 del Dpr 633/1972 che esclude espressamente dalla nozione di "importazione" i beni originari da Paesi o territori non compresi nel territorio della comunità che siano già stati immessi in libera pratica in altro Paese membro della Comunità.

L'assunto non convince.

Ai sensi dell'articolo 1 del DPR n 633/72, assumono rilievo ai fini IVA le "importazioni da chiunque effettuate".

A mente poi del già citato art. 67 stesso Decreto, costituiscono “importazioni” le seguenti operazioni aventi per 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, ovvero che siano provenienti dai territori da considerarsi esclusi dalla Comunità a norma dell'articolo 7, primo comma, lettera b):

- le operazioni di immissione in libera pratica;
- le operazioni di perfezionamento attivo di cui all'articolo 2, lettera b), del regolamento CEE n. 1999/85 del Consiglio del 16 luglio 1985;
- 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 fruiscono della esenzione totale dai dazi di importazione.

Aggiunge la disposizione che sono altresì soggette all'imposta le operazioni di reimportazione a scarico di esportazione temporanea fuori della Comunità economica europea e quelle di reintroduzione di beni precedentemente esportati fuori della Comunità medesima".

Si tratta allora di stabilire se - come assume il PM ricorrente - un aeromobile con sigla di immatricolazione extra nazionale ed extraunionale perda (ove mai la detenesse in precedenza) la qualifica di mezzo nazionale o unionale, e se pertanto la sua persistente permanenza all'interno del territorio europeo equivalga ad una reintroduzione che lo rende di nuovo soggetto all'imposizione Iva. Orbene:

- ai sensi dell'art. 36 comma 4 del TULD, <<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>>

- ai sensi dell'art. 760 Codice Navigazione, l'aeromobile è cancellato dal registro d'iscrizione, tra le altre ipotesi, quando <<è stato iscritto in un registro di altro Stato>>.

Alla luce della normativa appena richiamata non pare allora affatto scontato – come invece ritiene il TdR territoriale anche solo sul piano del *fumus* necessario a giustificare l'adozione del vincolo cautelare o probatorio – che la immatricolazione “estera” (cioè extraUE) di velivoli poi rimasti oltre il termine di appuramento nel territorio unionale sia priva di rilievo ai fini della integrazione della fattispecie.

Ed infatti, l'esame dei principi interpretativi della giurisprudenza italiana in materia di Iva all'importazione e di operazioni intra-comunitarie conduce a rilevare come, 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 beni quali veicoli, imbarcazioni, aeromobili, e più in generale i beni mobili registrati, risultino già immatricolati e iscritti nei registri pubblici in altro Paese membro, ove deve ritenersi così assolto il debito Iva (Sez. 3, Sentenza n. 11978 del 09/01/2014, n.m.; Sez. 1, n. 4274 del 23/6/1997, rv 208418; Sez. 3, n. 923/1991, ud. 18/12/1990, rv 186313).

Più di recente – Sez. 4, Sentenza n. 25765 del 09/06/2021, n. m. sul punto specifico – questa Corte ha ricordato che l'assenza di imposizione all'importazione in Italia può sussistere solo ove risulti provato che in altro Paese membro dell'Unione Europea sia stato assolto il debito IVA; nella sentenza si richiama espressamente Sez. 3, n. 11976 del 09/01/2014, Rv. 258731 (in tema 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) in cui si è anche espressamente affermato che il giudizio riguardante l'effettività dell'avvenuta immissione al consumo in altro Paese comunitario, 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, deve essere formulato per i beni mobili registrati 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; cfr. anche Sez. 1, n. 4274/1997, Rv 208418; Sez.3, n. 923/1991, Rv 186313).

Alla luce della giurisprudenza richiamata non pare allora, come già detto, per nulla priva di rilevanza - per lo meno, sicuramente non in misura da consentire un radicale giudizio di insussistenza del *fumus* idoneo a sorreggere un provvedimento di sequestro preventivo/probatorio - la circostanza che i velivoli per cui è causa, per i quali il requisito della iscrizione nei pubblici registri di un Paese membro costituisce requisito obbligatorio per giudicare della effettiva libera immissione al consumo nel territorio unionale, siano privi di tale requisito a causa di una sopravvenuta (o, a seconda dei casi, originaria e persistente) iscrizione presso registro extra-UE.

