Penale Sent. Sez. 4 Num. 25765 Anno 2021

Presidente: CIAMPI FRANCESCO MARIA

Relatore: PEZZELLA VINCENZO

Data Udienza: 09/06/2021

SENTENZA

sui ricorsi proposti da:

TARQUINI FERDINANDO ANTONIO nato a VIAREGGIO il 1/11/1971
WARLUZEL DOMINIQUE nato a PAU (FRANCIA) il 29/05/1957
DE FUSCO MARIA PIA nata in SVIZZERA il 19/7/1964
BRIATORE FLAVIO nato a VERZUOLO il 12/04/1950
avverso la sentenza del 4/10/2019 della CORTE APPELLO di GENOVA

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso; udita la relazione svolta dal Consigliere VINCENZO PEZZELLA; udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Gen. GIULIO RO-MANO che ha concluso chiedendo il rigetto dei ricorsi;

udita nell'interesse delle parti civili AGENZIA DELLE DOGANE e AGENZIA DELLE ENTRATE l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO con gli Avvocati Giovanni Palatiello e Giammarco Rocchitta, che hanno chiesto rigettarsi i ricorsi, depositando conclusioni scritte e nota spese;

uditi i Difensori dei ricorrenti: Avv. Paolo Siniscalchi del Foro di Milano in difesa di WARLUZEL DOMINIQUE, Avv. Fabio Lattanzi del Foro di Roma in difesa di TAR-QUINI FERDINANDO ANTONIO e Avv. Franco Carlo Coppi del Foro di Roma e Avv. Massimo Pellicciotta del Foro di Milano in difesa di BRIATORE FLAVIO, che hanno illustrato i motivi dei rispettivi ricorsi insistendo per il loro accoglimento.



RITENUTO IN FATTO

- **1.** Con sentenza del **10/7/2015** il Tribunale di Genova in composizione monocratica, all'esito di giudizio ordinario, dichiarava:
- **De Fusco Maria Pia** colpevole del reato in concorso ascrittole al capo a) della rubrica e, concessele le attenuanti generiche prevalenti sulla aggravante, la condannava alla multa di 7.200.000 euro oltre al pagamento delle spese processuali;
- Briatore Flavio, Tarquini Ferdinando Antonio e Warluzel Dominique colpevoli dei reati loro rispettivamente ascritti ai capi a), g). h). i), l). m) della rubrica, nonché del reato di cui al capo o), relativamente alle fatture emesse negli anni 2008 e 2009, esclusa la contestata aggravante e unificati i reati sotto il vincolo della continuazione, e, concesse a tutti gli imputati le attenuanti generiche, li condanna alla pena della reclusione per anni uno e mesi undici ciascuno, oltre al pagamento delle spese processuali.

Oltre ad assolvere ex art. 530 co. 2 cod. proc. pen l'originario coimputato Teyssedou Eckle dai reati ascrittigli perché il fatto non costituisce reato, il giudice di primo grado dichiarava non doversi procedere per intervenuta prescrizione nei confronti di Briatore, Tarquini e De Fusco in ordine ai reati loro ascritti ai capi b), c), d), e), f) della rubrica, nonché in ordine al reato di cui al capo n), relativo alle fatture emesse negli anni 2005, 2006, 2007, esclusa la contestata aggravante.

Ai sensi dell'art. 12 D. L.vo 74/00 venivano applicate agli imputati condannati le seguenti pene accessorie: a. l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per il periodo di anni tre; b. l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per il periodo di anni tre; c. l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per il periodo di anni cinque: d. l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria; e. la pubblicazione della sentenza a norma dell'articolo 36 del codice penale; f. l'interdizione dai pubblici uffici per anni tre.

Veniva concessa a tutti gli imputati la sospensione condizionale della pena e la non menzione della condanna sul certificato del casellario giudiziale.

Inoltre, ai sensi degli artt. art. 240 cod. pen., 292 e segg. DPR 43/73, veniva disposta la confisca del natante "Force Blue" in sequestro e, ai sensi degli artt. 321 e 322ter cod. pen. veniva disposta la confisca per equivalente fino alla concorrenza degli importi evasi (3.600.000 euro per iva all'importazione; 33.468,52 euro per iva fatture 2008; 47.708,16 euro per iva fatture 2009; 81.877,95 euro per iva fatture carburanti).

Tutti gli imputati venivano condannati al risarcimento del danno in favore delle parti civili costituite, Agenzia delle Entrate ed Agenzia delle Dogane e dei Monopoli,



da liquidarsi in separato giudizio, oltre che alla rifusione delle spese relative all'azione civile.

- 2. Con una prima sentenza del 10/2/2018, la Corte d'appello di Genova, in parziale riforma della sentenza del Tribunale di Genova del 10/7/2015, appellata da tuti gli attuali ricorrenti Tarquini Ferdinando Antonio, Warluzel Dominique, De Fusco Maria Pia e Briatore Flavio, nonché dal Pubblico Ministero, dichiarava non doversi procedere nei confronti di Tarquini, Warluzel e Briatore in ordine ai reati loro ascritti ai capi g), h), i), l) ed o) - limitatamente, quest'ultimo, alle fatture emesse nell'anno 2008 -, e, nei confronti della De Fusco in ordine al reato ascrittole al capo a), perché estinti per prescrizione; rideterminava, per l'effetto, la pena inflitta a Warluzel e Briatore in 1 anno, 6 mesi e 6 giorni di reclusione per i reati loro ascritti ai capi a), m) ed o), limitatamente per quest'ultimo alle fatture emesse nell'anno 2009; revocava la confisca per equivalente dell'importo di 33.468,52 euro disposta per IVA fatture 2008 e riduceva l'importo della confisca disposta per IVA fatture carburante ad 17.254,20 euro; confermava, nel resto, l'appellata sentenza condannando tutti gli imputati, in solido tra loro, alla rifusione in favore delle parti civili delle spese di assistenza nel grado di appello, liquidate come da dispositivo.
- **3.** La Terza Sezione Penale di questa Corte di Cassazione, adita dalle difese degli imputati, con sentenza n. **53319/18** del **28/09/2018**, annullava senza rinvio la decisone d'appello relativamente alle condanne per i reati di emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti ascritti ai capi **o**) ed **n**), perché il fatto non sussiste, revocando le relative confische per equivalente.

Annullava, invece, la sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio ad altra sezione della Corte d'Appello di Genova limitatamente ai reati di evasione dell'IVA all'importazione ascritto al capo a) e di violazione delle accise ascritto al capo m):

La *regiudicanda* penale rimaneva, dunque, in piedi, **nei confronti di Tarquini, Warluzel e Briatore:**

• per il reato di evasione dell'IVA all'importazione in concorso (capo a): artt. 110, c.p., 70, d.P.R. n. 633 del 1972 in relazione all'art. 292, d.P.R. n. 43 del 1973, aggravato a norma dell'art. 295, comma terzo, d.P.R. n. 43 del 1973), perché il primo, quale comandante dello yacht *Force Blue* e procuratore/rappresentante della *Autumn Sailing Limited*, il secondo, quale amministratore e legale rappresentante della predetta società dall'11/2/2008 e, il terzo, quale amministratore di fatto e proprietario della predetta società e, dunque, effettivo proprietario dello yacht *Force blue* - simulando lo svolgimento di un'attività commerciale di noleggio,



in concorso tra loro, consentivano a Briatore Flavio, cittadino comunitario, di utilizzare il predetto *yacht*, iscritto in un paese extra UE e di proprietà di un soggetto extracomunitario, per uso diportistico all'interno dell'UE, senza versare la dovuta IVA all'importazione; fatto contestato come commesso in acque territoriali italiane dal luglio 2006 ed in altre località fino al maggio 2010;

• per il reato di indebita sottrazione al pagamento delle *accise* in concorso (**capo m**): artt. 110, c.p., 40, comma primo, lett. c), e comma quarto, d.P.R. n. 504 del 1995), perché nelle qualità predette, ed in concorso tra loro, mediante il rifornimento e l'introduzione nello yacht Force blue del carburante in assenza delle condizioni previste per l'esenzione dalle accise dall'art. 2954, terzo periodo, d.P.R. n. 43 del 1973, destinavano il carburante acquistato come esente dalle accise ad usi soggetti ad imposta (in particolare in data 27/8/2009 venivano destinati ad usi soggetti ad imposta mediante l'inserimento nel predetto natante lt. 96.565 di gasolio); fatto contestato come commesso in data 27/8/2009, con l'aggravante di ver destinato i prodotti petroliferi di cui sopra ad usi soggetti ad imposta in quantità superiore ai 2.000 chili.

L'annullamento con rinvio veniva disposto per vizio della motivazione, ritenuta carente e contraddittoria, in ordine alla sussistenza del reato di evasione dell'IVA all'importazione, in relazione al quale il tema, sollevato dalle difese, della possibile già maturata prescrizione (ove il reato fosse qualificabile come istantaneo e non permanente) non veniva affrontato dalla Corte di legittimità in quanto ritenuto logicamente dipendente dalla risoluzione del tema relativo alla sussistenza del reato, tema che condizionava anche la pronuncia da adottare in riferimento al reato di violazione delle accise. E anche il tema relativo alla violazione della disciplina in materia di accise ex art. 40 DPR n. 504/95 non veniva esaminato in difetto della preliminare soluzione del quesito centrale circa la sussistenza del delitto di cui all'art. 70 DPR 633/72 (cfr. pag. 69 della precedente sentenza di legittimità).

4. La Corte di Appello di Genova, quale giudice del rinvio, con sentenza del **4/10/2019**, in parziale riforma della sopra ricordata sentenza del Tribunale di Genova del 10/7/2015, dichiarava non doversi procedere nei confronti di Tarquini, Warluzel e Briatore in relazione anche ai capi a) ed m) dell'imputazione perché estinti per intervenuta prescrizione.

Confermava, tuttavia la confisca del natante "Force Blue" nonché la confisca per equivalente nei confronti di tutti gli imputati fini ad un ammontare di 3.600.000 euro. E confermava anche la condanna generica al risarcimento del danno alle costituite parti civili Agenzia delle Entrate ed Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con condanna alle ulteriori spese di lite in favore di queste ultime



- **5.** Avverso tale provvedimento hanno proposto ricorso per Cassazione, a mezzo dei rispettivi difensori di fiducia, gli imputati sottoindicati, deducendo i motivi di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione, come disposto dall'art. 173, comma 1, disp. att., cod. proc. pen.
- Tarquini Ferdinando Antonio (Avv. Fabio Lattanzi e Avv. Giuseppe Schiacchitano), comandante dello yacht *Force Blue* e procuratore/rappresentante della *Autumn Sailing Limited*, propone sette motivi di ricorso.

Ricorda il difensore ricorrente che la prima sentenza, poi annullata, della Corte genovese, aveva confermato l'affermazione di responsabilità ritenendo che Briatore avrebbe dovuto considerarsi dominus della Autumn Sailing, società reale ed effettivamente operativa, e che, pertanto, la Force Blue non avesse destinazione commerciale. Avverso tale provvedimento era stato proposto ricorso per cassazione e la Corte di Cassazione, accogliendo il ricorso presentato e ritenendo fondate le argomentazioni difensive sia in punto di diritto sia un punto di fatto, aveva annullato con rinvio la sentenza impugnata, chiedendo alla corte d'appello di verificare se la società Autumn Sailing Ltd., proprietaria dell'imbarcazione, costituisse un mero schermo del Briatore. La Corte d'appello, con la sentenza impugnata, in sede di giudizio di rinvio, ha confermato la sussistenza del reato contestato, rilevando la natura di società schermo della Autumn Sailing.

Ebbene, si lamenta che la sentenza del giudice di rinvio si caratterizzi per essere confusa e contraddittoria.

Il giudice dell'impugnazione, allo scopo di confermare una decisione infondata, avrebbe effettuato uno sforzo motivazionale che avrebbe generato una motivazione farraginosa, contraddistinta da numerose violazioni di legge e dalla riproposizione di argomentazioni ritenute illogiche dal giudice di legittimità.

Il giudice di appello giungerebbe all'affermazione che la società *Autumn Sailing Ltd.*, proprietaria dell'imbarcazione, costituisse un mero schermo con un'argomentazione priva di pregio giuridico.

Compito del giudice di rinvio – si sostiene- era quello di verificare se la società fosse stata costituita al solo fine di eludere la normativa fiscale permettendo di ottenere il beneficio fiscale illegittimamente.

La corte di appello, invece, partendo dalla conclusione che il *trust* fosse nullo, è giunta ad affermare che anche la società fosse nulla, per poi approdare affermare che la società fosse uno schermo.

La confusione motivazionale aumenterebbe laddove il giudice del rinvio ha affermato che il Briatore non è in imprenditore. Affermazione che non avrebbe rilevanza ai fini del conseguimento del beneficio fiscale e che, peraltro, sarebbe



falsa, in quanto il fatto che il Briatore sia un imprenditore è un fatto notorio, peraltro dimostrato inequivocabilmente dal dato probatorio acquisito.

La Corte d'appello avrebbe errato in diritto – secondo quanto si sostiene in ricorso- quando non comprende che il beneficio fiscale lo può conseguire tanto la società quanto il privato che destinino l'imbarcazione al noleggio a terzi.

La prima ipotesi – si aggiunge- è disciplinata dall'art. 4, co. 5, lett. a) DPR 633/72, che consente l'utilizzo da parte del socio del bene societario, con l'unico limite che il socio utilizzi il bene alle stesse condizioni dei terzi.

Il noleggio da parte del proprietario, invece, dà diritto al beneficio, purché vengano rispettati congiuntamente i requisiti di prevalenza dei noleggi a clienti terzi; affidamento ad un *broker*; pubblicizzazione e negoziazione effettiva del servizio con i terzi anche in caso di non conclusione dell'accordo, come ha affermato la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 94/E del 2004 e risposta interpello Blue Eyes, nonché la circolare 43/E del 2011.

Il noleggio a terzi è pertanto il dato discriminante, che permette l'ammissione al beneficio e nel caso di società, che rappresenta il caso di specie, l'utilizzo da parte del socio alle stesse condizioni riservate ai terzi.

La società, pertanto, sarebbe da considerarsi uno schermo se non vi è il noleggio a terzi e se il socio utilizza l'imbarcazione gratuitamente.

Sbaglierebbe, inoltre, il giudice di rinvio laddove, nell'argomentare circa la natura del reato, omette di considerare la differenza ontologica tra il mancato pagamento dell'IVA all'importazione ed il contrabbando.

Proprio le sentenze richiamate in motivazione segnerebbero la differenza, sottolineando che, laddove tra gli Stati intercorrano accordi, non è configurabile il contrabbando, ma il mancato pagamento dell'IVA: reato istantaneo che si consuma con il non pagamento del tributo.

La Corte, infine, segnerebbe un altro errore motivazionale laddove per motivare il concorso del Tarquini richiama una serie di documenti irrilevanti relativamente alla condotta del mancato pagamento dell'IVA all'importazione, tralasciando il dato fondamentale costituito dal fatto che al momento dell'importazione il Tarquini non era il comandante dell'imbarcazione.

Si deduce, pertanto, con i **primi quattro motivi** inosservanza ed erronea applicazione degli artt. 8 bis, 68 co. 4 e co. 5, lett. a) e 70 D.P.R. 633/72 e mancanza, contraddittorietà ed illogicità della motivazione in violazione dell'art. 125 comma 3 cod. proc. pen.

La Corte d'appello avrebbe dovuto verificare se la società avesse noleggiato l'imbarcazione e se i noleggi al socio fossero avvenuti alle stesse condizioni praticate a terzi. Ed invece ha confermato l'affermazione di responsabilità in ordine al



reato di cui all'art. 70 DPR 633/72, rilevando che «la Autumn Sailing Ltd ha costituito un mero schermo formale fra l'imputato e lo yacht, il quale ultimo, pertanto, deve ritenersi essere sempre stato nella esclusiva proprietà della persona fisica di Flavio Briatore».

Il giudice del rinvio perviene a tale conclusione, desumendola dal fatto che il Trust FB, socio unico della Autumn Sailing, sarebbe nullo ed inesistente «per coincidenza soggettiva di *settler*, del *trustee* e del beneficiano» in capo al Briatore. Nullità del trust da cui la corte d'appello fa discendere l'insistenza della società Autumn Sailing.

Ebbene, ci si duole che la decisione della Corte d'appello si caratterizzi per l'evidente violazione dell'art. 627 co. 3 cod. proc. pen. e per avere violato nuovamente l'art. 70 DPR 633/72 e di norme giuridiche necessarie alla sua applicazione, sotto diversi profili.

Ci si duole che sia del tutto illogico e giuridicamente errato far derivare dalla nullità del *trus*t, socio unico della società, una automatica inesistenza della società, rispetto alla quale sussiste una presunzione assoluta di esistenza.

Non vi sarebbe, infatti, alcun automatismo tra irregolarità del *trust*, fittizietà della società e indebito vantaggio fiscale. Può considerarsi società schermo – ricorda il ricorso- solo quella che, proprio per il tramite dell'interposizione fittizia, determina un'elusione della normativa tributaria in grado di generare un vantaggio fiscale. E' "schermo", in altri termini, quella società utilizzata quale scudo per ottenere un'evasione o un'elusione fiscale altrimenti non ottenibile. Tipico esempio è la cd. *cartiera*, società costituita con il mero scopo di evadere l'imposta sul valore aggiunto attraverso l'emissione di fatture inesistenti.

Nel caso in esame l'elusione della normativa tributaria sarebbe potuta avvenire solo nell'ipotesi in cui il Briatore avesse utilizzato lo schermo societario per usufruire dell'imbarcazione esclusivamente a titolo personale, beneficiando dell'esenzione prevista dagli artt. 8 bis e 68 DPR 633/72.

Il noleggio dell'imbarcazione a terzi escluderebbe, invece, una simile ipotesi.

La verifica da compiere, richiesta dalla sentenza rescindente, era dunque quella di accertare se l'aver intestato il bene alla *Autumn Sailing Ltd* avesse consentito illegittimamente al Briatore l'ottenimento del beneficio fiscale previsto dagli artt. 8 bis e 68 DPR 633/72.

La Corte d'appello avrebbe completamente omesso una simile verifica, che avrebbe portato alla conclusione che la società non era e non è uno schermo.

Si dimentica infatti che la società, ancora oggi, opera sotto il controllo del custode, noleggiando l'imbarcazione a terzi ed allo stesso Briatore, beneficiando sia in materia di IVA sia di accise.



La corte d'appello avrebbe erroneamente considerato la *Autumn Sailing* un mero schermo del Briatore, rilevando la nullità del *trust* e conseguentemente l'innesistenza della società.

La decisione incorrerebbe in altri errori di diritto oltre a quelli sopra enunciati. Rileva il ricorrente che la Corte territoriale, per giustificare questa conclusione, ha fatto più volte riferimento all'art. 4 ("Esercizio di imprese") del DPR. 26 ottobre 1972, n. 633 (il c.d. "Decreto IVA"), focalizzandosi tuttavia direttamente sul comma 5 di tale disposizione, senza analizzare le previsioni di carattere generale e sovraordinato dettate dai commi precedenti della stessa disposizione.

Il giudice del rinvio – ci si duole- ha però omesso di considerare la disposizione di cui all'art. 4, co. 2, n, 1 del cd. Decreto IVA, secondo cui «si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese:1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi [...] fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del codice civile e dalle società di fatto».

Tale norma – prosegue il ricorso- stabilisce una presunzione assoluta di commercialità per le società commerciali previste dal codice civile italiano e le società estere di cui all'articolo 2507 del codice civile.

Ebbene, sottolinea il ricorrente che la *Autumn Sailing* - costituita ai sensi del diritto delle Isole Vergini Britanniche - rientra nell'ambito di applicazione di tale articolo del codice civile nel testo vigente alla data di introduzione della disposizione in esame. Ciò in quanto l'articolo 2507 del codice civile ricomprende(va) anche tutte le società costituite ai sensi del diritto di uno Stato estero le cui caratteristiche formali e sostanziali non possono coincidere con le forme societarie previste dal codice civile italiano. In sostanza, il riferimento recato all'art. 2507 del Codice civile dall'art. 4 del Decreto IVA introduce nel nostro ordinamento una presunzione assoluta di soggettività (passiva) per tutte le società commerciali nazionali ed estere a prescindere dalla concreta attività da queste esercitata ed alla comparabilità ditali società a quelle nazionali espressamente elencate all'art. 4, comma 2, n. i Decreto IVA.

Tale tesi – prosegue il ricorrente- non risulta smentita, ma anzi ne viene avvalorata, dal successivo art. 4, co. 3, del Decreto IVA così come modificato dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313. Tale articolo, infatti, prevede che non siano considerate attività commerciali: «a) il possesso e la gestione di (...) 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 godi-



mento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni».

In buona sostanza, la tesi che si sostiene è che le norme IVA nazionali non permettono di disconoscere la "soggettività" societaria ai fini IVA di una società: soggettività che sussiste per presunzione *juris et dejure*. Al più, la normativa in parola consente di affermare che una società eserciti (o meno) una attività commerciale qualora la attività da essa esercitata si estrinsechi nel possesso e sfruttamento ai fini economici di taluni specifici beni quali, appunto, il possesso e la gestione di unità da diporto. È quindi la struttura della stessa norma fiscale che esclude la possibilità di disconoscere la soggettività autonoma degli enti societari esteri, e di considerarli quindi come enti "trasparenti", ammettendo invece, solo che gli stessi possano essere considerati quali soggetti non esercenti una attività commerciale in presenza di talune condizioni.

