

Udienza pubblica del 17 marzo del 2010

Registro Gen. N 5932/08

Sentenza 565

16860 / 10

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
TERZA SEZIONE PENALE

Composta dai sigg. magistrati:

Dott. Enrico Altieri	presidente
Dott. Agostino Cordova	consigliere
Dott. Ciro Petti	consigliere
Dott. Aldo Fiale	consigliere
Dott. Silvio Amoresano	consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto dal Procuratore della Repubblica presso il tribunale di Bergamo nei confronti di Sirtori Costante, nato a Monza il 4 luglio del 1965 e Triggianese Dorian, nato a Montecalvo Irpino il 5 marzo del 1959, avverso la sentenza del tribunale di Bergamo del 28 ottobre del 2008;

udita la relazione svolta dal consigliere dott. Ciro Petti;

sentito il procuratore generale nella persona del dott. Vito D'Ambrosio, il quale ha concluso per l'accoglimento del ricorso;

Udito il difensore avv. Rocchi Massimo, il quale ha concluso per il rigetto del ricorso;

Letti il ricorso e la sentenza denunciata osserva quanto segue

IN FATTO

Il giudice dell'udienza preliminare presso il tribunale di Bergamo, con sentenza del 28 ottobre del 2008, all'esito del rito abbreviato, assolveva, per l'insussistenza del fatto, Triggianese Dorian e Sirtori Gaetano dal reato di cui all'articolo 70 del D.P.R. n 633 del 1972, punito a norma dell'articolo 295 terzo comma del D.P.R. n 43 del 1973, per omesso pagamento dell'IVA all'importazione relativa all'introduzione nel territorio dello Stato di un elicottero, ed il solo Triggianese Dorian dal



delitto di bancarotta fraudolenta documentale relativa alla società Telemarketing 2000 S.R.L, dichiarata fallita con sentenza del tribunale di Bergamo del 24 maggio del 2007, per non averlo commesso

Secondo l'accusa ,per quanto ancora rileva in questo grado, il citato velivolo era stato acquistato il 24 gennaio del 2005 dalla società francese " Eurocopter s.a.s" ed era stato formalmente intestato alla " Perk Establishment" con sede in Vaduz,della quale era legale rappresentante il Sirtori. Al momento della consegna era presente anche il Triggianese. Il Sirtori lo aveva importato definitivamente nella confederazione elvetica il 17 marzo del 2005. Dopo l'acquisto l'elicottero era stato trasferito in Italia all'eliporto di Orio al Serio dove era stato utilizzato dal Triggianese per il traffico aereo in territorio italiano per uso privato, in violazione della normativa sull'ammissione temporanea dei mezzi di trasporto esteri. Per uso privato si intendono tutte le finalità diverse dall'uso commerciale Quest'ultimo è limitato all'utilizzo del mezzo per il trasporto di persone a titolo oneroso. In definitiva ,anche se il mezzo,era formalmente intestato ad una società avente sede fuori del territorio doganale comunitario, era stato tuttavia utilizzato per uso privato dal Triggianese che risiedeva nel territorio italiano.

A fondamento dell'assoluzione per l'insussistenza del reato di cui all'articolo 70 del D.P.R. n 633 del 1972 il tribunale osservava che l'imputato aveva dimostrato di avere pagato l'IVA in Svizzera versando il tributo nella misura del 7,6 % del valore dei velivolo,altrimenti si sarebbe verificata una doppia imposizione, la quale escludeva la violazione contestata in ipotesi d'importazione dalla Confederazione elvetica

Ricorre per cassazione il Procuratore della Repubblica presso il tribunale di Bergamo relativamente al sol reato di omesso pagamento dell'IVA all'importazione deducendo:

la violazione degli artt 67 e 70 del D.PR n 633 del 1972 e 555 e segg del Regolamento CE 2454 del 1993: assume che i mezzi di trasporto esteri, scaduto il periodo di ammissione temporanea, devono essere riesportati o definitivamente importati nel Paese in cui vengono utilizzati; pertanto il Triggianese avrebbe dovuto importare definitivamente in Italia il mezzo utilizzato in questo Paese chiedendo nel Paese di provenienza il rimborso dell'IVA versata ;proprio perché la Confederazione Elvetica garantisce ai soggetti passivi la completa neutralità dell'imposta e proprio perché era possibile il rimborso dell'IVA versata in Svizzera non si poteva verificare una doppia imposizione preclusiva della configurabilità del reato contestato;



la violazione dell'articolo 70 del D.P.R. n 633 del 1972 con riferimento alla direttiva comunitaria n 388 del 1977, avendo il Giudice dell'udienza preliminare ommesso di considerare che il comportamento dei prevenuti poteva configurare un' ipotesi di "abuso del diritto" nella misura in cui integra operazioni condotte ai soli fini dell'evasione dell'IVA, in quanto l'intestazione del mezzo ad un anstalt domiciliato nel Liechhtenstein, l'esportazione dalla Francia e l'importazione definitiva in Svizzera con il conseguente trasferimento in Italia, paese nel quale era utilizzato per fini privati, configurano operazioni dirette ad ottenere un vantaggio fiscale.