Contrariamente a quanto opinato dal TdR, la circostanza appare invece idonea:

- a far ritenere non più (o non mai) avvenuta l'introduzione dei velivoli nella Comunità e la loro immissione in libera pratica e consumo, non essendo sufficiente l'assolvimento dell'Iva al momento della importazione ma occorrendo la connessa e obbligatoria immatricolazione in ambito UE;
- a far di conseguenza riattribuire (o, sempre a seconda dei casi, ad attribuire) ai mezzi la qualifica di velivoli non unionali;
- a far dunque configurare la loro permanenza nel territorio, oltre il limite temporaneo, come integrante la violazione del diritto doganale (iva all'importazione) che automaticamente si ricollega alla cessazione delle condizioni per i mezzi di trasporto in temporanea importazione (cfr. Sez. 3, Sentenza n. 19616 del 26/03/201, Rv. 259755 – 01).

È appena il caso di aggiungere che - sempre ai fini della configurabilità astratta del reato ex art. 70 Dpr 633/1972 - non entra in considerazione il tempo trascorso dalla originaria immissione nel territorio UE, posto che per indiscussa giurisprudenza, il delitto di mancato pagamento dell'IVA all'importazione ha natura di reato permanente, in quanto le merci che vengono indebitamente sottratte al pagamento dell'imposta al momento dell'importazione mantengono il loro stato di illegittimità anche dopo l'abusiva introduzione nello Stato ed in ogni susseguente atto di vendita o di trasporto della merce medesima fino al momento dell'adempimento dell'obbligazione tributaria (*ex multis*, Sez. 3, Sentenza n. 19233 del 20/02/2019, Rv. 275792 – 01); il reato è configurabile nei confronti di tutti coloro che, venuti successivamente in possesso della merce che non ha assolto il tributo, cooperino nel protrarne la illegittima circolazione anche con la semplice detenzione, senza che sia possibile distinguere tra importatori abusivi iniziali od originari e detentori successivi per effetto di plurimi passaggi (Sez. 3, n. 1564 del 06/11/1985, Rv. 171943); e ciò in quanto l'IVA all'importazione, anche se ritenuta tributo interno sostitutivo di un diritto di confine, è caratterizzata dalla medesima finalità del dazio doganale, e cioè quella di 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 (Sez. 4, Sentenza n. 25765 del 09/06/2021, cit.).

Per ultimo, occorre osservare – sempre ed ancora ai fini della astratta configurabilità della fattispecie – che, essendo tutte le somme (secondo quanto riportato nel prospetto inserito nel ricorso del PM territoriale) non versate a titolo di Iva in relazione ai rispettivi velivoli sempre superiori a 10.000 euro, non ricorre la previsione generale di depenalizzazione di cui all'art. 1 comma 1 del D. Lvo 8/2016 (secondo cui << non costituiscono reato e sono soggette alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro tutte le violazioni per le quali è prevista la sola pena della multa e dell'ammenda >>), in quanto:

- laddove le somme superano l'ammontare di euro 49.993,03, perché in tale caso alla pena della multa è aggiunta quella della reclusione (cfr. Sez. 3, Sentenza n. 19233 del 20/02/2019, Rv. 275792 – 02, dove si osserva che il richiamo effettuato dallo stesso art.70 cit., comma 1, quanto alle sanzioni, alle "disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine" deve essere inteso anche all'art. 295, del d.P.R. 23/01/1973, n. 43, per come modificato dal D. Lvo n. 75 del 14 luglio 2020, che prevede che alla pena della multa si aggiunga anche quella della reclusione quando l'ammontare dei diritti di confine sia maggiore di euro 50.000 euro);

- laddove le somme si collocano nella fascia tra 10.000 e 50.000 euro, posto che il citato D. Lvo 75/2000 ha modificato altresì il comma 4 dell'art. 1 del D. Lvo 8/2016 stabilendo che la sopra citata disposizione generale di depenalizzazione di cui al comma 1 non si applica ai reati di cui al DPR 23 gennaio 1973 n. 43, quando l'ammontare dei diritti di confine è superiore a euro diecimila.

Alla stregua delle considerazioni che precedono, questo Ufficio reputa come detto fondato il ricorso proposto, dal che consegue la richiesta di annullamento del provvedimento impugnato e rinvio al TdR di Asti per nuovo esame; la questione esaminata, attenendo al punto pregiudiziale della astratta configurabilità della ipotesi di reato per cui si procede, precede evidentemente ogni valutazione (che andrà rimessa al giudice territoriale competente) relativa ad una eventuale diversa posizione fattuale dei singoli velivoli.

P. Q. M.

Chiede che la S.C. voglia ANNULLARE l'ordinanza impugnata, con RINVIO al Tribunale di Asti per nuovo esame.

Roma, 24 dicembre 2021

Il Sostituto Procuratore Generale
PIETRO MOLINO