Tale conclusione – prosegue il ricorso- è avvalorata dalla disposizione recata dall'art. 23 del D.L. 21 giugno 2013, n. 69 (c.d. (<Decreto Fare»), convertito con modificazioni dalla Legge 9 agosto 2013, n. 98.

Tale norma, attraverso l'introduzione dell'art. 49-bis al D.Lgs. 18 luglio 2005, n. 171, ha ammesso il noleggio in forma occasionale di imbarcazioni e navi da diporto affermando il principio secondo il quale tale forma di noleggio non costituisce uso commerciale dell'unità ai fini IVA qualora l'attività di noleggio non superi i quarantadue giorni nel corso di un anno.

La norma in parola - che per il ricorrente ha evidente valenza interpretativa non potendo la stessa influire sulla nozione di "soggetto passivo" e di "attività commerciale" in ragione della loro matrice unionale - è applicabile anche agli enti societari a condizione che gli stessi non abbiano quale oggetto sociale il noleggio o la locazione di imbarcazioni e navi da diporto. E dalla norma discenderebbe il principio che l'attività di noleggio di imbarcazioni effettuata da una società sia sempre commerciale qualora: 1. l'attività di noleggio duri più di quarantadue giorni nel corso dell'anno solare; 2. o, alternativamente, la società abbia nel proprio oggetto sociale il noleggio di imbarcazioni da diporto.

La norma succitata, che per il ricorrente come rappresentato sopra non può che rappresentare che una disposizione di interpretazione dell'art. 4 Decreto IVA, renderebbe evidente che non è possibile disconoscere la soggettività giuridica (e fiscale) di un ente per il solo fatto che: (1) il socio della società *charterizzi* l'imbarcazione; e/o (2) la società sia unipersonale; e/o (3) il socio sia l'amministratore (anche di fatto) della società (sul punto le analisi in fatto alle pagine da 52 a 58 della sentenza impugnata risulterebbero, quindi, totalmente irrilevanti).



Peraltro, si osserva, da ultimo che la stessa Corte territoriale, involontariamente, confermerebbe le tesi sin qui espresse nella parte in cui afferma che Autumn Sailing possa essere qualificata "... come società di mero godimento come tale non riconoscibile nel nostro ordinamento quale società commerciale" (il riferimento è a pag. 42 della sentenza impugnata). La Corte genovese, però non raggiunge tale conclusione applicando le disposizioni recate dall'art. 4, co. 3 Decreto IVA o quella dell'art. 49-bis al D.Lgs. 18 luglio 2005, n. 171, ma attraverso argomentazioni ultronee e non rilevanti come, appunto, la catena partecipativa che legava il Briatore alla quota di Autumn Sailing, ovverossia tramite un trust del quale viene contestata la validità, ovvero attraverso scambi di mail che, a tutto volere, potrebbero dimostrare la circostanza che il Briatore fosse amministratore di fatto della Autumn Sailing.

A tal fine, per il ricorrente pare utile sottolineare che l'introduzione dello yacht nelle acque territoriali comunitarie italiane è avvenuto in un anno (2005) in cui la norma tributaria nazionale veniva interpretata dalla stessa Agenzia delle Entrate nel senso di ammettere che una società che concedeva esclusivamente ai soci una imbarcazione potesse essere considerata come un soggetto autonomo esercitante una attività commerciale. Il primo intervento sulla nozione di "commerciabilità" di un'attività di noleggio di imbarcazioni da diporto da parte di una società è infatti rappresentato dalla risposta all'interpello 954.130920/2004 del 27 luglio 2004, nella quale la stessa l'Amministrazione finanziaria riteneva pacifica l'applicazione dell'art. 8-bis del Decreto IVA anche nel caso in cui una società proprietaria di una unità navale destinasse detto bene al noleggio in via esclusiva al socio della medesima società.

Per il ricorrente la circostanza che la stessa Agenzia delle Entrate affermasse che la destinazione all'esercizio di una attività commerciale di un'imbarcazione da parte di una società non potesse essere negata anche nel caso di utilizzo esclusivo del bene da parte del socio della società, circostanza ove appare evidente lo strettissimo (o meglio, esclusivo) legame tra il beneficial owner della società e l'imbarcazione intestata alla società, renderebbe evidente l'irrilevanza degli indizi posti a carico degli imputati al fine di affermare che lo yacht debba essere ritenuto di proprietà del Briatore.

In ricorso si osserva a fortiori che: 1. l'unico ente per il quale la riscossione dell'imposta è influenzata dalla soggettività passiva ai fini IVA della Autumn Sailing, e cioè l'Agenzia delle Entrate, ha emesso (anche) nei confronti di quest'ultima cinque separati avvisi di accertamento per l'annualità in cui lo yacht è stato introdotto nelle acque nazionali, e cioè il 2005, nonché per le successive annualità fino al 2009 ove è stata contestata l'applicazione della sanzione di cui all'art. 6, comma 8 D.Lgs, n. 471, 1997; 2. qualora si applicassero alla Autumn Sailing le disposizioni



di cui all'art. 30, Legge 23 dicembre 1994, n. 724 in materia di società di comodo - e cioè dei canoni ermeneutici che la Repubblica italiana utilizza al fine di determinare se una società che detiene un bene eserciti una genuina attività commerciale, la stessa *Autumn Sailing* supererebbe in tutti gli esercizi i cosiddetti i "test di vitalità" che per i beni di cui all'art. 8-bis del Decreto IVA si sostanziano nella presunzione di ricavi medi superiore al 6 percento delle immobilizzazioni.

Tale circostanza dimostrerebbe l'assoluta assenza di alcun interesse da parte del Briatore a detenere lo *yacht* attraverso una società costituita nelle Isole Vergini Britanniche in quanto il medesimo regime fiscale sarebbe stato ottenuto avvalendosi di una società italiana.

In sostanza, se il Briatore avesse detenuto l'intero capitale sociale di una società italiana che avesse detenuto lo *yacht*, nessuno avrebbe potuto considerare la società come società "trasparente" e - in ragione dei ricavi prodotti - detta società sarebbe stata commerciale. La commercialità sarebbe derivata dall'utilizzo dello *yacht*, di talché nessuno avrebbe potuto contestare l'applicazione dell'art. 8-bis del Decreto IVA. Tale circostanza, peraltro, dimostrerebbe che la costituzione di Autumn Sailing non era dettata dall'intento di evadere l'IVA.

L'analisi sopra condotta permetterebbe per il ricorrente di affermare che la Corte genovese - nel concludere che la proprietà dello *yacht* debba essere attribuita direttamente al Briatore (pag. 43 della sentenza impugnata, terzo capoverso) – incorrerebbe in un evidentissimo errore di diritto.

L'errore in fatto e in diritto si paleserebbe laddove la Corte territoriale, per corroborare il giudizio circa il fatto che il beneficio fiscale fosse illegittimo, afferma che il Briatore, in ogni caso, non avrebbe potuto beneficiare dell'esenzione fiscale prevista dall'art. 8 bis e 68 DPR 633/72 in qualità di imprenditore individuale. Elemento che, ove dimostrato, escluderebbe che la *Autumn Sailing* possa essere considerata una mera società schermo, non generando alcun vantaggio fiscale non ottenibile altrimenti l'aver intestato il bene alla società e non a se stesso.

Proprio in questa prospettiva, la corte di appello, una volta concluso (erroneamente) che la società *Autumn Sailing* rappresenti una società schermo del Briatore ha affermato inoltre che lo stesso non potrebbe essere considerato un imprenditore; e, in ogni caso, che anche qualora potesse essere ritenuto un imprenditore egli non avrebbe potuto invocare l'art. 8-bis del Decreto IVA (pagg. 43 e 44 della sentenza).

Entrambe le statuizioni, ad avviso del ricorrente, sono basate su evidenti errori di diritto.

Quanto alla prima, l'affermazione secondo cui Briatore non potrebbe essere considerato un imprenditore, in quanto non vi sarebbe traccia negli atti del processo di tale qualifica, sarebbe per il ricorrente del tutto paradossale e ai limiti



dell'assurdo, essendo fatto notorio che il Briatore sia un imprenditore e inoltre, è lo stesso giudice a rilevare come nell'ambito di tale processo sia comunque stata fornita prova in tal senso, benché secondo la Corte non nel campo della navigazione (paq. 43).

Le argomentazioni, peraltro, fornite dal giudice del rinvio per sostenere l'assenza di prova in ordine alla qualifica di imprenditore in capo al Briatore, sarebbero, in ogni caso prive di qualsiasi pregio giuridico ai fini dell'applicazione della normativa IVA.

L'iscrizione ad una camera di commercio o albi, ovvero l'assenza di una posizione tributaria dichiarata alle autorità fiscali, sarebbero circostanze del tutto irrilevanti per determinare la soggettività passiva o meno di una persona (sia essa fisica o giuridica) ai fini IVA. Se si opinasse, diversamente, bisognerebbe concludere che, sul piano tributario, un soggetto che esercita una libera professione o una attività commerciale non può mai produrre ricavi rilevanti ai fini IVA (e quindi ad esso non potrebbe essere emesso un accertamento per omessa applicazione dell'IVA) qualora egli non si sia palesato come tale all'Erario ovvero alla Camera di commercio. La conclusione, inoltre, si paleserebbe in aperto contrasto con l'art. 9 della Direttiva IVA - menzionato peraltro dalla stessa Corte territoriale - che dispone che debba essere considerato «soggetto passivo» chiunque (sia esso persona fisica o giuridica o sia esso iscritto o meno a camere di commercio o albi) eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Peraltro -si legga ancora in ricorso- il medesimo articolo della Direttiva IVA chiarisce successivamente che per "attività economica" si intende "ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità", circostanza che nel caso di specie apparirebbe dimostrata dagli stessi atti di causa, che dimostrano che i noleggi effettuati nei confronti di soggetti terzi nel periodo 2005-2010 ammontano infatti a € 7.914.597 con introiti medi quindi superiori ad un milione di euro l'anno e mai inferiori a € 676.303 l'anno.

I dati sopra indicati dimostrerebbero che lo *yacht* è stato gestito nell'ambito e ai fini di una (rilevante) attività economica, che ha senza dubbio richiesto un certo grado di organizzazione: orbene, se tale attività non era svolta da *Autumn Sailing*, in quanto asserita "società schermo", non potrebbe che essere stato lo stesso Briatore ad esercitarla, aderendo alla ricostruzione della stessa Corte di Appello. Il che dimostrerebbe la qualificabilità del Briatore come imprenditore.



Si osserva in ricorso, *a fortiori*, che l'unico ente per il quale la riscossione dell'imposta potrebbe essere influenzata dalla soggettività passiva ai fini IVA del Briatore, e cioè l'Agenzia delle Entrate, ha emesso (anche) nei confronti del Briatore cinque separati avvisi di accertamento per l'annualità in cui lo *yacht* è stato introdotto nelle acque nazionali, e cioè il 2005, nonché per le successive annualità fino al 2009 ove è stata contestata l'applicazione della sanzione di cui all'art. 6, comma 8 D.Lgs. n. 471/97, che trova applicazione solo ai soggetti che "... nell'esercizio di imprese, arti e professioni..." abbiano acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge. È quindi lo stesso organo tecnico che - smentendo le tesi della Procura e le conclusioni raggiunte dalla Corte territoriale —riconosce come l'attività eventualmente esercitata dal Briatore fosse commerciale.

Da ultimo, per il ricorrente risulterebbe palesemente errato affermare che un imprenditore (di fatto o meno) non possa invocare la disposizione di esenzione dall'IVA di cui all'art. 8-bis Decreto IVA.

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha, infatti, dichiarato che il principio di neutralità fiscale osta a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA e che tale principio sarebbe infranto ove la possibilità di invocare una esenzione dipendesse dalla forma (giuridica o meno) mediante la quale il soggetto passivo svolge la propria attività.

Sarebbe quindi la stessa Corte di Giustizia dell'Unione europea che smentisce le affermazioni della Corte territoriale e renderebbe evidente l'errore di diritto nella quale sarebbe incorsa.

Per il ricorrente, la Corte genovese, consapevole della fallacia dell'argomentazione relativa all'erroneo rilievo che la *Autumn Sailing Ltd.* sarebbe «un mero schermo del Briatore» e che il beneficio fiscale non sarebbe applicabile «quanto al Briatore, perché non qualificabile quale imprenditore né diritto né di fatto», si è perciò occupata della commercialità del natante dal punto di vista oggettivo.

La corte d'appello – si legge in ricorso- ha ritenuto come l'utilizzo dell'imbarcazione da parte del Briatore escludesse la natura commerciale del natante, sull'erroneo presupposto che solo un utilizzo commerciale esclusivo del bene verso terzi consenta l'applicazione dell'esenzione di cui all'art. 8 bis e 68 DPR 633/72. Interpretazione questa che sarebbe poi stata confermata dalla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea del 22 dicembre 2010, causa C-1 16/10.

Per il ricorrente, la Corte territoriale non avrebbe correttamente ricostruito la normativa di riferimento, spesso confondendo questioni diverse, mentre una corretta ricostruzione giuridica avrebbe dovuto tener conto, in primis, che due sono le ipotesi previste dalla normativa di riferimento: 1. l'utilizzo personale da parte



del socio dei beni della società; 2. l'utilizzo del bene da parte del proprietario imprenditore. Nel primo caso a rilevare è l'art. 4, comma 5, lett. a) DPR 633/72, che non prevede alcun riferimento circa una valutazione quantitativa da fare relativa all'uso del socio e con l'unico limite del noleggio alle stesse condizioni dei terzi. Nel secondo caso, invece, a rilevare sono gli art. 4, 8 bis e 68 DPR 633/72, così come all'epoca dei fatti venivano interpretati ed applicati dalla stessa Agenzia delle Entrate (il richiamo è alla risoluzione 94/E del 2004 e risposta interpello Blue Eyes, nonché circolare 43/E del 2011).

Il caso di specie -secondo la tesi proposta in ricorso - è inquadrabile correttamente nell'utilizzo da parte del Briatore quale socio e quale amministratore di fatto della società, ricorrendo tutte le condizioni previste dalla normativa per avere concessi i benefici fiscali.

Osserva, tuttavia, il ricorrente che, qualora ove però si volesse ritenere per assurdo, che l'utilizzo del bene da parte del Briatore rientri nella seconda ipotesi, tutti i requisiti richiesti dalla normativa, così come interpretata dall'Agenzia delle Entrate all'epoca dei fatti, erano stati comunque certamente soddisfatti. Ciò perché il beneficio è concesso se il bene è destinato ad un'attività economica quale quella prevista dall'art. 9, della Direttiva Comunitaria 112/2006/CEE che, rubricato "soggetti passivi" fornisce, fra l'altro, al secondo comma, la definizione di "attività economica" valida per l'applicazione delle norme relative all'imposta sul valore aggiunto.

Il ricorrente richiama sul punto i *dicta* di Cass. Civ., Sez. trib., 5.12,2014 n. 25777, Agenzia delle Entrate c. Stefra Sri.; Cass, Civ., Sez. Trib., 16.3.2005, n. 5739, Soc. Moiki Immobiliare c. Min fin. ricorda come, la stessa sentenza rescindente, ha affermato come l'art. 4, comma 5 del Decreto IVA «non stabilisce che l'autoconsumo è ammesso solo se quantitativamente residuale né si conferma *a contrario* l'asserita regola della prevalenza commerciale. La norma si limita ad affermare che l'autoconsumo è legittimo e non incide sulla destinazione commerciale del bene se avviene a prezzo normale, come risulterebbe essere stato provato dalla difesa nel corso del giudizio».

L'uso prevalente dell'imbarcazione a scopi personali – è la tesi affermata con forza in ricorso- non esclude la destinazione commerciale del bene anche ove si volesse, per assurdo, accedere alla tesi per cui la *Autumn Sailing* rappresenterebbe un mero schermo del Briatore.

Evidenzia il ricorrente che, in tale ipotesi - e cioè l'utilizzo da parte dell'imprenditore individuale del bene utilizzato a scopi commerciali - a venire in rilievo è l'interpretazione della normativa di riferimento offerta dalle circolari dell'Agenzia delle Entrate 94/E del 2004 e 43/E del 29.9.11. Si tratta di provvedimenti ammi-



nistrativi che il giudice del rinvio ha ritenuto essere «di nessuna rilevanza», nonostante la stessa sentenza rescindente avesse al contrario rilevato come «la lettura degli artt. 8 bis, 68 dpr n. 633 del 1972, operata dalla difesa dei ricorrenti, alla luce non solo della giurisprudenza interna ed europea richiamata nei ricorsi degli imputati, ma anche dalla stessa interpretazione offerta dall'Agenzia delle Entrate (segnatamente dalla circolare relativa al caso analogo dell'importazione del natante sull'isola Cayman, circa la questione dell'autoconsumo) avrebbe meritato ben più ampio approfondimento».

La Corte di Cassazione nella sentenza di rinvio ha infatti affermato come «la conclusione secondo cui la norma dovrebbe essere interpretata nel senso che l'utilizzo del bene da parte del socio che paga il corrispettivo al valore normale può essere solo occasionale, parrebbe poi smentita dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 43/E del 29.9.2011 che, infatti, stabilisce che qualora l'attività dell'impresa sia diretta anche al socio, pur a prezzi di mercato, indica in particolare come non risolutivo in sé e per sé il requisito della prevalenza, dovendosi attingere ad altri criteri interpretativi per la sussunzione del mezzo entro il perimetro della destinazione commerciale anche in caso di autoconsumo al prezzo normale (prevalenza dei noleggi a clienti terzi; affidamento ad un broker; pubblicizzazione e negoziazione effettiva del servizio con i terzi anche in caso di non conclusione dell'accordo)...» (il richiamo è a pag. 57 della sentenza 53319/18)..

«Proprio il caso della Force Blue», ha proseguito la sentenza rescindente, «dimostrerebbe che l'applicazione dei predetti requisiti avrebbe consentito di pervenire al giudizio della natura commerciale dell'imbarcazione», attesa la loro sussistenza nel caso di specie (il richiamo è alle pagg. 31 della sentenza di primo grado
e alla pag. 59 della precedente sentenza di legittimità).

Si sostiene in ricorso che il contenuto della citata circolare, peraltro, non sarebbe affatto superato dalla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea del 22 dicembre 2010, causa C-116/10 (cosiddetta sentenza Bacino Charter) citata nella sentenza impugnata.

La Corte d'appello ne avrebbe, infatti, travisato completamente il contenuto affermando che la stessa sentenza permetterebbe di sgombrare il campo dalle questioni connesse alla prevalenza o esclusività dell'uso promiscuo del bene.

La Corte di Appello, pur avvedendosi che la Corte di Giustizia nella sentenza *Bacino Charter* tratti il regime delle operazioni "a valle" (e cioè delle operazioni di noleggio di imbarcazioni), afferma che sia logico applicare il medesimo regime anche alle operazioni "a monte" (e cioè dell'acquisto, *refitting* e rifornimenti di una unità navale da parte della società che la possiede).



Tale affermazione, oltre a non essere logica, sarebbe pure evidentemente illegittima in quanto essa implicherebbe una impossibilità ex lege di effettuare operazioni commerciali da parte di società che detengono uno yacht, violando così apertamente i principi comunitari che sottendono all'applicazione dell'IVA.

La possibilità di considerare come attività commerciale quella di noleggio di una imbarcazione è peraltro avvalorata, secondo il ricorrente dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria, tra le quali si annovera non solo la risposta all'interpello 954.130920/2004 del 27 luglio 2004 più volte citata ma anche dalla risoluzione ministeriale 21 marzo 2002, n. 24/E dalla stessa norma IVA nazionale in ragione del più volte citato art. 4, comma 3 Decreto IVA e dell'art. 49-bis al D.Lgs. 18 luglio 2005, n. 171 che sostanzialmente introduce una presunzione *juris et de jure* di soggettività passiva (e quindi di commercialità) delle società che, alternativamente: (i) prevedano il noleggio di imbarcazioni nel proprio oggetto sociale (circostanza che nel caso di specie è peraltro verificata); ovvero (ii) che, qualora non includano nel loro oggetto sociale l'attività di *charter*, noleggino una imbarcazione per più di 42 giorni all'anno (circostanze entrambe soddisfatte nel caso di specie).

Si ribadisce in ricorso che l'unico ente per il quale la riscossione dell'imposta potrebbe essere influenzata dalla soggettività passiva ai fini IVA della *Autumn Sailing* ovvero del Briatore, e cioè l'Agenzia delle Entrate, ha emesso nei confronti di entrambi cinque separati avvisi di accertamento per l'annualità in cui lo yacht è stato introdotto nelle acque nazionali, e cioè il 2005, nonché per le successive annualità fino al 2009 ove è stata contestata l'applicazione della sanzione di cui all'art. 6, co. 8 D.Lgs. n. 471, 1997.

La Corte d'appello nel giudizio di rinvio – rileva poi il ricorrente- ha in ultimo affrontato il tema della destinazione commerciale del natante in punto di fatto, evidenziando una serie di fatti, oltre all'uso prevalente dell'imbarcazione da parte del Briatore, indicatori secondo i giudici genovesi del non essere in presenza di un'attività commerciale.