Resistono al ricorso i prevenuti con memoria con cui sostengono .a) che il velivolo era stato utilizzato per scopi aziendali e pubblicitari e non per fini privati: il Triggianese ha usato l'elicottero nella qualità di amministratore della società Global Trade che si occupa della commercializzazione del marchio Tesmed su incarico della società Perk Estabilishment reale ed unica proprietaria del veicolo; che il bene non era mai stato definitivamente importato in Italia, in quanto aveva effettuato numerosi viaggi all'estero e non era mai trascorso un periodo continuativo di sei mesi in Italia e comunque il mezzo apparteneva a soggetto residente fuori del territorio doganale; che il reato è insussistente per avere il prevenuto dimostrato di avere pagato l'IVA in Svizzera; che il pagamento dell'IVA in Svizzera esclude il reato, ferma restando eventualmente la possibilità per gli uffici competenti italiani di recuperare la differenza; che il dedotto abuso del diritto non è stato in alcun modo dimostrato, che in ogni caso il Triggianese aveva agito in assoluta buona fede per la complessità della materia e per il fatto che le pratiche burocratiche erano state espletate da altro soggetto

IN DIRITTO

Il ricorso va accolto. Si deve premettere che, secondo l'articolo 10, comma 3 della sesta direttiva IVA (77/ 388 CEE). *" quando i beni importati sono soggetti a dazi doganali, ... o imposte di effetto equivalente... il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità di questi dazi o prelievi comunitari .Qualora i beni importati non siano stati assoggettati ad alcuno di tali dazi o prelievi comunitari, gli Stati membri applicano le disposizioni vigenti per i dazi doganali, per ciò che si riferisce al fatto generatore dell'imposta ed alla sua esigibilità. "* Tale norma è stata sostanzialmente riprodotta nel 2° e 3° comma dell'articolo



71 della direttiva 2006/112 nel testo in vigore per il 2009, direttiva che costituisce un testo unico in materia di IVA, le cui norme, ove non espressamente previsto, hanno una portata confermativa o interpretativa delle corrispondenti norme previgenti.

Fatta questa premessa, rilevato che, in fatto, si è accertato che il velivolo era stato usato per fini privati, ossia per un fine diverso da quello per il trasporto di persone, si osserva che, in base all'articolo 558 del Regolamento Comunitario n. 2454 del 1993, i mezzi di trasporto sono esonerati dal pagamento dei dazi all'importazione alle seguenti condizioni: a) che siano immatricolati fuori del territorio doganale a nome di un soggetto residente fuori di tale territorio; b) che siano utilizzati da una persona stabilita fuori del territorio doganale, salvo il disposto degli artt 559, 560 ed 561; c) che in caso di uso commerciale siano utilizzati esclusivamente per un trasporto che inizi o termini fuori del territorio doganale della Comunità; possono tuttavia essere utilizzati per il traffico interno quando le disposizioni vigenti nel settore del trasporto lo consentano

Il successivo articolo 562 fissa un termine perentorio di mesi sei per l'appuramento. Scaduto tale termine il mezzo si considera definitivamente importato nel Paese in cui viene utilizzato. Per la scadenza del termine di mesi sei non è necessario che il velivolo rimanga continuativamente ed ininterrottamente nel territorio CEE. Opinando diversamente il termine potrebbe essere facilmente eluso


Nella fattispecie non ricorreva la condizione di cui alla lettera b) della norma anzidetta perché il mezzo, ancorché formalmente intestato ad una società estera, era di fatto utilizzato per un uso diverso da quello commerciale, da un cittadino italiano stabilmente residente in Italia, ossia dal Triggianese. Questi, alla scadenza del periodo di appuramento, avrebbe dovuto presentare la dichiarazione per la definitiva importazione del mezzo nel territorio italiano e pagare IVA. Il mancato pagamento dell'imposta configura il reato di evasione dell'IVA all'importazione di cui all'articolo 70 del D.P.R., n. 633 del 1972 che è punita a norma della legge doganale. Il pagamento dell'Iva nella confederazione Elvetica non escludeva il reato in base all'Accordo stipulato il 19 Dicembre 1972 tra la Confederazione Elvetica e la Comunità europea, in quanto non avrebbe generato un fenomeno di doppia imposizione.