Ebbene, secondo il ricorrente, la sentenza impugnata, nel riportare tali risultanze istruttorie, cadrebbe nel medesimo vizio di illogicità e carenza motivazionale ravvisato dalla sentenza rescindente con riferimento alla motivazione della sentenza emessa nel primo giudizio di appello. Il giudice del rinvio, infatti, non farebbe altro che ripetere pedissequamente quanto già era stato affermato dalla sentenza annullata e che era stato oggetto di specifica censura da parte della Corte di legittimità in termini di logicità e carenza motivazionale.

Il giudice del rinvio, alla stregua di quello della sentenza annullata, ometterebbe totalmente di confrontarsi con l'atto di impugnazione, richiamando apoditticamente alcuni passaggi della sentenza di primo grado.



Il raffronto tra la motivazione della sentenza del giudizio rescissorio e la sentenza della Corte di Cassazione renderebbe palese il medesimo vizio di motivazione.

Ed invero, si sottolinea come nella sentenza impugnata sia stato affermato che «la Yacht Force blue fosse destinato in via generale a soddisfare le esigenze diportisti che dell'imputato Briatore e della sua famiglia, e che solo quando il predetto non aveva necessità del natante, lo stesso veniva noleggiato a terzi».

Ed invece la sentenza rescindente la Terza Sezione di questa Corte di legittimità ha affermato, sull' «asserito condizionamento delle attività del natante alle esigenze del Briatore», che: «...nei motivi di appello si era fatto riferimento a quanto dichiarato dai testi Khaldoun e Russo da cui erano emerse una serie di circostanze che smentivano tale assunto, segnatamente che dall'analisi della documentazione era emerso che le uniche date certe in cui Briatore aveva avuto la disponibilità del natante coincidevano con quelle in cui vi erano stati i gran premi di formula uno, e che ad imporre l'uso della nave per tali finalità era Fraser Yacht, gestore operativo dell'imbarcazione, proprio per la particolare visibilità a livello internazionale che tale barca riceveva in quelle occasioni. Sul punto non si ravvisa alcun accenno argomentativo nella sentenza impugnata».

La Corte d'appello nel giudizio di rinvio – prosegue il ricorso- ha affermato che «Briatore avrebbe stipulato con la società [presunti noleggi] al fine di poter utilizzare lo yacht, dei quali non risulta effettuato alcun pagamento».

In particolare, ha affermato il giudice del rinvio che, per quanto riguarda «pagamenti per i charter del 2005», «si è cercato di dimostrare un apparente pagamento da parte di Briatore mediante un'inconcepibile "compensazione"».

Ebbene, per entrambe le affermazioni riportate il ricorrente si duole che il giudice del rinvio abbia richiamato esplicitamente quanto «già espresso [dal] Tribunale con motivazione condivisibile». Ed invero, fa rilevare sul punto il ricorrente che la Terza Sezione di questa Corte di Cassazione nella sentenza di annullamento con rinvio in ordine alla «questione relativa al mancato pagamento di alcuni noleggi da parte del Briatore» ha osservato: «...la sentenza d'appello rinvia a quella di primo grado, senza tuttavia fornire risposta alle censure sollevate con i motivi di appello con cui si contestava l'affermazione contenuta nella prima sentenza, secondo cui due sarebbero state le settimane di charter non pagate dal Briatore. Nei motivi di appello del Briatore, peraltro, erano stati sviluppati argomenti a confutazione di tale affermazione, evidenziandosi come erroneamente la prima sentenza aveva considerato come tra i charter non pagati vi era quello relativo al periodo dal 6.09 al 10.09 (che invece non vedeva il Briatore come noleggiatore), mentre, per quanto riguardava l'unico charter risultato non pagato, quello relativo ad un noleggio in Spagna effettuato nel 2008, si era fornita dimostrazione che ciò



fosse attribuibile ad un errore, come dimostrato dal fatto che era del tutto illogico, secondo la già citata prospettazione difensiva, a fronte di spese di noleggio sostenute per oltre 8 mln. di euro nel corso di sei anni dal Briatore, quest'ultimo avrebbe inteso risparmiare su di un solo noleggio per l'importo di 180.000 €, né l'essere il socio debitore del 2% di quanto dovuto, poteva, sempre nell'ottica difensiva, dal punto di vista logico - giuridico certamente trasformare un'attività commerciale in un'attività privata. Sul punto non si ravvisa alcun accenno argomentativo nella sentenza impugnata».

La sentenza rescindente sul «pagamento/restituzione del pagamento del charter effettuato nel 2005» ha affermato: «La sentenza è incorsa nel vizio di omessa motivazione, non avendo fornito risposta alle censure svolte in appello con cui si era chiarito per quale ragione l'operazione non fosse avvenuta con una formale compensazione, come chiarito dal teste De Fusco, la quale aveva spiegato che il credito ed il debito non figuravano nel bilancio della stessa società, ciò che impediva la compensazione». Il giudice del rinvio inoltre ha affermato che «per quanto riguarda i charter che risultano formalmente pagati è documentalmente provato che a Briatore non era addebitato il costo complessivo previsto per i terzi», richiamando quanto « già espresso [dal] Tribunale con motivazione condivisibile».

Evidenzia ancora il ricorrente che la sentenza di annullamento con rinvio in ordine alla «assenta diversità di condizioni economiche praticate al Briatore» ha affermato: «la sentenza d'appello avesse rinviato alla prima sentenza, la quale, però, aveva attribuito a tale elemento valenza inconferente ed inidonea a rendere il dato indiziario seppur estremamente significativo, non risolutivo. Sul punto non si ravvisa alcun accenno argomentativo autonomo nella sentenza impugnata».

La Corte d'appello in sede di rinvio -prosegue il ricorso- ha poi riportato una serie di *mail* da cui emergerebbe l'effettiva riconducibilità del natante al Briatore e da cui emergerebbe la preoccupazione dello staff dello stesso legata all'evasione dell'IVA.

Tuttavia, il ricorrente evidenzia che le *mail* riportate nella sentenza impugnata erano già state riportate nella sentenza annullata con il medesimo fine, rispetto alle quali la sentenza rescindente aveva rilevato evidenti «travisamenti documentali che viziano la sentenza impugnata sotto il profilo dell'illogicità manifesta».

La sentenza rescindente sul punto aveva affermato che «non è dato comprendere perché le preoccupazioni esternate dal legale dovevano ritenersi rivolte a tale ultimo argomento e non invece alla questione della struttura societaria creata dal Briatore. Come evidenziato dalle difese, che ciò risponda alla realtà, del resto, lo si trarrebbe dalla lunga disamina dedicata dalla sentenza alla posizione della De Fusco, amministratrice della Autumn Sailing, richiamandosi in sentenza anche alcune mails a firma della De Fusco medesima in cui emergeva la preoccupazione



che i comportamenti del Briatore potessero far emergere l'irregolarità del Trust e non certo i problemi legati al regime fiscale applicabile alle navi Commerciai. Ci si riferisce, in particolare, ad alcune mails (quella tra la De Fusco ed un giornalista, tale Beckett, che doveva intervistare Briatore; quella tra Rossella Potter e la e Fusco in cui quest'ultima si lamenta del fatto che Briatore in un'intervista si fosse rivolto al Force blue indicandolo come la sua barca; ancora, da altre mails emergerebbe l'idea della De Fusco e di altri esponenti dell'entourage del Briatore di stipulare un contratto di sfruttamento dell'immagine fra questi ed Autumn Sailing così da giustificare la presenza a bordo del Briatore e di non fare emergere che fosse questi l'effettivo proprietario della barca). Proprio a seguito della lettura di una di queste mails, quella tra tale Wossala Dussey e Rosella Potter, sembrerebbe emergere in maniera inconfutabile l'oggetto della preoccupazioni, ossia che se il Briatore avesse insistito nell'affermare che il Force Blue era suo, avrebbe potuto essere messa in discussione la struttura stessa creata per la gestione di tutto il patrimonio del Briatore, ossia il c.d. trust discrezionale costituito in Inghilterra al fine di far apparire all'esterno che molte delle attività facenti capo al Briatore e gestite in vari paesi europei erano in realtà sotto il controllo di un trust indipendente localizzato a Londra».

Il ricorrente deduce, ancora, che la motivazione della sentenza impugnata in ordine alla destinazione commerciale del natante sarebbe peraltro illogica e contraddittoria, oltre che carente, anche sotto diversi ed ulteriori profili, non avendo tenuto in minima considerazione quando rilevato nell'atto di appello in ordine alle seguenti risultanze istruttorie: 1. l'imbarcazione è stata acquistata al fine di noleggiarla; 2. l'imbarcazione è stata da subito destinata al noleggio; 3. l'attività è stata gestita in forma imprenditoriale, attraverso la stipula di polizze assicurative volte a coprire i rischi derivanti dall'attività di noleggio; l'assunzione di oltre 15 dipendenti come membri dell'equipaggio, numero che può giustificarsi solo in caso di attività commerciale; la conclusione di un contratto di *charter marketing* con una delle aziende leader del settore (*Fraser Yacht*).

Ci si duole che nella sentenza impugnata non vi sia traccia di alcun accenno argomentativo teso a smentire la portata probatoria di tali elementi.

La sentenza impugnata – lamenta il ricorrente- ha affermato che a riprova della gestione non commerciale dell'imbarcazione la «gestione dello Yacht si è sempre chiusa in perdita». Da tale elemento, secondo la Corte territoriale, discenderebbe la prova del fatto che l'utilizzo del natante non fosse a scopi commerciali e che solo quando a lui non serviva poteva essere noleggiato a terzi «non importa se per mera esibizione o, con l'occasione, anche per ricavare denaro utile a parzialmente coprire i costi estremamente elevati di acquisto, refitting e gestione del natante».



La motivazione sul punto sarebbe per il ricorrente del tutto mancante ed illogica.

Si evidenzia che era stato rilevato con l'impugnazione come l'attività di noleggio avesse generato dal 2006 al 2009, ricavi complessivamente pari a circa 13.980.680 euro, di cui solo 7.449.191 euro per noleggi svolti nei confronti di Briatore, che comunque aveva corrisposto un canone di noleggio del tutto analogo a quello dei terzi. L'attività di noleggio, si era poi proseguito nell'atto di appello, aveva generato occupazione ed un indotto di svariati milioni, generando peraltro un importante effetto economico sul polo nautico di Genova e sul comparto turistico.

Per il ricorrente, con tutta evidenza l'apodittica affermazione della chiusura in perdita della gestione dello yacht sarebbe del tutto illogica, in quanto, seguendo il ragionamento della Corte territoriale, si arriverebbe al paradosso per cui tutte le attività commerciali che non chiudono con profitto perderebbero la loro qualifica di attività commerciale. Sussistenza dell'attività commerciale che peraltro riconosce la stessa corte d'appello nel prosieguo della motivazione laddove afferma che il noleggio a terzi era al più finalizzato a pubblicizzare il natante o, comunque, a ricavare denaro utile ad ammortizzare i costi di acquisto, gestione e ristrutturazione del natante, osservazione che, ad avviso del ricorrente, non potrebbe che confermare la destinazione commerciale dell'imbarcazione.

Con il **quinto motivo** si lamenta inosservanza ed erronea applicazione degli artt.40 co. 1 lett. c) e 4 d.p.r. 504/1995 nonché mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione n relazione al delitto contestato al capo **m)** dell'imputazione.

La Corte di appello – ci si duole- ha ritenuto sussistente l'evasione dell'accisa sul carburante contestata al capo m) alla luce della ritenuta non commercialità dell'attività del *Force Blue*.

Si richiamano, pertanto, i motivi sopra svolti, dal contenuto dei quali si ricava la assoluta violazione di legge e la contraddittorietà ed assenza di motivazione sul punto, che impongono l'annullamento della sentenza.

Con un **sesto motivo** lamenta inosservanza ed erronea applicazione degli artt. 43 e 110 c.p., 70 d P.R. 633/1972, anche in relazione agli artt. 292 e 295, d.P.R. 43/1973, nonché mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione in relazione all'affermata sussistenza dell'elemento soggettivo del contestato reato di evasione dell'IVA all'importazione.

Ricorda il ricorrente come, nei motivi d'appello, si fosse evidenziato che l'istruttoria dibattimentale non ha fornito alcuna prova circa la consapevolezza del Tarquini, comandante dell'imbarcazione, relativamente all'omesso pagamento dell'IVA all'importazione e circa il fatto che l'imbarcazione non potesse godere del



beneficio fiscale. E si era evidenziato, inoltre, come fosse sbagliato affermare che il Comandante fosse consapevole che fosse stata evasa l'iva all'importazione, dato che l'ingresso nelle acque comunitarie, nel momento in cui è nato l'obbligo alla corresponsione del tributo, è avvenuto nel 2005, anno in cui l'imbarcazione era comandata da Del Tevere e non da Tarquini.

La Corte genovese, in sede di rinvio, al pari della sentenza annullata, non avrebbe considerato le doglianze difensive, limitandosi ad affermare che il dato probatorio dimostrerebbe che il Comandante partecipasse alla gestione della nave.

Peraltro, si lamenta che nella sentenza impugnata non sarebbe stato tenuta in minima considerazione quanto già affermato dai giudici di legittimità nella sentenza rescindente, ove si legge: «Ulteriore deficit argomentativo, poi, si registra sull'analisi delle posizioni soggettive operata dalla sentenza di appello, laddove, in particolare con riferimento al Briatore, i giudici territoriali affermano che questi era consapevole non solo del fatto che il trust era fittizio, in quanto era lui ad amministrare il Force Blue e che lo utilizzava prevalentemente per fini personali, ma anche del fatto conseguente che il trattamento fiscale di cui l'Autumn Sailing godeva in relazione al natante era indebito. Anche su tale aspetto non può non condividersi quanto argomentato dalle difese, registrandosi l'erroneità di tale affermazione laddove sostiene che dalla circostanza che il trust fosse irregolare o fittizio dovrebbe discendere come fatto consequente che il trattamento fiscale di cui la società armatrice godeva in relazione all'imbarcazione fosse indebito. Sul punto, in particolare, è evidente che le due cose non siano affatto correlate, ben potendo essere irregolare il trust senza però che il trattamento fiscale attribuito al natante sia anche indebito, essendo quest'ultimo collegato all'effettiva destinazione commerciale dell'imbarcazione. In sostanza, come argomentato dalle difese, le circostanze di fatto sarebbero tutt'al più dimostrative di una consapevolezza da parte del Briatore dell'irregolarità del Trust, ma non sarebbero comunque collegate con il regime fiscale applicabile alla società armatrice, non potendosi trarre dalle stesse la prova che il Briatore fosse consapevole dell'irregolarità del regime di esenzione dall'IVA applicato alla gestione dell'imbarcazione».

Quanto osservato nella sentenza rescindente rispetto a tutte le posizioni soggettive e, in particolare, su Briatore, assumerebbe ancora più pregnanza in relazione alla posizione del Tarquini, neppure più comandante dell'imbarcazione nel momento in cui è sorto l'obbligo di versamento dell'imposta.

Con un **settimo motivo** si deduce inosservanza ed erronea applicazione dell'art. 70 D.P.R. 633/72, e mancanza, contraddittorietà ed illogicità della motivazione in violazione dell'art. 125 comma 3 cod. proc. pen. in relazione alla circostanza che il reato di omesso pagamento dell'IVA all'importazione abbia natura istantanea.



Per il ricorrente il reato di omesso versamento dell'IVA all'importazione deve considerarsi istantaneo, sia pure a effetti permanenti, e non già permanente e che, pertanto, il reato, commesso il 13 marzo 2005 era giunto a prescrizione (cinque anni non interrotti, secondo l'art. 157 cod. pen. allora vigente) già a far data dal marzo 2010, dunque prima dell'intervenuto sequestro.

Sicché in nessun caso potrebbe essere applicata la confisca dell'imbarcazione Force Blue.

Alle pagg. 23-29 del ricorso si dà ampio conto dell'evoluzione giurisprudenziale in materia da cui per il ricorrente può concludersi che questa Corte di legittimità è ormai largamente orientata nel senso di escludere l'equiparazione tra IVA all'importazione ai dazi doganali e, di conseguenza, pure è maggioritario l'orientamento teso ad escludere la legittimità di indiscriminate estensioni della disciplina del TULD (o del CDC) all'IVA, sostanziandosi il rinvio operato dall'art.70 DPR 633/72 a una mera estensione del regime sanzionatorio del contrabbando ("quoad poenam") senza che per questo le due fattispecie incriminatrici debbano forzatamente considerarsi, in toto, sovrapponibili.

Dalla perentoria affermazione della giurisprudenza di legittimità discenderebbe dunque che:

- a) ogni indebita estensione della disciplina sostanziale del contrabbando all'IVA all'importazione (tra cui la solidarietà passiva al tributo stabilita dall'art. 25 del TULD in capo ai successivi aventi causa sulla merce) rischia di violare il divieto di estensione analogica del precetto penale;
- b) non potendosi affermare la solidarietà passiva in capo ai successivi possessori della merce illegalmente importata, perde pregio l'unico argomento speso a sostegno della natura permanente del delitto di evasione dell'IVA all'importazione, quello secondo cui l'omesso pagamento del tributo integra un illecito che si "consustanzia" al bene e si protrae nel tempo, al punto che anche i successivi possessori della merce indebitamente introdotta nel territorio UE concorrerebbero nel medesimo reato, in continuità con l'illecito perpetrato dall'importatore.

Non potrebbe che concludersi, pertanto, secondo la tesi sostenuta in ricorso, per la natura istantanea del reato in esame, con effetti permanenti che si sostanziano nell'effetto di danno arrecato all'amministrazione finanziaria del Paese di importazione, che si protrae fino all'assolvimento del tributo evaso.

Per vero, i due assunti cui si è sopra fatto cenno, ossia l'assimilazione tra IVA all'importazione e i tributi doganali, nonché la prospettata "compenetrazione" tra l'IVA all'importazione e il bene importato, tale da connotare la merce (e le transazioni effettuate su di essa) di una intrinseca perdurante illiceità fino all'assolvimento del tributo, per il ricorrente – che richiama in ricorso ampia giurisprudenza



nazionale e sovranazionale e dottrina- paiono difficilmente sostenibili anche dal punto di vista tributario.

• De Fusco Maria Pia (Avv. Cesare Manzitti e Avv. Andrea Vernazza) amministratore e legale rappresentante della società Autumn Sailing Limited dal 28/4/2006 al 11/2/2008 affida la sua difesa a quattro motivi di ricorso.

Ricorda il difensore ricorrente che la Terza Sezione Penale di questa Corte, con la sentenza del 28/9/2018, per quanto attiene la posizione della De Fusco, cassava senza rinvio - perché il fatto non sussiste - la sentenza d'appello relativamente al capo N, e cassava con rinvio relativamente al Capo A, per vizio logico di motivazione. E il giudice del rinvio, nella sentenza impugnata, confermava, per la posizione della stessa, la decisione di non doversi procedere per prescrizione relativamente al capo A nonché il provvedimento di confisca del natante *Force Blue* e la confisca per equivalente della somma di euro 3.600.000,00, oltre alla condanna a rifondere le spese di assistenza e difesa delle parti Civili costituite.

Fulcro del processo, per quanto attiene l'odierna ricorrente, è se la società *Autumn Sailing Limited* fosse o meno società esistente e commerciale, ovvero mero schermo protettivo per consentire al suo asserito utilizzatore pressoché esclusivo (o comunque prevalente), Flavio Briatore, di eludere l'IVA all'importazione, e se sia perciò legittima o meno la confisca del natante e la confisca per equivalente della somma di 3.600.000 euro.

Così chiarito l'ambito di interesse per la ricorrente alla proposizione del presente ricorso, con un **primo motivo** il difensore della De Fusco deduce nullità della sentenza impugnata per erronea applicazione ed interpretazione della norma incriminatrice di cui all'art. 70 DPR 633/1972 (capo A) laddove afferma la natura permanente del detto reato e, per conseguenza, dispone la confisca del natante *Force Blue*.

La tesi proposta è che, dato e non concesso che l'*Autumn Sailing Limited* fosse una società schermo finalizzata esclusivamente a far sì che il Briatore potesse eludere l'IVA all'importazione, il problema squisitamente giuridico che si pone è se il reato di evasione dell'IVA all'importazione sia da ritenersi istantaneo (seppur con effetti permanenti) ovvero permanente *tout-court*.

Per la ricorrente sono molteplici le considerazioni che militano per far ritenere l'evasione dell'IVA all'importazione come "reato istantaneo" (seppur ad effetti permanenti), e precisamente: 1. dottrina e giurisprudenza hanno da sempre qualificato come istantanei i reati puramente "omissivi", rispetto ai quali, cioè, la legge individui un termine od un preciso momento per l'agente per dar corso ad un determinato adempimento; 2. l'IVA è, indiscutibilmente, un "tributo interno" donde



la debenza al momento dell'importazione non può immutarne la natura; assimilarla ad un dazio è improprio; 3. è, infatti, solo per ragioni pratiche-organizzative che la riscossione avviene al momento dell'ingresso del bene nel territorio dello Stato; 4. equiparare il reato de quo al contrabbando contravverrebbe anche il principio del divieto di applicazione analogica di norme penali "in malam partem"; 5. circa l'esigenza di considerare la merce per cui vi è stata evasione dell'IVA all'importazione come "segnata" da illegittimità, essa sarebbe egualmente tutelata dal considerare il reato istantaneo ma con effetti permanenti.

Plurime ragioni, in sintesi, militerebbero per ritenere erronea la decisione della Corte del rinvio sul punto specifico, donde se ne chiede la cassazione senza rinvio con declaratoria della maturazione della prescrizione del reato a data anteriore al sequestro dell'imbarcazione e, quindi, consequenziale annullamento del provvedimento di confisca dell'imbarcazione "Force Blue" e della confisca per equivalente della somma di euro 3.600.000,00.

In ogni caso, considerata la non uniformità delle decisioni di questa Corte di legittimità sul punto specifico della natura dell'evasione dell'IVA all'importazione (se reato permanente o se reato istantaneo con effetti permanenti) si sottopone alla valutazione di codesta Corte l'opportunità di investire della questione le Sezioni Unite Penali.

Con un **secondo motivo** si lamenta nullità della sentenza impugnata per vizio di applicazione di legge di natura processuale inerente all'avvenuta formazione del c.d. "giudicato interno" in ordine alla erroneità della affermazione che la *Autumn Sailing Limited* sarebbe una società inesistente, creata ad arte, quale schermo per consentire al Briatore l'evasione dell'IVA all'importazione e gli altri vantaggi fiscali derivati dalla "commercialità" del natante *Force Blue*.

La ricorrente si sofferma sui limiti imposti al giudice del rinvio a seguito della sentenza della Corte di Cassazione avvenuta per vizio motivazionale e sulla giuri-sprudenza di legittimità

Contesta in particolare la motivazione delle pagg. 33, al fondo, e 34 della sentenza impugnata) ove si legge "che, contrariamente a quanto sostenuto dalle difese degli imputati, la sentenza rescindente, per la natura del vizio riscontrato nella precedente sentenza d'appello. non contiene l'enunciazione di principi di diritto vincolanti per questo giudice del rinvio, né altri tipi di accertamenti che comportino preclusioni nell'ambito della cognizione di questo nuovo giudizio d'appello in sede di rinvio".

In verità, pur versandosi in tema di annullamento per illogicità e contraddittorietà di motivazione della precedente decisione di appello, l'orientamento di legittimità su tale aspetto e sui poteri del giudice del rinvio non sembra essere nei termini così ampi espressi nell'affermazione succitata della Corte del rinvio.



Rileva la ricorrente che la sentenza rescindente, relativamente al reato di fatture per operazioni inesistenti (capo N dell' imputazione) così ha motivato: "Ritiene il Collegio che la sentenza debba essere annullata senza rinvio perché il fatto non sussiste" (pag. 42) e più in avanti (pag. 43) "Ed infatti, venuta meno la tesi articolata nella prima sentenza secondo cui la società armatrice Autumn Sailing fosse una società schermo.... la contestazione di emissione di fatture soggettivamente inesistenti non è sostenibile giuridicamente".

Ci troviamo dunque di fronte ad una decisione irreversibile su un capo d'imputazione che sancisce come la *Autumn Sailing* non potesse qualificarsi come "società schermo".

Si tratterebbe, all'evidenza, di un giudicato interno (o implicito) che costituisce - a mente della giurisprudenza sopra citata inerente l'art. 627 cod. proc. pen. - un evidente ed insormontabile limite alla cognizione del giudice del rinvio, cui esso era tenuto ad adeguarsi.

Ciò a sostenere la tesi dell'annullamento senza rinvio la sentenza impugnata nella parte in cui dispone la confisca del natante Force Blue nonché la confisca per equivalente nei confronti degli imputati per euro 3.600.000, nonché la condanna alle spese a favore delle Parti Civili costituite.

Con un **terzo motivo** la ricorrente deduce nullità della sentenza per violazione degli artt. 321 e 322 ter cod. proc. pen. relativamente alla confisca per equivalente della somma di 3,600.000 euro corrispondenti all'IVA all'importazione.

Si evidenzia in ricorso come, a pag. 82 della sentenza la Corte d'appello di Genova, la Corte territoriale affronti il tema della confisca del profitto. Dopo aver premesso che in tema di reati fiscali è indubbio che nell'evasione di pagamento delle imposte esso consiste nel risparmio conseguito dall'autore della condotta omissiva, e che nel caso in questione l'IVA all'importazione evasa in conseguenza del contrabbando del natante ammonta a euro 3.600.000,00, i giudici d'appello osservano inoltre che la confisca è obbligatoria e come tale deve essere disposta anche in assenza di preventivo sequestro.

La sentenza osserva poi che il tema, nel caso di specie, è sia la natura della confisca del profitto integrato dal risparmio di imposta sia la sua compatibilità con la declaratoria di intervenuta prescrizione.

Per quanto riguarda il primo profilo, la Corte di merito sostiene che, considerata la natura ontologicamente fungibile del denaro "risulta arduo istituire una differenza di natura giuridica fra la confisca diretta (del denaro) e quella per equivalente (di beni di valore corrispondente al debito evaso), con la conseguenza che" la confisca del profitto conseguente ad un risparmio è sempre confisca diretta che dal punto di vista esecutivo si attua con le forme della confisca per equivalente ".



La sentenza afferma poi di non ignorare l'orientamento di questa Corte di legittimità (Sez. 3. n. 6348 del 4/10/2018) che, mantenendo inalterata la differenza di struttura tra confisca diretta e per equivalente anche in caso di profitto rappresentato da un "risparmio" di imposta - essendo possibile solo la confisca diretta perché quella per equivalente avrebbe natura afflittiva- ha ritenuto necessaria un'indagine al fine di verificare il valore numerano delle disponibilità giacenti sul conto dell'imputato alla scadenza del termine per il versamento dell'imposta e al momento del sequestro, ma ha ritenuto di discostarsi da tale orientamento in sintesi con due argomentazioni: 1) perché il profitto derivante da un risparmio costituisce un arricchimento del patrimonio globale del debitore nel suo complesso (patrimonio con il quale il debitore risponde di tutti i suoi debiti ex art. 2740 cod. civ.); 2) perché è discutibile che , dopo la prescrizione, la confisca del profitto "per risparmio" di imposta perda la funzione ripristinatoria ed acquisti quella sanzionatoria, posto che l'arricchimento da risparmio mantiene la sua illiceità e quindi permane la funzione ripristinatoria e preventiva tipica della confisca del profitto del reato.

La Corte territoriale, quindi, conclude che la confisca obbligatoria del profitto prevista dall'art. 301 TULD deve essere confermata ed eseguita nelle forme della confisca per equivalente.

Occorre però ricordare – fa osservare la ricorrente- che la giurisprudenza di legittimità è ormai costante sui seguenti punti:

- 1. La confisca diretta del profitto del reato è comunque istituto ben distinto dalla confisca per equivalente (Sez. Un. n. 10561 del 30/01/2014, ric. Gubert);
- 2. La confisca per equivalente deve essere obbligatoriamente disposta con la sentenza di condanna o di patteggiamento, ma incontra un limite nell'eventuale declaratoria di estinzione del reato per prescrizione (Sez. 3 n. 55482 del 20/7/2017);
- 3. Le Sezioni Unite (sentenza 31617 del 26/06/2015 ric. Lucci) hanno ritenuto ammissibile, in caso di prescrizione, la confisca diretta del prezzo o del profitto del reato specificando come in tali casi la misura non presenta connotazioni di tipo punitivo, con un provvedimento di ablazione a cui fa difetto una finalità repressiva , posto che l'acquisizione all'Erario finisce per riguardare una res che l'ordinamento ritiene non essere mai entrata a far parte dell' patrimonio del reo rappresentando la retribuzione dell'illecito.
- 4. La confisca per equivalente, invece, assolve ad una funzione sostanzialmente ripristinatoria della situazione economica modificata in favore del reo dalla commissione del fatto illecito mediante l'imposizione di un sacrificio personale di corrispondente valore a carico del responsabile ed è pertanto connotata dal carattere afflittivo e da un rapporto consequenziale alla commissione del reato proprio



della sanzione penale, per cui la stessa non può che essere disposta solo all'esito di un giudizio di condanna, dovendosi appunto declinare la funzione della misura in chiave marcatamente sanzionatoria (Sez. 3, 4/10/2018, ric. Torelli).

Alla luce di tale orientamento le argomentazioni della sentenza della Corte territoriale non parrebbero pertinenti e tali da giustificare l'adozione della confisca per equivalente dell'importo dell'IVA non versata. Non lo sarebbe, certamente, l'argomento che il risparmio dell'imposta costituisca un arricchimento del patrimonio del debitore, considerato che, come ha correttamente rilevato la sentenza 4/10/2018 della Suprema Corte, la *res*, proprio per la specifica illiceità della causa negoziale da cui origina, non è mai entrata a far parte del patrimonio del reo. E neppure sarebbe convincente l'altro argomento, e cioè che sarebbe discutibile che, dopo la prescrizione, la confisca del profitto "per risparmio" di imposta perda la funzione ripristinatoria ed acquisti quella sanzionatoria, posto che l'arricchimento da risparmio mantiene la sua illiceità e quindi permane la funzione ripristinatoria e preventiva tipica della confisca del profitto del reato.

In realtà, per la ricorrente, come ha puntualmente rilevato questa Suprema Corte nella sentenza sopra citata, la funzione ripristinatoria non si porrebbe in antitesi/contrapposizione con la funzione sanzionatoria ben potendo le medesime concorrere nel carattere afflittivo della misura caratterizzata da un rapporto consequenziale alla commissione del reato, mentre esula dalla stessa qualsiasi funzione di prevenzione che costituisce la finalità principale delle misure di sicurezza, essendo in definitiva la confisca di valore parametrata al profitto o al prezzo dell'illecito solo da un punto di vista "quantitativo".

In assenza di una sentenza di condanna, la confisca per equivalente dell'importo di euro 3.600.000,00 sarebbe quindi illegittima per violazione degli artt. 321 e 322 ter cod. proc. pen. e pertanto si chiede a questa Corte di annullare la sentenza sul punto con l'adozione dei conseguenti provvedimenti.

Con il **quarto motivo** si deduce nullità della sentenza impugnata sia per vizio di violazione di legge inerente all'interpretazione ed applicazione dell'art. 8 bis co. 1 lett. "a" e dell'art. 4 co. 5 lett. "a" DPR 633/72, nonché della Direttiva Comunitaria 112/2006/CEE 29.11.2006 e si lamenta nullità della sentenza per contraddittorietà logica risultante dal testo, nonché per travisamento della prova in relazione a quanto emerso nel giudizio di merito.

La sentenza impugnata – ci si duole- tratta la questione della natura o meno di "schermo" della *Autumn Sailing Ltd* rispetto ad un bene, il *Force Blue*, che appare essere un'unita da diporto nella reale proprietà e piena disponibilità del Sig. Flavio Briatore alle pagg. 35¬43.

In tale segmento della motivazione affronta i seguenti aspetti:



- la nullità e/o comunque la non riconoscibilità per il nostro diritto interno del Trust FB, apparente proprietario del Force Blue;
- la erroneità giuridica della tesi in forza della quale la commercialità o meno dell'attività svolta dal *Force Blue* possa desumersi direttamente dalla natura e destinazione, anche non esclusiva, della nave allo svolgimento dei "charter";
- la rilevanza, per stabilire la commercialità o meno, dell'aspetto soggettivo inerente, cioè, "la qualificazione soggettiva dell'effettivo titolare del bene";
- la sottovalutazione di tali aspetti da parte del primo giudice e l'omessa presa in considerazione delle prove d'accusa, in particolare dei documenti acquisiti con la rogatoria internazionale sui passaggi di quote della *Autumn Sailing* e sulla concatenazione di società definibili quali "scatole vuote".

Da tutte queste considerazioni la Corte del rinvio giunge a ritenere accertato che il *Force Blue* sia sempre stato proprietà di Flavio Briatore e la *Autumn Sailing* sia da qualificarsi come mera "società di godimento" e come tale non riconoscibile nel nostro ordinamento quale "società commerciale".

Tutto ciò, secondo la Corte territoriale, sarebbe già sufficiente per affermare la sussistenza in capo a tutti gli imputati della consumazione del reato sub A (come si legge a pag. 43 della sentenza).

Nondimeno la Corte, "per completezza di motivazione" affronta anche gli altri argomenti già dibattuti nei precedenti gradi e precisamente:

- a) se il Briatore, personalmente, quale proprietario reale del Force Blue possa definirsi "imprenditore commerciale";
- b) se comunque il Briatore e/o l'*Autumn Sailing*, con riferimento alla nave "*Force Blue*" potessero rientrare nel novero dei soggetti esentabili dall'IVA all'importazione secondo la norma di cui all'art. 8 bis co. i lett. a) DPR 633/72. La risposta a tali quesiti ulteriori (e, secondo la Corte del rinvio) puramente ulteriori ed espressi "ad abundantiam" a conferma della tesi accusatoria, sarebbe negativa giacché la "commercialità" (e del natante e di chi lo possiede e gestisce) deve essere "professionale" (e sostanzialmente esclusiva) non potendosi riconoscere che il requisito sia soddisfatto dalla produzione, contingente, di profitti alternati all'uso personale. Parimenti non ammissibile sarebbe l'autoconsumo e rivelatori, sotto il profilo probatorio, della discontinuità della finalità commerciale sarebbero, parimenti, i "cambi di classe" che il natante ha fatto nel periodo preso in esame dal capo d'imputazione.

Nell'apparato argomentativo della sentenza della Corte del rinvio, sussisterebbero per la ricorrente plurime violazioni di legge e travisamenti di emergenze fattuali emerse nella fase di primo grado dall'istruttoria dibattimentale.

Viene posto in evidenza, anzitutto, che Flavio Briatore, fin dalla fase delle indagini, non ha mai fatto mistero di essere il *dominus* del FB-Trust e della *Autumn*



Sailing Ltd. Ciò che, peraltro, non avrebbe alcuna incidenza sul reato di evasione dell'IVA all'importazione, come è stato correttamente osservato dal primo giudice, in quanto la norma di esenzione di cui all'art. 8 bis co. i lett. a) DPR 633/72 fa chiaro ed inequivoco riferimento all'oggetto dell'esenzione che è costituito dalla "nave" che, a chiunque appartenga, ove abbia destinazione commerciale, può usufruire dell'esenzione dall'IVA.

La ratio di tale disposizione è, all'evidenza, quella di favorire l'accesso alle acque territoriali comunitarie di natanti esercenti attività commerciali a beneficio di tutti gli Stati della Comunità ed in particolare di quello ove la nave esplicherà la sua attività. Ne consegue quindi – prosegue il ricorso- che il tema inerente la nullità o invalidità del "trust" e le relative prove sono, in linea di fatto, superate dalle dichiarazioni dell'imputato Briatore, e in linea di diritto dallo scopo della norma sull'esenzione che fa riferimento al dato oggettivo della commercialità del bene, ossia della nave per la quale l'esenzione, viene invocata.

La norma sull'esenzione, pacificamente, non qualifica né "quantifica" la commercialità, per cui gli unici parametri normativi di riferimento di detto requisito sono quelli già indicati da tutte le difese nel presente processo, ovvero:

- 1. l'art. 4 co. 5 lett. a) del DPR 633/72 (lo stesso che prevede l'esenzione) secondo cui non rientra tra le attività commerciali "il possesso e la gestione di... unità da diporto da parte di società od 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";
- 2. l'art. 9 della Direttiva Comunitaria 112/2006/CEE del 29.11.2006 (recepita dal nostro legislatore) che, senza fare alcun ricorso a criteri di "esclusività" o "prevalenza", così si esprime: "si considera <attività economica> ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità".

I citati parametri – osserva la ricorrente- fanno riferimento all'aspetto soggettivo (quello citato sopra sub 1) solo per delimitarlo in senso negativo, e, in particolare (quello citato sopra sub 2) fanno riferimento alle attività ed ai beni a mezzo dei quali l'attività si esplica.

Corollario dei citati principi è che l'autoconsumo, se praticato a prezzi di mercato, non possa essere escluso dall'esenzione.



E le citate problematiche giuridiche non mutano se ad aver goduto dell'esenzione fosse da ritenersi l'*Autumn Sailing Ltd* o il Briatore personalmente.

Ciò a tacere, per la ricorrente, dei dati di fatto pacificamente emersi a livello documentale e testimoniale dall'istruttoria dibattimentale di primo grado (che la sentenza impugnata pretermette e/o travisa) ovvero che:

- l'Autumn Sailing fu creata nell'anno 2000, ovvero 5 anni prima della vicenda in esame nel presente procedimento (cfr. sentenza l' grado pag. 20);
- l'Autumn Sailing per essere operativa ha acceso un mutuo estremamente oneroso di 13 milioni di dollari; ha gestito due navi, prima di acquistare il Force Blue e precisamente "Lady in Blue 1" e "Lady in Blue 2" (il riferimento è alla sentenza di primo grado, pag. 20);
- il Force Blue ha effettivamente navigato in Italia ed all'estero conducendo "clienti terzi" in forza di regolari contratti di "charter" (sentenza di primo grado, pag. 22);
- il Briatore, per stipulare *charter* per il *Force Blue*, si è affidato alla principale agenzia mondiale del settore degli *yacht* di lusso, ovvero la *Fraser Yacht*.

Anche la sentenza rescindente di questa Corte – sottolinea la ricorrente- ha evidenziato come i costi di *refitting* del *Force Blue* fossero assolutamente superiori al vantaggio dell'omesso versamento IVA e come sia contraddittorio parlare di semplice "abbellimento" per l'uso del proprietario.

Conclusivamente la motivazione della sentenza del rinvio si rivelerebbe viziata per erronea applicazione ed interpretazione della norma di legge che autorizza l'esenzione dall'IVA per le navi ad uso commerciale, laddove attribuisce rilievo ad aspetti soggettivi anziché al dato oggettivo della natura della nave.

Sarebbe altresì logicamente contraddittoria laddove: 1. nel ravvisare un profitto illecito, sotto forma di "risparmio fiscale" in capo al Briatore non tiene conto di dati emersi dall'istruttoria dibattimentale circa i costi che lo stesso Briatore ha sostenuto per refitting e per il mantenimento della nave in misura ampiamente superiore al risparmio medesimo; 2. non considera - nonostante l'evidenza delle emergenze documentali - che la presunta società schermo Autumn Sailing esisteva ed operava da tempo di molto anteriore al momento in cui avrebbe dovuto svolgere il ruolo di schermo ai fini dell'evasione dell'IVA all'importazione.

Sarebbe, infine, travisante delle risultanze probatorie laddove riduce i "charter" del Force Blue ad attività marginale, dilatando in modo avulso dalle emergenze processuali l'uso della nave da parte del Briatore.

Tutto ciò si rifletterebbe sulla posizione della ricorrente De Fusco a livello di concorso nel reato sub A, nonostante che la stessa abbia svolto realmente il suo ruolo di Amministratore di *Autumn Sailing* nel periodo che le viene contestato.



• 3. Briatore Flavio (Avvocati Massimo Pellicciotta e Franco Coppi), amministratore di fatto e proprietario della Autumn Sailing Ltd e, dunque, effettivo proprietario dello yacht Force blue affida la sua difesa a otto motivi di censura.

Con il **primo motivo** i difensori ricorrenti lamentano:

- violazione dell'art. 627, co. 3, cod. proc. pen. per mancato adeguamento del giudice del rinvio alle questioni di diritto decise con la sentenza di annullamento con rinvio pronunciata dalla Terza Sezione Penale di questa Corte di legittimità in data 28/9/2018.
- violazione degli artt. 8 bis, 68, co. 4 e 5, lett. a) e 70 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nonché carenza e manifesta illogicità della motivazione in ordine alla ritenuta sussistenza, sul piano oggettivo, del reato di evasione dell'Iva all'importazione.
- violazione dell'art. 1344 cod. civ.; dell'art. 4, co, 2, n. 1 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, anche in relazione all'art. 2507 cod. civ.; dell'art. 49 bis, D.Lgs. 18 luglio 2005, n. 171, così come introdotto dal D.L. 21 giugno 2013, n. 69 (c.d. «Decreto del Fare»), convertito con modificazioni dalla Legge 9 agosto 2013, n. 98 nonché carenza e manifesta illogicità della motivazione in relazione alla ritenuta "fittizietà" della società *Autumn Sailing*, proprietaria dell'imbarcazione "Force Blue".

Per i ricorrenti, premesso che, trattandosi di annullamento con rinvio è indiscutibile come la Corte d'Appello di Genova, in sede di rinvio, si sia trovata a giudicare con gli stessi poteri del giudice che ha emesso la sentenza annullata e che nel giudizio di rinvio avrebbe dovuto rispettare i principi di diritto e le indicazioni fornite dal giudice di legittimità (il richiamo *ex plurimis* è a Cass. 13.11.2007 in *Arch. nuova proc. pen. 2009*, 106; Cass. 15.12.2013, Scavetto, 254830), quello che, al contrario, è precluso al giudice di rinvio, è il discostarsi dal percorso giuridico segnato dalla Corte di Cassazione e il reiterare la motivazione della Corte territoriale annullata in sede di legittimità.