L'Accordo anzidetto prevede infatti all'art 3 che i dazi doganali all'importazione negli scambi tra la Svizzera e la Comunità sono gradualmente soppressi (con eliminazione totale



a far data dal 1 luglio 1977) e che "nessun nuovo dazio doganale all'importazione viene introdotto", aggiungendo poi, all'art. 6, che "nessuna nuova tassa di effetto equivalente a dei dazi doganali all'importazione è introdotta negli scambi tra la Comunità e la Svizzera". Inoltre l'art. 4 prevede che: "Le disposizioni relative alla graduale soppressione dei dazi doganali all'importazione sono applicabili anche ai dazi doganali a carattere fiscale. Le Parti contraenti possono sostituire con tassa interna un dazio doganale a carattere fiscale o l'elemento fiscale di un dazio doganale". Conformemente a quanto stabilito da quest'ultima disposizione, la Corte di cassazione ha più volte affermato, con decisioni che questo Giudice ritiene di ribadire, che l'Accordo sottoscritto tra la Confederazione Elvetica e la Comunità lascia "impregiudicata la facoltà di riscossione dell'Iva all'atto dell'ingresso delle merci nel territorio degli Stati aderenti alla Comunità, trattandosi di imposta il cui presupposto finanziario è diverso da quello dei dazi doganali" (sentenza emanata da questa Sezione il 30 aprile-10 giugno 2002, n. 22555, Panseri, rv 221884; Cass n 17432 del 2005). Tale orientamento,ormai consolidato,, e' stato ribadito e precisato con la decisione n 36198 del 2007 , con cui si è rimarcato che il reato di violazione dell'Iva all'importazione (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70) non e' affatto escluso dall'Accordo tra la Confederazione Elvetica e la Comunita' in quanto l'Iva costituisce un tributo interno che, secondo i principi del Trattato CE, è dovuto allo Stato al momento dell'ingresso delle merci, a meno che non si provi che il tributo è già stato assolto anteriormente, sia pure al momento dell'esportazione dallo Stato di provenienza. Si può dunque affermare che la giurisprudenza di questa Corte ritiene in modo costante che l'Accordo tra Confederazione Elvetica e Comunita' impedisca di ritenere ancora sussistente il reato di contrabbando e, al contrario, ammetta la sussistenza dell'ipotesi di evasione dell'Iva all'importazione, con l'unico limite del divieto di doppia imposizione. Questa,introducendo un trattamento fiscale discriminatorio tra merci nazionali e merci importate, violerebbe il principio di neutralità dell'imposta ,voluto dall'articolo 4 dell'Accordo e ,come tale,sarebbe inapplicabile per contrasto con l'Accordo

. Richiamati i principi applicabili in tema di Iva all'importazione,allorché la merce proviene dalla Confederazione Elvetica, si deve rilevare che l'importazione definitiva del mezzo nel nostro Paese non avrebbe generato alcun fenomeno di doppia imposizione, perché la legislazione elvetica in materia di IVA si



è uniformata ai principi contenuti nella direttiva comunitaria 77/388 è riconosce la neutralità dell'imposta

La tassazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto all'epoca del fatto era disciplinata dalla legge federale sull'IVA del 2 settembre 1999 Anche nella Confederazione elvetica l'IVA è concepita come un'imposta sul consumo e viene riscossa ad ogni fase di produzione o distribuzione nonché sulle importazioni di beni. Relativamente agli scambi commerciali con i Paesi esteri, la normativa svizzera prevede :

a)l'esenzione dall'imposta per una serie di operazioni classificabili come cessioni all'esportazioni ed operazione assimilate a norma dell'articolo 19,tra le quali rientra " la messa a disposizione per l'uso o il godimento(segnatamente la locazione o il noleggio) di veicoli ferroviari e aeromobili, purché il beneficiario della fornitura li utilizzi prevalentemente all'estero"(articolo 19 comma secondo n 2);

b)il diritto alla detrazione dell'imposta assolta per le forniture di beni e le prestazioni di servizi correlate con la successiva esportazione dei medesimi, il tutto a norma dell'articolo 19 comma 1 legge citata

Dai principi dianzi esposti emerge che negli scambi tra la Svizzera e La Comunità europea la merce non subisce alcuna tassazione all'atto dell'esportazione,evitando fenomeni di doppia imposizione che, in base all'orientamento espresso da questa corte,escluderebbero la configurabilità del reato di evasione dell'IVA all'importazione.

D'altra parte, lo stesso ricorrente, sia pure tardivamente, finisce con il riconoscere che essendo le aliquote dei due Paesi diverse,avrebbe comunque dovuto pagare la differenza, ma ritiene tale inadempimento sanzionato solo dal punto di vista tributario . In realtà l'evasione dell'IVA all'importazione configura un reato che nella fattispecie si è consumato alla scadenza del termine di appuramento.

Concludendo, questa Corte ritiene che il Tribunale di Bergamo abbia illegittimamente escluso l'esistenza del reato Di conseguenza il provvedimento impugnato deve essere annullato con rinvio per un nuovo esame

Il secondo motivo si deve ritenere assorbito perché l'abuso del diritto sarebbe stato eventualmente configurabile, se il fatto non avesse integrato il reato di evasione dell'IVA all'importazione

**P.Q.M.
LA CORTE**



Letto l'articolo 623 c.p.p.

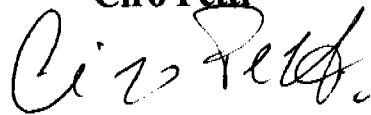
ANNULLA

La sentenza impugnata con rinvio al tribunale di Bergamo per nuovo giudizio

Così deciso in Roma, il 17 marzo del 2010-

Il Consigliere estensore

Ciro Petti



Il Presidente.

Enrico Altieri