In sostanza, sottolineano i difensori ricorrenti, la Corte territoriale è stata investita della valutazione della sentenza di primo grado alla luce di quanto dedotto dalle parti nelle rispettive impugnazioni.

Secondo lo sviluppo argomentativo di cui al ricorso occorre allora prendere le mosse dalla sentenza rescindente della Corte di Cassazione, per stabilire se la Corte genovese ne abbia rispettato le indicazioni e non abbia reiterato argomentazioni già censurate in sede di legittimità.

Il primo tema da prendere in considerazione, secondo l'ordine indicato dalla stessa Suprema Corte, come del resto riconosciuto anche nella sentenza impugnata, atteneva alla natura di *Autumn Sailing*, dovendosi innanzitutto verificare se



si trattasse o meno di un soggetto giuridico meramente interposto (fittiziamente) per schermare la reale proprietà dell'imbarcazione, Force Blue.

La sentenza rescindente -ricordano i difensori ricorrenti- aveva peraltro precisato cosa dovesse intendersi per schermo societario. Tale concetto doveva essere valutato in stretta correlazione con l'interpretazione dell'art. 8 bis d.P.R. 633/72, che indica i criteri per il riconoscimento dell'esenzione dell'IVA all'importazione. Secondo il precedente giudice di legittimità infatti "la normativa (cioè, in particolare, il D.P.R. sull'IVA) si limita ad escludere che possa essere considerata attività commerciale quella che, dietro lo schermo di una struttura societaria, risulta rivolta esclusivamente a permettere al socio o a soggetti riconducibili ai soci, l'uso personale di determinati beni".

Tale affermazione del giudice di legittimità – prosegue il ricorso- contiene certamente una indicazione dalla quale il giudice di rinvio non poteva discostarsi, ovvero che è "schermo" una struttura societaria che ha la sua unica causa costitutiva nella finalità di permettere al suo socio di godere personalmente di un bene nominalmente intestato alla società.

Per i difensori ricorrenti la Corte territoriale sarebbe incorsa in errore laddove si è sentita completamente svincolata dalle pur precise indicazioni fornite dalla sentenza rescindente, tanto che, alle pp. 33 e 34 della sentenza si legge che: "al riquardo giova premettere che, contrariamente a quanto sostenuto dalle difese degli imputati, la sentenza rescindente, per la natura del vizio riscontrato nella precedente sentenza di appello, a parte il rigetto di questioni processuali pregiudiziali sollevate dalle difese e la dichiarata assoluzione dai reati di emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, non contiene l'enunciazione di principi di diritto vincolanti per questo giudice del rinvio, né altri tipi di accertamenti che comportino preclusioni nell'ambito della cognizione di questo nuovo giudizio di appello in sede di rinvio. Ed infatti, l'annullamento della precedente decisione di secondo grado è avvenuto esclusivamente per vizi della motivazione, ritenuta contraddittoria e carente, in ordine alla sussistenza dei reati, per cui la Corte di Cassazione ha espressamente rimesso a questo giudice del rinvio la nuova valutazione dei motivi di appello a suo tempo proposti dalle difese degli imputati avverso la sentenza di primo grado con riferimento alle questioni di merito inerenti la sussistenza dei reati contestati".

Per le difese ricorrenti basta leggere la motivazione della sentenza di annullamento per rendersi conto che la rappresentazione che ne dà la corte di appello è del tutto fuorviante. E' ben vero, infatti, che l'annullamento è intervenuto per difetto della motivazione; tuttavia, la Terza Sezione Penale di questa Corte si è dedicata, per pagine e pagine (in particolare da p. 52 a p. 67), ad analizzare tutte



le questioni di diritto sollevate dalle difese (e, in particolare quella della commercialità dell'imbarcazione), fornendone una interpretazione che non poteva che ritenersi vincolante per il giudice del rinvio. E' dunque davvero singolare- ci si duole in ricorso- che quest'ultimo affermi, nell'*incipit* della motivazione, che tutte le ampie argomentazioni in diritto sviluppate dalla sentenza della Suprema Corte non avrebbero alcun rilievo nel nuovo giudizio di appello e che di esse, anzi, ci si potrebbe tranquillamente disinteressare senza incorrere nella violazione dell'art. 627 cod. proc. pen.

L'esempio forse più clamoroso di come, in effetti, le precise indicazioni contenute nella sentenza rescindente sarebbero state completamente ignorate dalla sentenza pronunciata all'esito del giudizio di rinvio riguarda, per i ricorrenti, il tema della "effettività" o "fittizietà" della società proprietaria del natante, "Autumn Sailing Ltd."

Sul punto, si rileva in ricorso che, insieme alla definizione di cosa debba intendersi per soggetto giuridico interposto fittiziamente, la Corte di legittimità ha fornito al giudice di merito anche una preziosa - ed altrettanto vincolante - chiave interpretativa per risolvere il quesito se tale definizione potesse conciliarsi con la destinazione che ha avuto il *Force Blue* (il richiamo è a pag. 52 della sentenza rescindente e alla parte in cui i giudici di legittimità prendono le distanze, alla luce dell'istruttoria espletata, dalla soluzione da essi stessi offerta dalla sentenza n. 14863/2012, resa nel procedimento cautelare a seguito del ricorso proposto dal Tarquini e dal Briatore, unitamente alla società *Autumn Sailing Limited*, avverso il provvedimento del Tribunale del Riesame che aveva respinto gli appello proposti contro l'ordinanza del GIP che aveva rigettato le istanze di dissequestro relative all'imbarcazione *Force Blue*).

Per i difensori ricorrenti, nel momento in cui, infatti, la Corte di Cassazione osserva che non possono condividersi i contenuti della precedente sentenza di legittimità pronunciata in sede cautelare - che aveva ricostruito il rapporto fra *Autumn Sailing* e il natante in termini di "interposizione fittizia" - e ciò perché la motivazione stessa della sentenza annullata indica elementi oggettivi emersi dall'istruttoria dibattimentale che depongono invece nel senso dell'effettività dell'attività svolta dalla società, il valore vincolante di tali affermazioni rispetto al giudizio di rinvio è del tutto evidente.

Il giudice di legittimità -prosegue il ricorso- ha infatti chiaramente fissato il principio di diritto secondo il quale la valutazione circa l'effettività/fittizietà del rapporto fra società e imbarcazione deve essere effettuata a prescindere da considerazioni meramente formali e di natura soggettiva e guardando invece agli elementi oggettivi valorizzati dalla stessa sentenza di appello, non potendo evidentemente ritenersi un mero schermo una società, come *Autumn Sailing*: a) che è



stata fondata molti anni prima dell'acquisto dell'imbarcazione; b) che in questo arco temporale ha gestito e compravenduto altre barche; c) che ha impegnato rilevanti risorse finanziarie per adeguarsi ad una classe commerciale; d) che ha fatto ricorso all'indebitamento bancario; e) che impiegava ed impiega (ancora oggi dal momento che, seppur sotto sequestro, continua ad effettuare *charters*), numerosi dipendenti; f) che è proprietaria di una barca che è stata noleggiata al socio come a *charteristi* terzi, che è stata pubblicizzata su riviste specializzate ed esposta in fiere del settore nautico e che è stata affidata per essere messa sul mercato dei charters ad un *broker* tra i più accreditati al mondo.

Non è del resto un caso – secondo la tesi proposta in ricorso- che, proprio nell'introdurre le argomentazioni giuridiche sviluppate sul tema della configurabilità del reato di evasione dell'IVA all'importazione, la sentenza di annullamento avesse chiaramente affermato che "la lettura del combinato disposto degli artt. 8 bis, 68 d.P.R. n. 633 del 1972, operata dalla difesa dei ricorrenti, alla luce non solo della giurisprudenza interna ed europea richiamata nei ricorsi degli imputati, ma anche della stessa interpretazione offerta dall'Agenzia delle Entrate (segnatamente dalla circolare relativa la caso analogo dell'importazione del natante dall'issola di Cayman, circa la questione dell'autoconsumo) avrebbe meritato ben più ampio approfondimento di quanto dedicato dalla Corte di Appello"

E non c'è dubbio, secondo i ricorrenti, che, nella giurisprudenza interna ed europea, oltre che nelle circolari e nei pareri dell'Agenzia delle Entrate ampiamente citati dalla difesa nei motivi di appello, i dati salienti che consentono di individuare il carattere commerciale o meno di una certa attività non sono certamente quelli legati al soggetto che la esercita, ma alle modalità oggettive con cui tale attività viene esercitata.

Per i difensori ricorrenti, dunque, non solo la precedente sentenza di legittimità aveva rimesso al giudice di rinvio il compito di decidere se *Autumn Sailing* fosse una finzione giuridica costituita per assicurare a Briatore l'esclusivo godimento dello *yacht*, ma aveva indicato molto chiaramente la strada per risolvere questo nodo, incentrata appunto sull'analisi di quegli elementi oggettivi valorizzati dalla stessa sentenza annullata che depongono in realtà per il carattere effettivo (e non fittizio) di quella attività.

La palese violazione dell'art. 627, co. 3, cod. proc. pen. emergerebbe già dai presupposti del ragionamento. Si legge infatti a pag. 37 della sentenza impugnata che il giudice del rinvio ritiene che "come sembra sia stato ritenuto risolutivo anche dalla Corte di Cassazione nel giudizio rescindente con riferimento al citato punto 18 della decisione, sia assolutamente rilevante esaminare l'aspetto soggettivo della destinazione commerciale, e cioè la qualificazione giuridica del titolare del bene".



Per i difensori ricorrenti, tuttavia, come indirettamente si ricava anche dalla critica sviluppata dalla Corte di legittimità in merito alla mancata considerazione della giurisprudenza interna ed europea citata dalla difesa, la sentenza di annullamento si era pronunciata in senso esattamente contrario, sottolineando la contraddittorietà fra l'assenta fittizietà del rapporto societario, affermata dalla sentenza impugnata in base a valutazioni di carattere eminentemente soggettivo, e la valorizzazione, da parte della stessa sentenza, di caratteristiche oggettive della suddetta attività che deponevano univocamente per l'effettività e la "commercialità" della stessa.

Dunque, si lamenta che, contrariamente al *dictum* della Suprema Corte, la sentenza impugnata, nel riesaminare il tema della "fittizietà" della *Autumn Sailing*, si è disinteressata completamente delle caratteristiche oggettive dell'attività dalla stessa esercitata e ha invece candidamente riaffermato che decisivi per risolvere la questione sono unicamente quegli indici di carattere soggettivo sui quali si era già basata la prima sentenza per giungere alle conclusioni ritenute contraddittorie dalla Suprema Corte.

Si legge infatti a pag. 37 della sentenza impugnata che "...il tema [quello, appunto, dei requisiti soggettivi] è stato assolutamente sottovalutato dal primo giudice, che lo ha ritenuto irrilevante, risultando così totalmente pretermessi nei precedenti giudizi di merito gli elementi di prova documentale offerti dalla pubblica accusa finalizzati a dimostrare che la formale proprietaria dello yacht società Autumn Sailing è un mero schermo dell'imputato Briatore, una società giuridicamente nulla, se non addirittura inesistente, conferita in un trust (FB TRUST), assolutamente irregolare e, come tale inidoneo a garantire la segregazione patrimoniale fra la persona dell'imputato Briatore e/o delle società schermo da lui create ed il bene in questione, lo yacht Force Blue".

Per i difensori ricorrenti anche il successivo iter motivazionale sviluppato dalla sentenza impugnata presenterebbe innumerevoli errori giuridici e palesi contraddizioni, tanto da potersi agevolmente dimostrare che tutti gli argomenti addotti, oltre a risultare palesemente in contrasto con il dictum della sentenza di annullamento, sono anche giuridicamente infondati.

In primo luogo, si ricorda che il giudice del rinvio, ha riproposto acriticamente le considerazioni della sentenza annullata (pag. 10 e 11) in base alle quali la circostanza che il *settlor* (Briatore) avesse mantenuto il controllo del patrimonio conferito nel trust denominato FB TRUST rendevano quest'ultimo irregolare. Ebbene, così facendo, però, la sentenza impugnata – denunciano i ricorrenti- si sarebbe posta in chiaro contrasto con quanto aveva stabilito il giudice di legittimità nella pronuncia rescindente, ove, prendendo in esame l'affermazione della Corte terri-



toriale sulla valenza indiziaria della irregolarità di FB Trust, ha testualmente affermato che: "Ulteriore deficit argomentativo, poi, si registra sull'analisi delle posizioni soggettive operata dalla sentenza di appello, laddove, in particolare con riferimento al Briatore, i giudici territoriali affermano che questi era consapevole non solo del fatto che il trust era fittizio in quanto era lui ad amministrare il Force Blue e che lo utilizzava prevalentemente per fini personali, ma anche del fatto consequente che il trattamento fiscale di cui 1'Autumn Sailing godeva in relazione al natante era indebito. Anche su tale aspetto non può non condividersi l'erroneità di tale affermazione laddove sostiene che dalla circostanza che il trust fosse irregolare o fittizio dovrebbe discendere come fatto conseguente che il trattamento fiscale di cui la società armatrice godeva in relazione all'imbarcazione fosse indebito. Sul punto, in particolare, è evidente che le due cose non siano affatto correlate, ben potendo essere irregolare il trust senza però che il trattamento fiscale attribuito al natante sia anche indebito, essendo quest'ultimo collegato all'effettiva destinazione commerciale dell'imbarcazione. In sostanza, come argomentato dalle difese, le circostanze di fatto sarebbero tutt'al più dimostrative di una consapevolezza, da parte del Briatore, dell'irregolarità del Trust, ma non sarebbero comunque collegate con il regime fiscale applicabile alle società armatrice, non potendosi trarre dalle stesse la prova che il Briatore fosse consapevole dell'irregolarità del regime di esenzione dall'IVA applicato alla gestione dell'imbarcazione".

Anche il passaggio della motivazione appena riportato confermerebbe, con tutta evidenza, che il giudice di legittimità, nel delineare i principi ai quali il giudice di rinvio avrebbe dovuto attenersi, si era totalmente focalizzato sui criteri oggettivi che dimostrano la destinazione commerciale del natante.

Anche in questo caso però le affermazioni in diritto contenute nella sentenza di annullamento sarebbero state tenute in assoluto non cale dalla sentenza impugnata che - in palese violazione dell'art. 627, co. 3, cod. proc. pen. – avrebbe, di fatto, riproposto a sostegno del suo percorso motivazionale le stesse argomentazioni già esplicitamente censurate, sul piano giuridico interpretativo dalla sentenza di annullamento.

Dopo avere stabilito, come si è visto erroneamente, che la natura irregolare di FB Trust, oltre a far perdere allo stesso l'effetto segregativo del patrimonio conferito, è un significativo elemento indiziario del carattere fittizio di *Autumn Sailing*, la sentenza impugnata è passata ad analizzare la fase di costituzione di tale società e l'effettiva titolarità delle relative azioni per dimostrare che la stessa società è sempre stata di puro godimento e nella piena titolarità di Flavio Briatore.

Di qui l'ulteriore passaggio che si tratterebbe di una società nulla o inesistente, con la quale, per definizione, non si poteva svolgere alcuna attività commerciale.



Anche su questo punto il ragionamento del giudice del rinvio si esporrebbe per la difesa del Briatore a numerose critiche.

In primo luogo, perché sarebbe giuridicamente errato inferire dall'intestazione fiduciaria di azioni di società la inesistenza della società stessa o la sua natura fraudolenta.

Nel nostro ordinamento, infatti, il negozio fiduciario è perfettamente lecito e regolamentato potendo al contrario essere illecito lo scopo che con tale negozio s'intende perseguire (art. 1344 cod. civ.).

L'intestazione formale, da parte dell'effettivo titolare, delle azioni di *Autumn Sailing* non proverebbe, dunque, nulla in ordine al diritto della società di beneficiare dell'esenzione fiscale di cui all'art. 8 bis D.P.R. n. 633/72.

La Corte genovese, a questo fine, avrebbe dovuto dimostrare che l'attribuzione apparente a terzi della titolarità delle azioni di *Autumn Sailing* ha avuto come unica giustificazione quella di assicurare a Flavio Briatore l'esclusivo godimento del *Force Blue* in violazione della norma che consente l'esenzione dell'IVA all'importazione solo nel caso di utilizzo commerciale dell'imbarcazione.

L'intestazione fiduciaria di azioni di una società non sarebbe quindi idonea a privare di soggettività giuridica una società, come invece opina il giudice del rinvio.

Né apparirebbero decisivi i richiami della sentenza impugnata (pag. 42) all'oggetto di *Autumn Sailing*, di gestione e di noleggio occasionale, che compare nelle relazioni degli amministratori della società per come rappresentate dal Procuratore Generale alle pagine 40-42 della sua memoria conclusiva.

In realtà, ci si duole che il giudice del rinvio abbia significativamente ignorato, travisandolo, quanto rilevato - e non contestato - dal giudice di primo grado (il richiamo è a pag. 23 della sentenza del tribunale) secondo il quale era "documentalmente provato che la società (Autumn Sailing) è stata creata nel 2000 (dunque cinque anni prima dell'inizio della vicenda in esame) col più ampio oggetto nel settore nautico - costruzione, compravendita, noleggio" di qualsiasi tipo di natante" (come da statuto in atti) -; che, per essere operativa ha acceso un mutuo estremamente oneroso di \$ 13.000.000; che ha gestito due natanti precedenti, "Lady in Blue" e "Lady in Blue 2".

A parte queste considerazioni di carattere generale, il ragionamento sviluppato dalla sentenza impugnata sarebbe caratterizzato, per i difensori ricorrenti, da una serie ulteriore di errori giuridici.

In particolare, sbaglierebbe la sentenza impugnata laddove richiama l'art. 4 ("Esercizio di imprese") del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, focalizzandosi, tuttavia, direttamente sul comma 5 di tale disposizione, senza analizzare le previsioni di carattere generale e sovraordinato dettate dai commi precedenti della stessa disposizione. In particolare, la Corte di Appello avrebbe omesso di considerare la



disposizione recata dall'articolo 4, co 2, n, 1 del d.P.R. 633/1972., secondo cui "si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese: 1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi (...) fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del codice civile e dalle società di fatto".

Tale norma – si evidenzia in ricorso- stabilisce una presunzione assoluta di commercialità per le società commerciali previste dal codice civile italiano e le società estere, di cui all'articolo 2507 del codice civile. *Autumn Sailing* - costituita ai sensi del diritto delle Isole Vergini Britanniche - rientra nell'ambito di applicazione ditale articolo del codice civile nel testo vigente alla data di introduzione della disposizione in esame.

Infatti, l'articolo 2507 del codice civile (ora art. 2509) ricomprende(va) anche tutte le società costituite ai sensi del diritto di uno Stato estero le cui caratteristiche formali e sostanziali non possono coincidere con le forme societarie previste dal codice civile italiano. In sostanza, il riferimento recato all'art. 2507 del codice civile dall'art. 4 del d.P.R. 633/1972 introdurrebbe nel nostro ordinamento una presunzione assoluta di soggettività (passiva) per tutte le società commerciali nazionali ed estere a prescindere dalla concreta attività da queste esercitata ed alla comparabilità di tali società a quelle nazionali espressamente elencate all'art. 4, co. 2, n. 1, D.P.R 633/1972.

Tale tesi non risulterebbe smentita, ma anzi verrebbe avvalorata, dal successivo art. 4, co. 3, d.P.R. 633/1972, così come modificato dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313. Tale articolo, infatti, prevede che non siano considerate attività commerciali: "a) il possesso e la gestione di (...) 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".

In buona sostanza, le norme IVA nazionali non permetterebbero di disconoscere la "soggettività" societaria ai fini IVA di una società, soggettività che sussiste per presunzione *juris et de jure*, ma, a tutto voler concedere, di affermare che una società eserciti (o meno) una attività commerciale qualora la attività da essa esercitata si estrinsechi nel possesso e sfruttamento ai fini economici di taluni specifici beni quali, appunto, il possesso e la gestione di unità da diporto.

È quindi la struttura della stessa norma fiscale – secondo la tesi proposta in ricorso- che esclude la possibilità di disconoscere la soggettività autonoma degli



enti societari esteri, e di considerarli come enti "trasparenti", ammettendo invece solo che gli stessi possano essere considerati quali soggetti non esercenti una attività commerciale in presenza di talune condizioni.

Tale conclusione apparirebbe avvalorata dalla disposizione contenuta nell'art. 23 del D.L. 21 giugno 2013, n. 69 (c.d. «Decreto del Fare»), convertito con modificazioni dalla Legge 9 agosto 2013, n. 98 che, attraverso l'introduzione dell'art. 49-bis nel D.Lgs. 18 luglio 2005, n. 171, ha ammesso il noleggio in forma occasionale di imbarcazioni e navi da diporto affermando il principio secondo il quale tale forma di noleggio non costituisce uso commerciale dell'unità ai fini IVA qualora l'attività di noleggio non superi i quarantadue giorni nel corso di un anno. E osservano i ricorrenti come sia rinvenibile in atti (cfr. Relazione del Dott. Bifulco) la prova che in tutti gli anni contestati lo yacht è stato noleggiato dalla società *Autumn Sailing* per più di quarantadue giorni (rispettivamente 64 nel 2005, 68 nel 2006, 121 nel 2007, 167 nel 2008, 111,5 nel 2009, 161 nel corso del 2010).

Si osserva in ricorso che tale norma - che ha evidente valenza interpretativa non potendo la stessa influire sulla nozione di "soggetto passivo" e di "attività commerciale" in ragione della loro matrice unionale - è applicabile anche agli enti societari a condizione che gli stessi non abbiano quale oggetto sociale il noleggio o la locazione di imbarcazioni e navi da diporto. E dalla stessa discende il principio che l'attività di noleggio di imbarcazioni effettuata da una società sia sempre commerciale qualora: (a) l'attività di noleggio duri più di quarantadue giorni nel corso dell'armo solare; o, alternativamente (b) che la società abbia nel proprio oggetto sociale il noleggio di imbarcazioni da diporto.

Si evidenzia anche che la norma succitata, che come sopra è evidenziato non può che rappresentare una disposizione di interpretazione dell'art. 4 Decreto IVA, rende evidente che non è possibile disconoscere la soggettività giuridica (e fiscale) di un ente per il solo fatto che: 1. il socio della società *charterizzi* l'imbarcazione; e/o (2.) la società sia unipersonale; e/o (3) il socio sia l'amministratore (anche di fatto) della società (sul punto le considerazioni in fatto, sviluppate alle pagine da 52 a 58 della sentenza risulterebbero, quindi, totalmente irrilevanti).

Peraltro, la stessa Corte genovese avrebbe involontariamente confermato le tesi sin qui espresse nella parte in cui ha affermato che *Autumn Sailing* può essere qualificata "... come società di mero godimento come tale non riconoscibile nel nostro ordinamento quale società commerciale" (pagina 42 della sentenza impugnata). La Corte territoriale, però, non ha raggiunto tale conclusione applicando le disposizioni di cui all'art. 4, comma 3, d.P.R. 633/1972 o quelle di cui all'art. 49-bis al D.Lgs. 18 luglio 2005, n. 171, ma attraverso argomentazioni ultronee e non rilevanti come, appunto, la catena partecipativa che legava il Briatore alla quota di *Autumn Sailing*, ovverossia tramite un trust del quale viene contestata la



validità, ovvero attraverso scambi di mail che a tutto volere potrebbero dimostrare la circostanza che il Briatore fosse amministratore di fatto della *Autumn Sailing*.

Si sottolinea in ricorso che l'introduzione dello *yacht* nelle acque territoriali comunitarie italiane, peraltro, è avvenuta in un anno (2005) in cui la norma tributaria nazionale veniva interpretata dalla stessa Agenzia delle Entrate nel senso di ammettere che una società che concedeva esclusivamente ai soci una imbarcazione potesse essere considerata come un soggetto autonomo esercitante una attività commerciale.

Con un **secondo motivo** i difensori ricorrenti deducono violazione dell'art. 627, co. 3, cod. proc. pen. per mancato adeguamento del giudice del rinvio alle questioni di diritto decise con la sentenza di annullamento con rinvio e violazione degli artt. 8 bis, 68, co. 4 e 5, lett. a) e 70 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, anche in relazione al manifesto travisamento della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 43/E del 29.9.2011, nonché carenza e manifesta illogicità della motivazione in ordine alla ritenuta insussistenza del carattere "commerciale" dell'attività di noleggio che ha riguardato l'imbarcazione "*Force Blue*".

Per i ricorrenti i vizi denunciati con il precedente motivo di ricorso hanno condizionato, travolgendola, tutta la sentenza impugnata, in quanto ciascuno dei punti affrontati nel resto della decisione sono stati risolti postulando che *Autumn Sailing* fosse un soggetto giuridico inesistente, meramente interposto per permettere al suo titolare Briatore l'esclusivo godimento del "suo" yacht.

Verrebbe in primo luogo in considerazione l'esatta interpretazione dell'art. 8-bis D.P.R. 633/1972.

Dopo avere ribadito che Flavio Briatore non può essere considerato formalmente un imprenditore e che l'assunzione di fatto di tale qualità è inidonea a consentire il beneficio dell'esenzione IVA in quanto l'art. 8-bis DPR 633/72 è norma eccezionale di stretta interpretazione, la sentenza impugnata esclude che, anche dal punto di vista oggettivo, il Force Blue abbia avuto destinazione commerciale secondo l'accezione del DPR 633/1972. Ciò, in sintesi, per tre ragioni: 1. la tesi difensiva che l'esenzione IVA sia ammessa anche quando la destinazione del natante sia stata solo in prevalenza commerciale non ha fondamento anche alla luce della giurisprudenza sovranazionale che, qualificando come attività commerciale quella dalla quale conseguono introiti con un certo carattere di stabilità pone l'accento sulla professionalità che deve connotare l'esercizio di attività commerciale; 2. non aiuta la tesi difensiva neppure la norma dell'art. 4, co. 5 seconda parte lett. a) del D.P.R. sull'IVA sul c.d. autoconsumo: tale forma di utilizzo del bene non è infatti neppure astrattamente ipotizzabile in quanto Autumn Sailing era un soggetto inesistente e quindi non un soggetto terzo rispetto a Briatore; 3. sostanzialmente per la stessa considerazione, è del tutto irrilevante la circolare 43/E del 29



settembre 2011dell'Agenzia delle Entrate, con la quale l'amministrazione finanziaria ha fornito la propria interpretazione (peraltro creativa secondo la Corte Territoriale) sui requisiti alla stregua dei quali può essere ammesso l'autoconsumo di un natante.

A riscontro e ulteriore rafforzamento della sua interpretazione degli artt. 68 e 8-bis DPR/1972, il giudice di rinvio richiama un precedente della Corte di Giustizia (22 dicembre 2010, causa C-116/10), con il quale è stato stabilito che l'utilizzo ad esclusivo fine diportistico di una nave adibita a navigazione in alto mare non soddisfa le condizioni esplicite di esenzione poste dall'art. 15, punto 5, della sesta direttiva. Pertanto, il noleggio di una nave delle dimensioni del *Force Blue* ai fini della fruizione dell'esenzione IVA, deve avere finalità di navigazione in alto mare per trasporto di persone o merci, mentre è escluso da tale esenzione se finalizzato ad attività diportistica.

Tutte queste considerazioni – si rileva in ricorso- permettono al giudice del rinvio di aderire convintamente all'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione in sede cautelare (Sez. 3 sentenza n. 14863/2012) non senza esprimere disappunto nei confronti dello stesso giudice di legittimità che nella sua pronuncia di annullamento, pur avendo considerato il predetto orientamento e l'interpretazione delle difese, entrambe logiche, non avrebbe indicato quale fosse preferibile lasciando il giudice di merito libero di dirimere la questione.

I difensori ricorrenti lamentano la scarsa coerenza che caratterizzerebbe questa parte della motivazione. Il giudice del rinvio, infatti, afferma nella premessa argomentativa di affrontare il tema dell'interpretazione dell'art. 8 - bis DPR 633/1972 solo per "completezza di motivazione", non essendovi in realtà più nulla da aggiungere una volta accertata la natura di schermo fittizio di Autumn Sailing. Di fronte a tale dichiarazione di principio – si obietta- sarebbe stato lecito attendersi una motivazione, sullo specifico punto, autosufficiente ovvero in grado di reggere anche al di là della natura soggettiva di Autumn Sailing.

In realtà così non è – prosegue il ricorso- poiché appare lampante che la natura giuridica del d.P.R. sull'IVA, in particolare della norma sull'autoconsumo (art. 4 co. 5 DPR 633/1972) con l'interpretazione qualificata che ne ha dato l'amministrazione finanziaria (circolare n. 43/2011), che elabora la Corte genovese, postula che *Autumn Sailing* sia un soggetto meramente interposto al solo scopo di garantire a Flavio Briatore l'evasione dell'IVA all'importazione. Pertanto, in definitiva, sono considerazioni di tipo prettamente soggettivistico (ovvero chi esercita attività e non quale attività è oggettivamente esercitata) a fondare il convincimento del giudice del rinvio, nonostante ben diverse fossero le premesse, tutte orientate a connotare oggettivamente l'esercizio dell'attività commerciale.



Anche sul tema della definizione dell'attività concretamente esercitata la sentenza impugnata sarebbe tuttavia incorsa, secondo i ricorrenti, in una serie di vistosi errori interpretativi e di reiterate violazioni dei principi di diritto espressi dalla sentenza di annullamento, tanto da giungere paradossalmente a discostarsene in modo esplicitato, dichiarando di voler aderire a quelli affermati dalla Cassazione nella precedente fase del giudizio cautelare.

Il primo argomento speso per dimostrare che l'attività concretamente svolta in relazione all'imbarcazione non aveva carattere commerciale è basato sul fatto che, secondo la sentenza impugnata, non risulterebbero agli atti del processo elementi dimostrativi della qualità di imprenditore di Flavio Briatore, tanto meno nel settore della nautica, e che, pertanto, non sarebbe ipotizzabile nemmeno un'attività commerciale esercitata individualmente dal proprietario effettivo del natante.

L'argomento secondo il quale non sarebbe sostenibile che Flavio Briatore abbia esercitato, con il noleggio del Force Blue, attività commerciale come imprenditore individuale, poiché non risulta da nessun atto del processo (iscrizioni alla camera di commercio o albi) questa qualità dell'imputato, perlomeno nel settore della nautica, sarebbe totalmente destituito di fondamento. In primo luogo, perché si appalesa singolare pretendere che la qualità di imprenditore unipersonale, per di più di un soggetto residente all'estero, necessiti di requisiti formali quali quelli menzionati nella sentenza impugnata. In secondo luogo, perché la descrizione delle attività imprenditoriali di Briatore risulta dalle dichiarazioni rese dal medesimo nel corso dell'esame dibattimentale e sono riscontrate sia dalle deposizioni rese dal teste Bruno Michel all'udienza del 10/3/2015, sia da fonti aperte. In particolare, risulta che Flavio Briatore detiene, direttamente o attraverso società non importa, importanti marchi del lusso e dell'intrattenimento, come Billionarie, Twiga. Le attività commerciali che si svolgono in Italia con questi marchi versano pacificamente come emerso in dibattimento, le imposte nel nostro Paese. Ed è questo peraltro il settore, quello appunto del lusso, nel quale si inquadrerebbe propriamente l'attività dell'imbarcazione Force Blue e non semplicemente in quello di un mero noleggio nautico come precisato dalla Corte genovese per svalutare la veste di imprenditore individuale di Briatore. Non si vede d'altra parte -concludono sul punto i ricorrenti- come si possa qualificare, se non di lusso, il noleggio d'uno yacht con le caratteristiche e il prezzo (circa 250.000 euro a settimana) del Force Blue.

A parte tali considerazioni di carattere generale, le affermazioni contenute nella sentenza impugnata circa il fatto che il Briatore non possa essere considerato un imprenditore e quella successiva, secondo la quale, anche qualora potesse essere ritenuto un imprenditore egli non avrebbe potuto invocare l'art. 8-bis del



d.P.R. 622/1972 (pagina 43 e 44 della sentenza), sarebbero entrambe basate su evidenti errori di diritto.

In particolare, l'affermazione secondo la quale il Briatore non potrebbe essere considerato soggetto imprenditore - e quindi non sarebbe a lui applicabile l'art. 8-bis del Decreto IVA - in quanto non vi sarebbe traccia negli atti del processo di tale qualifica, attraverso l'iscrizione ad una camera di commercio o albo professionale con le consequenziali posizioni previdenziali, assicurative o tributarie, sarebbe priva di qualsiasi pregio giuridico. Ciò in quanto l'iscrizione ad una camera di commercio o albi, ovvero l'assenza di una posizione tributaria dichiarata alle autorità fiscali sono circostanze del tutto irrilevanti per determinare la soggettività passiva o meno di una persona (sia essa fisica o giuridica) ai fini IVA. Si genererebbe un effetto aberrante sul piano tributario qualora si ritenesse corretto l'assunto della Corte territoriale, in quanto - così facendo -bisognerebbe concludere che un soggetto che esercita una libera professione o un'attività commerciale non potrebbe mai produrre ricavi rilevanti ai fini IVA (e quindi ad esso non potrebbe essere emesso un accertamento per omessa applicazione dell'IVA) qualora egli non si sia palesato come tale all'Erario ovvero alla Camera di commercio.

La conclusione, inoltre, si paleserebbe in aperto contrasto con l'art. 9 della Direttiva IVA - menzionato peraltro dalla stessa Corte di Appello - che dispone che debba essere considerato «soggetto passivo» chiunque (sia esso persona fisica o giuridica o sia esso iscritto o meno a camere di commercio o albi) eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, "indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività".

Inoltre, il medesimo articolo della Direttiva IVA chiarisce successivamente che per "attività economica" si intende "ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità", circostanza che nel caso di specie apparirebbe dimostrata dagli stessi atti di causa.

Nel caso in esame, sarebbero gli atti di causa che dimostrano che i noleggi effettuati nei confronti di soggetti terzi nel periodo 2005-2010 ammontano infatti a 7.914.597 euro, con introiti medi quindi superiori ad un milione di euro e mai inferiori a 676.303 euro l'anno.

I dati sopra indicati dimostrerebbero che lo *yacht* è stato gestito nell'ambito e ai fini di una (rilevante) attività economica, che ha senza dubbio richiesto un certo grado di organizzazione: orbene, se tale attività non era svolta da *Autumn Sailing*, in quanto assenta "società schermo", non può che essere stato lo stesso



Briatore ad esercitarla, aderendo alla ricostruzione della stessa Corte territoriale. Il che dimostrerebbe la qualificabilità del Briatore come imprenditore.

In ricorso si osserva, a fortiori, che l'unico ente per il quale la riscossione dell'imposta potrebbe essere influenzata dalla soggettività passiva ai fini IVA del Briatore, e cioè l'Agenzia delle Entrate, ha emesso (anche) nei confronti del Briatore cinque separati avvisi di accertamento per l'annualità in cui lo yacht è stato introdotto nelle acque nazionali, e cioè il 2005, nonché per le successive annualità fino al 2009 ove è stata contestata l'applicazione della sanzione di cui all'art. 6, co. 8 D.Lgs. n. 471/ 1997. Tale sanzione, come è noto, trova applicazione solo ai soggetti che "... nell'esercizio di imprese, arti e professioni..." abbiano acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge.

È quindi lo stesso organo tecnico – si evidenzia- che, smentendo le tesi della Procura e le conclusioni raggiunte dalla Corte territoriale, riconosce che l'attività eventualmente esercitata dal Briatore fosse commerciale.

Da ultimo, risulterebbe palesemente errato affermare che un imprenditore (di fatto o meno) non possa invocare la disposizione di esenzione dall'IVA di cui all'art. 8-bis Decreto IVA. La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha infatti dichiarato che il principio di neutralità fiscale osta a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA e che tale principio sarebbe infranto ove la possibilità di invocare una esenzione dipendesse dalla forma (giuridica o meno) mediante la quale il soggetto passivo svolge la propria attività (il richiamo è alla sentenza 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg, Racc. pag. 1-4947, punto 20, che viene allegata).

Sarebbe quindi la stessa Corte di Giustizia dell'Unione europea che smentisce le affermazioni della Corte di Appello e rende evidente l'errore di diritto nella quale essa è incorsa.

Si pone l'accento sul fatto che la Corte di Appello di Genova, a pagina 50, cita la sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea del 22 dicembre 2010, causa C-116/10 (cosiddetta sentenza *Bacino Charter*, che pure viene allegata) affermando che la stessa sentenza permetterebbe di sgombrare il campo dalle questioni connesse alla prevalenza o esclusività dell'uso promiscuo del bene.

La sentenza impugnata, pur avvedendosi che la Corte di Giustizia nella sentenza *Bacino Charter* tratta il regime delle operazioni "a valle" (e cioè delle operazioni di noleggio di imbarcazioni), afferma che sia logico applicare il medesimo regime anche alle operazioni "a monte" (e cioè dell'acquisto, refitting e rifornimenti di una unità navale da parte della società che la possiede).

Tale affermazione, oltre a non essere logica, sarebbe per i difensori ricorrenti pure evidentemente illegittima in quanto essa implicherebbe una impossibilità *ex lege* di effettuare operazioni commerciali da parte di società che detengono uno



yacht, violando così apertamente i principi comunitari che sottendono all'applicazione dell'IVA.

Si evidenzia, peraltro, che la possibilità di considerare come attività commerciale quella di noleggio di una imbarcazione è avvalorata dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria, tra le quali si annovera non solo la risposta all' interpello 954.130920/2004 del 27 luglio 2004 più volte citata ma anche dalla risoluzione ministeriale 21 marzo 2002, n. 24/E (allegata) e dalla stessa norma IVA nazionale in ragione del più volte citato art. 4, co. 3 del Decreto IVA e dell'art. 49-bis al D.Lgs. 18 luglio 2005, n. 171 che sostanzialmente introduce una presunzione juris et de jure di soggettività passiva (e quindi di commercialità) delle società che, alternativamente: (i) prevedano il noleggio di imbarcazioni nel proprio oggetto sociale (circostanza che nel caso di specie è peraltro verificata); ovvero (ii) che, qualora non includano nel loro oggetto sociale l'attività di charter, noleggino una imbarcazione per più di 42 giorni all'anno (circostanze entrambe soddisfatte nel caso di specie). Inoltre, del tutto inconferente apparirebbe l'argomentazione addotta dalla Corte di Appello circa la necessità di utilizzo esclusivo dello yacht nei confronti di terzi ai fini della qualifica dell'utilizzo di un bene come avente finalità commerciale. Secondo la Corte territoriale, infatti, la disposizione di cui al più volte citato art. 8-bis del Decreto IVA non avrebbe potuto trovare applicazione stante la destinazione dello stesso all'autoconsumo (i.e. utilizzo del bene da parte del beneficiano effettivo della società). Sul punto, la Corte di Cassazione, nella sentenza di rinvio alla corte di appello del 28 novembre 2018, n. 53319, al paragrafo 15.5, ha infatti chiarito inequivocabilmente che l'art. 4, comma 5 del D.P.R. "non stabilisce che l'autoconsumo è ammesso solo se quantitativamente residuale né si conferma a contrario l'assenta regola della prevalenza commerciale. La norma si limita ad affermare che l'autoconsumo è legittimo e non incide sulla destinazione commerciale del bene se avviene a prezzo normale, come risulterebbe essere stato provato dalla difesa nel corso del giudizio".

In tale contesto, si coglierebbe anche con maggior forza la capziosità delle tesi espresse dalla Corte territoriale nella parte in cui afferma che la Corte di Cassazione non avrebbe svolto la propria funzione nomofilattica in quanto tale paragrafo non potrebbe che logicamente sottintendere che il giudice di legittimità avesse ritenuto la tesi della esclusività (nel senso di esclusiva locazione a terzi) una tesi erronea in quanto tale condizione non è prevista dalla norma.

Con un **terzo motivo** si lamenta violazione ed erronea applicazione degli artt. 43 e 110 c.p., 70 d P.R. 633/1972, anche in relazione agli artt. 292 e 295, d.P.R. 4311973, nonché mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione in relazione all'affermata sussistenza dell'elemento oggettivo del contestato



reato di evasione dell'IVA all'importazione senza considerare il divieto della doppia imposizione.

Ricordano i ricorrenti che la Corte di Giustizia UE (allora Corte di Giustizia CEE) ha chiarito sin dalla sentenza 25.2.1988 nella C-299/86 (c.d. sentenza "*Drexi*") che l'IVA all'importazione costituisce un tributo interno e non una tassa ad effetto equivalente ai dazi doganali, con la conseguenza fondamentale che il tributo *de quo* è compatibile con il principio della neutralità dell'imposta previsto dall'art. 95 del Trattato Istitutivo della Comunità Europea (oggi trasfuso nell'art. 114 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea di Lisbona).

Tale norma, com'è ampiamente noto, è diretta a garantire la libera circolazione delle merci in ambito comunitario con eliminazione dei tributi interni aventi caratteri discriminatori tra merci nazionali e merci comunitarie importate, a condizione che: a) la merce importata non sia soggetta a doppia imposizione (sia del paese d'esportazione che d'importazione); b) l'eventuale violazione dell'IVA all'importazione non sia sanzionata più rigorosamente di quanto previsto per i corrispondenti tributi sugli scambi interni. Non è pertanto ammissibile una doppia imposizione ai fini IVA sulla stessa merce che abbia scontato analoga imposta nel Paese d'esportazione, pena la violazione, nel nostro Paese, dell'art. 70 DPR 633/72 che verrebbe interpretato in violazione degli inderogabili principi del Trattato, e cioè della "Carta fondamentale" dell'Unione Europea.

La giurisprudenza di questa Corte di legittimità -ricordano i ricorrenti- ha in più occasioni recepito l'interpretazione del giudice comunitario, ribadendo che il divieto di doppia imposizione imposto a livello sovranazionale, si applica anche all'IVA all'importazione, con consequente inapplicabilità dell'art. 70 e quindi del delitto di contrabbando. In tal senso Sez. 3, n. 28251 del 28/5/2015 (che, a sua volta, richiama le sentenze nn. 10677/2004, 43473/2004, 36198/2007), ha ribadito siffatto principio con ricchezza di argomenti, precisando, per l'importazione di un natante originario delle Isole Cayman, che il pagamento del tributo nel Paese di esportazione esclude la debenza - pena l'insorgenza di una doppia imposizione - dell'IVA all'importazione. Naturalmente, ha chiosato il Supremo Collegio nella pronuncia in commento, la prova dell'avvenuto pagamento dell'imposta spetta all'importatore. E nello stesso indirizzo si colloca Sez. 3 n. 429 del 28/9/2011 che, pronunciandosi sul ricorso del Procuratore Generale avverso un provvedimento di dissequestro di natante di proprietà di un cittadino sloveno e battente bandiera delle Isole Vergini Britanniche, che era stato assolto con la formula "perché il fatto non costituisce reato", ha respinto il ricorso sull'assunto, confermato dal giudice a quo, che il natante già avesse scontato la tassa sui mezzi di navigazione nel paese di origine, cioè la Slovenia. Perciò, come era stato comprovato anche dall'annullamento della cartella di riscossione dell'IVA per violazione della doppia imposizione,



non residuando alcun tributo da pagare, il dissequestro della nave aveva trovato conferma in sede di legittimità.

Orbene, la Difesa fa presente di avere dato prova, nel corso del dibattimento, del pagamento di un tributo nel paese di esportazione ed evidenzia che, indipendentemente dal suo ammontare, seppure esiguo, ciò che rileva è il fatto stesso dell'imposizione, che comporta l'ingiusto svantaggio per il bene che sconti una doppia imposizione rispetto a un analogo bene che circoli sul territorio nazionale (argomenti in tal senso da Sez. 3 n. 429 del 28/9/2011, cit.) e, di conseguenza, la disapplicazione del tributo di cui all'art.70 DPR 633/72 e quindi la non configurabilità del reato di evasione dell'IVA all'importazione.

Con un **quarto motivo** i difensori ricorrenti lamentano nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 178, co. 1 lett. c) e 546 cod. proc. pen., nonché carenza assoluta di motivazione in relazione alla omessa presa in considerazione delle ampie e decisive argomentazioni difensive esposte nella memoria difensiva depositata nel giudizio di rinvio all'udienza del 28.6.2019.

I difensori ricorrenti ricordano che, in un'ampia memoria difensiva depositata dalla difesa, nel giudizio di rinvio, in data 28/6/2019, che viene allegata al ricorso, erano stato evidenziati i punti rilevanti ai fini della dimostrazione della commercialità della nave e delle operazioni ad essa inerenti, dando puntuale riscontro documentale delle effettive emergenze dibattimentali, già peraltro in gran parte considerate e recepite dalla sentenza di primo grado. Per il resto è stata dalla sentenza remittente evidenziata la totale illogicità della motivazione adottata dalla prima Corte di Appello.

In sede di rinvio, invero, la Corte territoriale, sulla base di un evidente travisamento delle prove acquisite, avrebbe stravolto i contenuti della sentenza di primo grado, ribadito quelli della sentenza di appello annullata, in netto contrasto sia con la motivazione della sentenza di annullamento che con le prove acquisite nel corso di dibattimento.

In questo contesto si lamenta che i contenuti dell'ampia memoria difensiva depositata nel giudizio di rinvio, corredati da altrettanto ampia documentazione già acquisita nelle precedenti fasi del giudizio, siano stati *in toto* ignorati dalla sentenza pronunciata all'esito del giudizio di rinvio che, sui punti analizzati dalla memoria, non ha speso alcuna logica motivazione aderente alle risultanze dibattimentali.

Tale approccio della sentenza impugnata avrebbe riguardato tutti i contenuti della memoria. Solo a titolo esemplificativo, vengono indicati in ricorso, fra i vari punti analizzati nella memoria, quelli più rilevanti:



- 1. i costi di *refitting* e la loro rilevanza ai fini della considerazione della originaria impostazione dell'attività commerciale (pp. da 19 a p. 28 della memoria difensiva);
- 2. la negazione della attività commerciale di *Autumn Sailing* con le navi possedute prima del *Force Blue* (*Big Roy*) che hanno generato milioni di dollari di ricavi; argomento che la Corte liquida sostenendo che, siccome il *trust* è inesistente e, a cascata, anche *Autumn Sailing* è inesistente, si dovrebbe giungere alla paradossale e illogica conseguenza che decine di milioni di ricavi certificati dai bilanci della società e dalla documentazione prodotta non costituirebbero provento di attività commerciale (cfr. dichiarazioni di Bruno Michel, ud. 10.3.2015, riportate alle pp. 17 19 della memoria difensiva);
- 3. per quanto riguarda l'argomento relativo ai *charter* asseritamente non pagati ed alle diverse obbligazioni accessorie che la sentenza assume non essere state onorate, si è documentalmente provata con la memoria difensiva la assoluta correttezza contabile della gestione societaria, in ossequio alla normativa che richiede che il socio o proprietario provveda al pagamento con valori in linea con quelli dei *charteristi* terzi (pp. da 82 a 120; pp. da 125 a 129; pp. da 136 a 148 della memoria difensiva). La motivazione della Corte di Appello sul punto, al fine di pervenire alla sentenza di condanna, trascurerebbe del tutto i rilievi mossi dalla difesa con una motivazione apparente e nonostante ciò illogica che parte dal presupposto che, siccome Briatore paga sé stesso, allora tutto deve essere considerato fittizio;
- 4. la negazione che la barca fosse effettivamente a disposizione dei charteristi, svalutando l'esistenza di acquisizioni dibattimentali che contrastano in modo netto con il significato che viene attribuito dalla Corte alla e-mail 14.1.2008 da Micaela Bigi a Celine Effray (p. 59 e ss. della sentenza impugnata). Si ricorda che nella memoria difensiva sopra citata, nelle pagine da 129 a 136, erano state riportate le evidenze dibattimentali che dimostrano che le "riserve di utilizzo" a favore di Briatore erano semplicemente delle ipotesi che non hanno trovato concretizzazione, atteso che il preventivato utilizzo da parte di Briatore è stato annullato in favore di charteristi che hanno noleggiato la nave. Viene anche evidenziato come elemento che caratterizzerebbe l'uso personale dell'imbarcazione da parte del Briatore il fatto che avrebbe utilizzato la nave, da gennaio a maggio 2010, quale "abitazione". Nella memoria difensiva (alle pagg. 151 e 152) – ricordano i difensori ricorrenti- si è puntualizzato che detto utilizzo ha visto, come previsto dalla norma di riferimento, il pagamento puntuale dell'importo dovuto alla società Autumn Sailing a seguito della charterizzazione in favore del Briatore. Nulla è stato sottratto al mercato, atteso che non ci sono stati clienti che hanno chiesto di poterla utilizzare per traversate oceaniche verso i mari caldi nel periodo invernale. La Corte



territoriale, pertanto, pur di giungere ad una sentenza di condanna, avrebbe del tutto trascurato l'esistenza dei suddetti elementi di prova favorevoli all'imputato;

5. per ciò che riguarda l'ipotizzato trasbordo del carburante dal *Force Blue* alla barca privata del Briatore *Force Blue One*, la Corte fa proprio l'assunto della Procura nonostante che tale argomento a nulla rilevi in relazione all'omesso versamento dell'IVA all'importazione. La realtà – lamentano i difensori ricorrenti- è che, nel condividere l'assunto della Procura, si sarebbe disconosciuto un dato reale e documentale: il *Force Blue One* risultava infatti a Portisco (Sardegna) ed il *Force Blue* alle isole Eolie. Fisicamente era quindi impossibile che si fosse trasferito il motoscafo *Force Blue One*, compiendo trecento miglia all'andata e trecento miglia al ritorno, non avendo l'autonomia necessaria il serbatoio di quella barca per coprire quella distanza. Solo trascurando le prove in atti, così come ulteriormente illustrate alle pp. 116-119 della memoria difensiva, si sarebbe giunti dunque a considerare tale elemento rilevante;

6. per ciò che concerne l'argomento dei cambi di classe della barca la Corte perviene a considerano elemento significativo della "non commercialità" trascurando completamente quanto dedotto con la memoria difensiva alle pp. 120 - 124, dov'è documentalmente evidenziato come i cambi di classe siano stati funzionali proprio per l'esercizio dell'attività commerciale. Ed infatti erano presenti contratti di charter che sono stati regolarmente sottoscritti ed onorati come da documentazione in atti.

Sul punto, ricordano i ricorrenti essere ormai ampiamente consolidato nella giurisprudenza di questa Corte di legittimità il principio in forza del quale "è affetta da nullità per difetto di motivazione la sentenza di appello che, a fronte di motivi specifici di impugnazione con cui si propongono argomentate critiche alla ricostruzione del giudice di primo grado, si limiti a 'ripetere' la motivazione di condanna senza rispondere a ciascuna delle contestazioni adeguatamente mosse dalla difesa con l'atto di appello" (il richiamo è a Sez. 2 n. 56935 del 23/11/2017, Rv. 271700).

A tale indirizzo interpretativo – continua il ricorso- se ne contrappone un altro, secondo il quale, se anche l'omessa debita valutazione dei motivi di appello non determina una nullità di ordine generale, essa può comunque riflettersi sulla congruità e correttezza logico giuridica della motivazione che definisce la fase o il grado nel cui ambito sono state espresse le ragioni difensive: "la sentenza di appello confermativa della decisione di primo grado è viziata per carenza di motivazione se si limita a riprodurre la decisione confermata dichiarando in termini apodittici e stereotipati di aderirvi, senza dare conto degli specifici motivi di impugnazione che censurino in modo puntuale le soluzioni adottate dal giudice di primo grado e senza argomentare sull'inconsistenza o sulla non pertinenza degli stessi,



non potendosi in tal caso evocare lo schema della motivazione 'per relationem" (Sez. 6 n. 49754 del 21/11/2012, Rv. 254102).

Se anche questa Suprema Corte non dovesse dunque, conformemente all'indirizzo giurisprudenziale più recente, dichiarare la nullità della sentenza impugnata per difetto del contraddittorio e per violazione del diritto di difesa, dovrebbe tuttavia prendere atto che l'omessa presa in considerazione degli argomenti sviluppati nell'atto di appello e nelle memoria difensiva depositata nel corso del giudizio di rinvio si riverbererebbe necessariamente in senso negativo sulla logica e sulla coerenza della motivazione, come del resto si dimostrerà nei seguenti motivi di ricorso.

Con un **quinto motivo** si lamenta violazione dell'art. 627, co. 3, cod. proc. pen. per mancato adeguamento del giudice del rinvio alle questioni di diritto decise con la sentenza di annullamento con rinvio nonché violazione ed erronea applicazione degli artt. 43 e 110 cod. pen, 70 D.P.R. 633/1972, anche in relazione agli artt. 292 e 295, d.P.R. 43/1973, nonché mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione risultante dal testo stesso della sentenza impugnata in relazione all'affermata sussistenza dell'elemento soggettivo del contestato reato di evasione dell'IVA all'importazione.

Per i difensori ricorrenti le considerazioni di cui ai precedenti motivi dimostrerebbero i palesi errori di diritto sui quali si fonda la sentenza impugnata. Ma in ogni caso, anche qualora tali errori non fossero considerati rilevanti, l'analisi svolta in precedenza dimostrerebbe in modo palmare il quadro di evidente incertezza sulla portata e sulla interpretazione delle norme fiscali che si ritengono violate e cioè gli artt. 4 e l'art. 8-bis Decreto IVA.

In tale contesto, si osserva che:

- lo yacht è stato importato nell'anno 2005, ossia un anno dopo in cui l'Agenzia delle Entrate nell'interpello 954.130920/2004 del 27 luglio 2004 affermava che l'art. 8-bis del Decreto IVA era applicabile anche nel caso in cui una società proprietaria di una unità navale destinasse detto bene al noleggio in via esclusiva al socio della medesima società;
- tale interpretazione, è stata parzialmente corretta solo a seguito della emanazione della Circolare 29 settembre 2011, n. 43/E che viene allegata al ricorsoe quindi un anno e mezzo dopo il sequestro dello *yacht*. In tale circolare, al paragrafo 3.3, in relazione alla fattispecie delle imbarcazioni concesse a noleggio anche al socio, l'Agenzia delle Entrate ha per la prima volta affermato che il regime di esclusione recato dall'art. 8-bis Decreto IVA possa essere invocato solo qualora il contribuente dimostri, sulla scorta di parametri oggettivi, che sia soddisfatto il requisito della cosiddetta "commercialità esterna prevalente". Tale requisito, secondo l'Agenzia, è soddisfatto per un determinato esercizio "qualora nel biennio



precedente la percentuale delle operazioni rese a terzi rappresenti la maggioranza delle prestazioni effettuate, sulla base di entrambi i seguenti parametri: a) ammontare dei corrispettivi derivanti dall'attività svolta nei confronti di terzi; b) giorni di utilizzo dell'unità da diporto da parte di soggetti terzi";

- successivamente è intervenuto il legislatore con l'introduzione del Decretolegge 21 giugno 2013, n. 69 (c.d. «Decreto del Fare»), convertito con modificazioni dalla Legge 9 agosto 2013, n. 98. Tale norma, attraverso l'introduzione
dell'art. 49-bis al D.Lgs. 18 luglio 2005, n. 171, ha ammesso il noleggio in forma
occasionale di imbarcazioni e navi da diporto affermando il principio secondo il
quale tale forma di noleggio non costituisce uso commerciale dell'unità qualora
l'attività di noleggio non superi i quarantadue giorni nel corso di un anno. Tale
norma è applicabile anche alle società a condizione che le stesse non abbiano quale
oggetto sociale il noleggio o la locazione di imbarcazioni e navi da diporto. Come
già riferito, la norma in esame non può che avere efficacia interpretativa non potendo la stessa influire sulla nozione di "soggetto passivo" e di "attività commerciale" avendo tali nozioni matrice unionale e sostanzialmente afferma la soggettività passiva (nel senso di commercialità) di tutte le società che detengono una
imbarcazione destinata al noleggio che abbiano nel proprio oggetto sociale tale
tipo di attività, circostanza avverata nel caso di specie;

- l'unico organo tecnico per il quale la riscossione dell'imposta è influenzata dalla soggettività passiva ai finì IVA della società, e cioè l'Agenzia delle Entrate, ha emesso anche nei confronti della *Autumn Sailing* e del Briatore cinque separati avvisi di accertamento per l'annualità in cui lo yacht è stato introdotto nelle acque nazionali, e cioè il 2005, nonché per le successive annualità fino al 2009 ove è stata contestata l'applicazione della sanzione di cui all'art. 6, comma 8 D.Lgs. n. 471, 1997. Tale sanzione, come è noto, trova applicazione solo ai soggetti che nell'esercizio di imprese, arti e professioni..." abbiano acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge;

- la stessa Corte di Appello prende atto che vi siano due interpretazioni possibili per l'art. 8-bis Decreto IVA (il riferimento è a pag. 51 della sentenza impugnata) e - stupendosi che la Corte di Cassazione non abbia esercitato la propria funzione nomofilattica adotta quella più sfavorevole per gli imputati senza però prendere atto, come richiesto al punto 19 della sentenza di rimessione n. 55319/18, di valutare la presenza o meno dell'elemento soggettivo.

A fortiori, i difensori ricorrenti osservano che, sul piano tributario, le Commissioni tributarie adite in due sentenze, che vengono allegate al ricorso, hanno già riconosciuto la disapplicazione delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza normativa proprio con riferimento al caso oggetto della specifica vertenza. E, in proposito, rammentano che la disapplicazione delle sanzioni ai fini tributari può



essere riconosciuta dalle Agenzie fiscali o dal giudice tributario ai sensi dell'art. 6, co. 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e/o quella (di analogo contenuto) recata dall'art. 10, co. 2 e 3, L. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. *Statuto dei diritti del contribuente*) ogni qual volta un illecito tributario sia stato determinato dall'erronea applicazione della legge imputabile non al contribuente, bensì alla sussistenza di una obiettiva condizione di incertezza normativa, causata dalla formulazione legislativa incerta o poco chiara, o dalle indicazioni fornite dall'ente impositore.

In proposito, si ricorda che questa Corte -negli arresti costituiti da Cass. civ., 11/9/2009, n. 19638; 29/7/2014, n. 17250; 15/1/2013, n. 5210; 23/3/2012, n. 4685- ha chiarito che tale esimente ricorre in presenza di alcuni "fatti indice", di per sé sintomatici della sussistenza di condizioni di incertezza, tra cui: l'adozione di prassi amministrative contrastanti; la conformità del comportamento agli orientamenti interpretativi forniti dall'amministrazione; la successiva adozione di norme esplicative di una norma preesistente. "Fatti indice" che, secondo i ricorrenti, nel caso che ci occupa sarebbero tutti riscontrati.

La nozione di "commercialità" rilevante ai sensi dell'art. 8-bis del Decreto IVA, implica infatti accertamenti di carattere valutativo suscettibili di dar luogo a diverse (ed opposte) interpretazioni che sono state riconosciute dalla stessa Corte territoriale nella sentenza impugnata, di guisa che, in assenza di univoche indicazioni che ne definiscano puntualmente il perimetro, sarebbero evidenti le difficoltà ed incertezze incontrate dal contribuente nell'individuare con esattezza l'ambito applicativo della disciplina IVA. Del resto, a riprova dell'esistenza della condizione di incertezza, per i difensori ricorrenti basterebbe considerare che sia legislatore", sia la stessa Amministrazione finanziaria, hanno entrambi avvertito l'esigenza di intervenire più volte in materia, proprio nel tentativo di chiarire l'esatta portata del precetto legislativo.

Dalla presenza di oscure, ambigue e discordanti indicazioni (legislative e amministrative), emergerebbe, dunque, con ogni evidenza la sussistenza di indubbie condizioni di incertezza, e conseguentemente la certa inapplicabilità delle sanzioni nel caso di specie.

Del resto, viene evidenziato come sia la stessa sentenza di annullamento pronunciata dalla Corte di Cassazione a soffermarsi lungamente sull'opinabilità dell'interpretazione della normativa di riferimento sviluppata dalle sentenze di merito, sulla plausibilità della diversa interpretazione - favorevole all'imputato - proposta dalle difese e, soprattutto, sulla interpretazione - anche in questo caso favorevole alla posizione dell'imputato - che delle norme in questione aveva costantemente dato (nel periodo di assenta commissione del reato) l'Agenzia delle Entrate.

Queste ampie e articolate considerazioni sono sviluppate dalla sentenza di annullamento nelle pagine da 53 a 60 della motivazione.



Ribadiscono i ricorrenti che, dopo una simile trattazione, nella quale la Corte di Cassazione ha dimostrato tutte le insufficienze delle argomentazioni in diritto sulle quali era basta la prima sentenza di legittimità (emessa in fase cautelare) e le successive sentenze di merito e ha apertamente affermato la perfetta sostenibilità, sul piano giuridico, delle contrarie argomentazioni sviluppate dalla difesa dell'imputato, appare davvero paradossale l'affermazione della sentenza impugnata secondo la quale: "ci si sarebbe aspettati che, a fronte di due opposte possibili (perché entrambe logiche) interpretazioni, la soluzione fosse fornita proprio dalla Corte di Cassazione, quale giudice della nomofilachia; e questa, certamente, sarebbe stata una decisione vincolante per questo giudice del rinvio, trattandosi di affermazione del principio di diritto da applicare alla fattispecie. Ma in assenza ditale statuizione, questa Corte, per le molteplici argomentazioni sopra riportate, ritiene convintamente di aderire all'interpretazione fornita dalla Corte di legittimità in sede cautelare, trattandosi di affermazione di principio svincolata, come è per sua natura, dall'apprezzamento del fatto, in relazione alla quale lo sviluppo successivo del processo non ha apportato alcun nuovo argomento a sostegno di una diversa soluzione ermeneutica".

Sembra sul punto dimenticare la sentenza impugnata – si obietta- che, da un lato, fra due interpretazioni della norma egualmente plausibili, il giudice, trattandosi di diritto penale, dovrebbe sciogliere il dubbio in senso favorevole all'imputato e che, comunque, l'esistenza di una soluzione interpretativa che conduce ad affermare la legittimità della condotta tenuta dall'imputato e che per di più è avvalorata, come in questo caso, da circolari e pareri della stessa Agenzia delle Entrate non potrebbe non riflettersi sulla valutazione dell'elemento soggettivo del reato.

Non sarebbe del resto un caso che proprio sul tema dell'accertamento dell'elemento soggettivo del reato la sentenza di annullamento pronunciata dalla Suprema Corte, contenesse precise indicazioni circa i contenuti del giudizio demandato alla Corte di rinvio (i ricorrenti riportano passi delle pagg. 68 e 69 della sentenza di annullamento, sub 19.1. e 19.2.).

La tematica sarebbe, del resto, strettamente connessa al rispetto del principio di legalità inteso nella sua accezione fatta propria della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo che, ai sensi dell'art. 7 CEDU, ritiene illegittima la norma di diritto interno quando difetta dei fondamentali requisiti di "conoscibilità dei suoi contenuti" e di "prevedibilità delle sue conseguenze applicative". E non vi sarebbe dubbio che l'analisi interpretativa condotta dalla sentenza di annullamento recepisce puntualmente le argomentazioni difensive che miravano a mettere in luce che sia in relazione al testo delle disposizioni in materia di esenzione dell'IVA, sia in relazione ai pareri e alle circolari emessi dall'Agenzia dell'Entrate per scio-



gliere i rilevanti dubbi interpretativi che riguardavano le suddette norme, era impossibile rendersi conto per chi avesse agito all'epoca dei fatti come ha agito l'attuale ricorrente della illeceità del proprio comportamento.

Ebbene, sarebbe del tutto evidente che, anche in questo caso, oltre a non tenere in considerazione alcuna i suddetti contenuti della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, la sentenza impugnata disattenderebbe, ancora una volta, il principio di diritto indicato dalla Corte di Cassazione in sede di annullamento con rinvio.

Con un **sesto** motivo i difensori ricorrenti lamentano violazione dell'art. 70 D.P.R. 633/1972 nonché carenza e illogicità manifesta della motivazione in relazione all'affermata natura permanente del reato di evasione dell'IVA all'importazione.

Viene ricordato in ricorso come ci sia ampio dibattito sulla natura del reato di evasione dell'IVA all'importazione (art.70 DPR 633/72) e, nello specifico, se l'illecito possa inquadrarsi nella categoria dei reati istantanei, sia pure con effetti permanenti, ovverosia tra i reati *tout court* permanenti.

I sostenitori della prima tesi fanno leva sulla considerazione, unanimemente condivisa dalla giurisprudenza di legittimità (il richiamo è a Sez. 3 n.19514/2004), secondo cui il rinvio alla disciplina penale del contrabbando effettuato dall'art.70 operi solo *quoad poenam*, di talché dalla natura permanente del contrabbando non potrebbe inferirsi la permanenza anche dell'evasione dell'IVA all'importazione, attesa la limitata portata del richiamo del legislatore al DPR 43/73.

Peraltro, si rileva incidentalmente come lo stesso giudice dell'appello abbia condiviso questa premessa, giungendo tuttavia, poco coerentemente, alla conclusione opposta.

Altro argomento non secondario a sostegno della consumazione istantanea del reato discende dalla natura stessa del tributo, l'IVA all'importazione, che, come ormai affermato da alcuni anni dalla Cassazione (Sez. 3 n.28251/2015) superando un più risalente indirizzo, non può assimilarsi a un dazio doganale, in quanto l'IVA sulle importazioni non presenta differenze "ontologiche" con l'IVA sugli scambi interni - trattasi infatti di un unico tributo - sicché a maggior ragione all'evasione dell'IVA all'importazione non può applicarsi, sic et simpliciter, la disciplina sostanziale del contrabbando.

L'opposta interpretazione è stata recentemente condivisa - sia pure incidentalmente, avendo comunque la pronuncia dichiarato la prescrizione del reato - dalla sentenza di questa Suprema Corte richiamata nella sentenza della Corte d'Appello di Genova annullata dalla Cassazione (Sez. 3 n. 56264/2017), ove si è



postulato, invece, la sussistenza di una stretta analogia tra il contrabbando e l'evasione dell'IVA all'importazione, trattandosi di fattispecie volte a tutelare tributi consimili.

A dare concretezza alla analogia così posta vi sarebbe la circostanza per cui, esattamente come accade per i dazi doganali evasi, l'indebita introduzione della merce nel territorio comunitario comporterebbe la perpetuazione dell'illecito e la corresponsabilità dei successivi aventi causa sul bene, stante "l'antigiuridicità che permane oggettivamente sulla merce" (sentenza 56264/2017 cit.). L'IVA all'importazione sarebbe dunque parte integrante della merce su cui il tributo si applica, venendo così l'evasione del tributo a gravare sulla merce medesima sin dalla sua introduzione nell'UE, tanto da "contaminare" ogni successivo passaggio della stessa, permanendo la situazione di illegittimità così creatasi fin tanto che il tributo non venga versato ovvero la merce venga sequestrata per intervento dell'Autorità Giudiziaria.

Più in dettaglio, nella sentenza citata, la Corte di legittimità, sulla premessa che la "natura di tributo interno dell'Iva all'importazione, che pure è stata affermata dalla recente giurisprudenza di legittimità (Sez. 3, n.28251/2015, Kirichenko, non mass.), non giustifica di per sè l'inquadramento del reato [...] all'interno della categoria dei reati istantanei ad effetti permanenti", ha affermato che se "la merce continua a mantenere la sua condizione di illegittimità anche dopo l'introduzione nel territorio dello Stato, il tributo va configurato non come una semplice tassa di passaggio, ma grava sulla merce cosicché la situazione antigiuridica perdura sino a quando è possibile l'adempimento dell'obbligazione tributaria". Argomento che il giudice di legittimità ha fondato, tra l'altro, sul richiamo di due precedenti della Suprema Corte risalenti agli anni Ottanta (Sez. 3, n.4245 del 4/3/1987, Tallarini, Rv. 175594 e Sez. 3, n.1564 del 06/11/1985, dep. 1986, Salin, Rv. 171943), in cui era stata affermata la responsabilità penale per contrabbando dei successivi possessori del bene, stante la situazione di antigiuridicità causata dalla circolazione nel territorio di merce introdotta nel territorio comunitario senza avere assolto l'IVA all'importazione. Pertanto, si conclude in sentenza, "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 preqiudicati".

Per i ricorrenti, tuttavia tale pronuncia appare in insanabile contrasto con un noto precedente di questa Suprema Corte (Sez. 3 n.19514/2004), che ha stabilito, in termini antitetici rispetto a quanto sin qui richiamato, che la postulata corre-



sponsabilità dei successivi possessori della merce che non ha scontato l'IVA all'importazione è frutto di un'indebita estensione analogica del criterio presuntivo previsto per i dazi doganali (e non dunque per l'IVA) dall'art.25 comma 2 DPR 43/73. Secondo la Suprema Corte del 2004, l'IVA all'importazione "come si evince dalla dettagliata formulazione del cit. art.67, deve ritenersi dovuta solo dai soggetti che abbiano importato la merce assoggettatavi, e non anche da chi semplicemente la detenga, dopo l'importazione, non sussistendo, al riguardo, alcun obbligo di solidarietà (neppure prevista per l'I. V.A. ordinaria, che gli artt. 17 e 18 D.P.R. 633172 pongono a carico del cedente, con rivalsa sul cessionario), né alcuna parificazione o presunzione legale analoga a quella dettata dall'art. 25 CO. 2 D.P.R. 43173, prevedente che in caso di mancata o inattendibile prova della legittimità della provenienza delle merci il detentore "è ritenuto responsabile di contrabbando". Ne consegue - aggiunge ancora la Corte di Cassazione - che "quest'ultima disposizione [quella di cui all'art. 25, comma 2, TULD] neppure può ritenersi estesa al reato di evasione dell'I.V.A. all'importazione, considerato che il rinvio operato dall'art. 70 co. 1 D.P.R. 633172 è limitato al regime sanzionatorio ed al sistema del contenzioso, senza estendersi alle altre disposizioni, segnatamente di carattere sostanziale, peculiari dei reati di contrabbando stricto sensu, tra le quali va annoverata la citata presunzione di cui all'art.25 D.P.R 43173, integrativa dei precetto dei delitti in questione; è appena il caso, al riguardo, di osservare che improponibile si appalesa, ex artt. I c.p. e 14 delle "preleggi", ogni ipotesi di applicazione analogica della stessa, al reato di cui all'art.70 D.P.R. 633/72".

Non può dunque presumersi anche in capo ai successivi aventi causa – continua il ricorso- una "persistenza" dell'illecito a seguito dell'indebita introduzione della merce nel territorio dell'UE in evasione dell'IVA; presunzione che, come si è visto, rappresenta il postulato interpretativo fondamentale su cui poggia tesi della permanenza del reato: il successivo acquirente della merce pertanto, potrà eventualmente rispondere dell'illecito (o se del caso di ricettazione), trattandosi pur tuttavia di un delitto affatto nuovo e diverso da quello originariamente commesso - e già consumato, essendosi la condotta di reato esauritasi nel tempo - da colui che aveva indebitamente introdotto la merce nel territorio comunitario.

Rilevano i difensori ricorrenti come la decisione della Corte di legittimità avvalori, dunque, la natura istantanea (con effetti permanenti, da commisurarsi fin tanto che il debito rimane da assolvere) del reato in commento, non potendosi sostenere, pena un'indebita forzatura della portata letterale della norma incriminatrice di cui all'art.70 DPR 633/72, che all'IVA all'importazione si applichi indiscriminatamente - e nella sua integralità la disciplina vigente in tema di tributi doganali; tributi cui, è bene ribadirlo ma lo si vedrà meglio innanzi, l'imposta in commento neppure appartiene.



In effetti, l'aporia di fondo che contraddistinguerebbe le argomentazioni portate avanti dai sostenitori della natura permanente del reato risiederebbe proprio nell'integrale assimilazione, anche sotto il profilo sostanziale, tra evasione dell'IVA all'importazione e contrabbando, ben al di là della portata del rinvio operato dalla norma incriminatrice di cui all'art.70 citato e, soprattutto, dalla natura dei due tributi, dazi doganali e IVA, ontologicamente distinti e insuscettibili di facili confusioni. D'altro canto si rileva come anche i due precedenti citati dalla Suprema Corte nella sentenza n. 56264/2017 (ossia le sentenze n. 4245/1987, Tallaririni e n.1564/1985, Salin), oltre ad essere piuttosto risalenti, si allineavano evidentemente al pregresso indirizzo del giudice di legittimità, che aveva ritenuto soventemente l'IVA all'importazione equiparabile - quanto a disciplina, anche penale ai dazi doganali, di modo che tra le due fattispecie criminose veniva postulata una sorta di osmosi perfetta. Mentre, a partire dalla fine degli anni Novanta, la giurisprudenza di legittimità, anche in corrispondenza del maggior interesse riscontrato nella dottrina per quanto attiene all'individuazione dei profili strutturali che connotano l'IVA all'importazione, ha via via superato la postulata equiparazione tra i dazi doganali e IVA all'importazione (Sez. 3 n. 3221/1998; Sez. 3, n. 1863/2013; Sez. 3 n. 34256/2012; contra Sez. 3, n. 7058/2002) tributi accomunati in definitiva dalla mera attribuzione della potestà di accertamento, riscossione (e repressione) al medesimo organo, ovverosia all'ufficio delle dogane competente per territorio.

L'attenzione della Suprema Corte – prosegue il ricorso- si è, in particolare, focalizzata sui casi paradigmatici di importazioni in relazione alle quali, in ossequio ai trattati internazionali (ma identico discorso può farsi allorquando l'esenzione dai dazi dipenda dalla natura del bene, come può essere un quadro), non si applicano dazi doganali ma solo l'IVA all'importazione: in tal senso la Suprema Corte, nei precedenti che si sono sopra menzionati, si era occupata di importazioni verso l'UE dalla Svizzera o da San Marino, Paesi con cui l'Unione Europea ha raggiunto accordi per l'eliminazione dei dazi doganali d'importazione, pur rimanendo dovuta l'IVA. Ad esempio, secondo Sez. 3, n. 28251/2015, "l'omesso pagamento di IVA all'importazione su natante proveniente dalle Isole Cayman (Stato con il quale esiste trattato UE che sancisce una sorta di unione doganale di libero commercio) non integra il reato di contrabbando doganale, ma solo l'omesso versamento di IVA all'importazione, che costituisce un tributo interno e non una tassa ad effetto equivalente ad un dazio doganale".

Pur nel mutato scenario giurisprudenziale, per i ricorrenti va segnalata Sez. 3 n. 42161/2010 che, sul presupposto per cui "l'IVA dovuta all'importazione è, quindi, uno dei diritti di confine, avendo natura d'imposta di consumo a favore dello Stato, la cui imposizione e riscossione spetta alla dogana in occasione della



relativa operazione d'importazione", ha sostenuto che "il debito dell'IVA all'importazione può sorgere anche successivamente all'introduzione della merce nel territorio comunitario a carico dei soggetti indicati nell'art. 203 CDC, inerendo l'IVA all'importazione non alla persona dell'importatore, ma al bene importato, donde la configurabilità del reato a carico di chi lo detiene dopo l'importazione a seguito della sua irregolare sottrazione al suddetto controllo" (la pronuncia aveva ad oggetto l'importazione di tabacchi lavorati).

A sostegno di questa tesi la Corte di legittimità – ricordano i ricorrenti- aveva anche richiamato due sentenze della Corte di Giustizia (causa C-66/99, I febbraio 2001, Wandel e causa C-371/99, 11 luglio 2002, Liberexim), secondo cui "un'irregolarità che debba essere qualificata come sottrazione alla sorveglianza doganale comporta sempre lo svincolo delle merci dai regimi di libera pratica o di sospensione d'imposta e, quindi, l'immediata insorgenza dell'obbligazione doganale".

Per i difensori ricorrenti si potrebbe discutere a lungo se l'insorgenza del tributo per effetto dell'applicazione dell'art. 203 CDC comporti la consumazione di un nuovo reato o sia effetto della permanenza dell'illecito commesso all'atto dell'importazione e se, ancora una volta, il rinvio dell'art.70 DPR 633/73 possa ritenersi tanto ampio da comprendere, agli effetti penali, anche una norma sostanziale come l'art. 203 del Codice Doganale Comunitario (Reg. CEE n. 2913/92), norma che peraltro si riferisce ai "dazi di importazione"; quel che preme sottolineare è che il dictum del 2010 del giudice di legittimità non è stato condiviso da una più recente pronuncia della Suprema Corte (Sez. 3 n. 42462/2016).

Tale pronuncia ha concluso nel senso che, in fattispecie in cui non si configuri la debenza di diritti di confine, ma solo un omesso versamento dell'IVA all'importazione (nel caso di specie trattandosi di merci importate dalla Svizzera disciplinate dall'Accordo CE/Confederazione Elvetica 19.9.1972), il reato deve considerarsi istantaneo.

Richiamando alcuni precedenti della Terza Sezione Penale (Sez. 3, n. 45468 del 25/6/2014, Rosati; Sez. 3, n. 16860 del 17.3.2010, P.M. in proc. Sirtori, Rv. 246990) i difensori ricorrenti ricordano che questa Suprema Corte ha affermato che l'accordo doganale tra la Confederazione Elvetica e la Comunità Europea del 19 dicembre 1972 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 (così Sez. 3, 10.6.2002 n.22555, Panseri, Rv 221884; idem 22.3.2005 n.17432, P.M. in proc. Visconti Frasca, Rv. 231613; idem 4.7.2007 n.36198. P.M. in proc. Di Fulvio, Rv. 237552 la quale ha riaffermato che il reato di cui al D.P.R. n.633 del 1972, art.70, non è escluso dall'Accordo tra la Confederazione Elvetica e la Comunità perché l'IVA rappresenta 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 sia stato assolto anteriormente, sia pure al momento dell'esportazione dallo Stato di provenienza)".

Pur delimitando *ex professo* la sua analisi alla materia pattizia tra UE e Svizzera, questa Suprema Corte per i ricorrenti ha inteso chiarire che laddove all'importazione non si applichino diritti di confine ma la sola IVA all'importazione (diversamente, secondo il giudice di legittimità, questo ultimo reato sarebbe permanente), la natura interna di quest'ultimo tributo evidenzierebbe l'istantaneità del reato. Ha infatti statuito che, a seguito del Trattato UE- Svizzera che ha abolito i diritti di confine (pur lasciando in vigore l'IVA all'importazione), "*il presupposto dell'imposta* è costituito, puramente e semplicemente, dall'importazione che identifica il fatto costitutivo del rapporto tributario ai sensi del D.P.R. n.633 del 1972, artt.1 e 67, (nonché, per le operazioni intracomunitarie, dal D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla L.29 ottobre 1993, n.427). L'obbligazione che ne deriva ha natura personale e non si trasferisce sul bene, non ha cioè natura di obbligazione reale ("propter rem"), come invece previsto, dal D.P.R. n. 43 del 1973, art. 338, che onera del pagamento dei diritti doganali anche "il ricettatore".

L'inadempimento (e dunque l'omesso versamento) sarebbe perciò ascrivibile solo ed esclusivamente al soggetto passivo del rapporto, allo stesso modo con cui lo è l'omesso versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale o l'omessa presentazione della dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. E, nel sostenere questa tesi, si ricorda che questa Corte di legittimità ha inteso prendere le distanze dal proprio dictum del 2010: "non trova pertanto applicazione il principio espresso da Sez. III, sent. n.42161 del 7.10.2010, Ancona, Rv. 248755, secondo cui il reato di evasione dell'Iva all'importazione, previsto dal DPR 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 67 e 70, è configurabile non soltanto a carico di chi ha importato la merce assoggettata al tributo, ma anche a carico di colui che semplicemente la detiene dopo l'importazione a seguito della sua irregolare sottrazione al controllo". A riprova di ciò, prosegue la Corte "E' sufficiente, infatti. evidenziare che il principio espresso da Sez. III, sent. n. 42161 del 2010 affonda le proprie radici in un caso di detenzione di tabacchi lavorati sottratti ai diritti di confine e detenuti da persona che si dichiarava estranea all'importazione, ipotesi del tutto eterogenea e niente affatto sovrapponibile a quella odierna. Nella soluzione fornita in quell'occasione si avverte chiaramente la "contaminazione" della natura dei dazi di importazione e delle procedure relative al loro accertamento e riscossione, sulla struttura e finalità dell'imposta sul valore aggiunto [...] Affermazioni che, come si è fatto notare in dottrina, indubbiamente mal si conciliano con il fatto che le operazioni imponibili ai fini IVA sono solo quelle definite dal D.P.R. n. 633 del 1972,



art. 67, ma che trovano la propria logica (condivisibile o no che sia, non è questa la sede) nella assimilazione dell'IVA ai diritti di confine, assimilazione che - come già detto - in considerazione degli Accordi sopra citati non trova più giustificazione nei rapporti con la Svizzera".

Per i difensori ricorrenti è chiaro che quanto affermato da questa Suprema Corte non può considerarsi limitato ai rapporti tra UE e Svizzera in forza degli accordi sottoscritti tra le parti, esprimendo un principio di portata generale, tanto che, come si è visto, il medesimo criterio interpretativo è stato invocato da Sez. 3 n. 28251 del 28/5/2015, con riferimento a un'imbarcazione importata dalle Isole Cayman, in relazione alla quale è stata ipotizzata la sussistenza della sola evasione dell'IVA all'importazione, tributo non assimilabile a un diritto di confine.

Per la difesa del Briatore, dal sintetico *excursus* giurisprudenziale sin qui svolto, può concludersi che questa Suprema Corte è ormai largamente orientata nel senso di escludere l'equiparazione tra IVA all'importazione ai dazi doganali e, di conseguenza, pure che è maggioritario l'orientamento teso ad escludere la legittimità di indiscriminate estensioni della disciplina del TULD (o del CDC) all'IVA, sostanziandosi il rinvio operato dall'art.70 DPR 633/72 a una mera estensione del regime sanzionatorio del contrabbando ("quoad poenam") senza che per questo le due fattispecie incriminatrici debbano forzatamente considerarsi, in toto, sovrapponibili.

Dalla perentoria affermazione della giurisprudenza di legittimità discenderebbe, dunque, che:

- a) ogni indebita estensione della disciplina sostanziale del contrabbando all'IVA all'importazione (tra cui la solidarietà passiva al tributo stabilita dall'art.25 del TULD in capo ai successivi aventi causa sulla merce) rischia di violare il divieto di estensione analogica del precetto penale;
- b) non potendosi affermare la solidarietà passiva in capo ai successivi possessori della merce illegalmente importata, perde pregio l'unico argomento speso a sostegno della natura permanente del delitto di evasione dell'IVA all'importazione, quello secondo cui l'omesso pagamento del tributo integra un illecito che si "consustanzia" al bene e si protrae nel tempo, al punto che anche i successivi possessori della merce indebitamente introdotta nel territorio UE concorrerebbero nel medesimo reato, in continuità con l'illecito perpetrato dall'importatore.

Non potrebbe che concludersi, pertanto, per la natura istantanea del reato in esame, con effetti permanenti che si sostanziano nell'effetto di danno arrecato all'amministrazione finanziaria del paese di importazione, che si protrae fino all'assolvimento del tributo evaso.

Per vero, prosegue il ricorso, i due assunti cui si è sopra fatto cenno, ossia l'assimilazione tra IVA all'importazione e i tributi doganali, nonché la prospettata



"compenetrazione" tra l'IVA all'importazione e il bene importato, tale da connotare la merce (e le transazioni effettuate su di essa) di una intrinseca perdurante illiceità fino all'assolvimento del tributo, paiono difficilmente sostenibili anche da punto di vista tributario.

Quanto al primo profilo, giurisprudenza e dottrina si sono chiaramente pronunciate nel senso che l'IVA all'importazione non possa assimilarsi ai tributi doganali, considerato anche che non vi è differenza di struttura tra l'IVA sugli scambi interni e l'IVA all'importazione, trattandosi di un unico tributo interno a ciascun membro della Unione.

Viene ricordato che questa Corte di Cassazione e la Corte di Giustizia hanno infatti affermato, anche di recente, che l'IVA ha natura di unico tributo, che, secondo quanto stabilito dal legislatore, viene riscosso da diverse agenzie fiscali (le dogane per l'IVA all'importazione e l'Agenzia delle Entrate per l'IVA sugli scambi interni) solo per ragioni organizzative, e ciò in quanto mentre l'IVA all'importazione viene riscossa assieme ai dazi doganali, l'IVA sugli scambi interni viene invece liquidata direttamente dal contribuente (il richiamo è alla sentenza 16463 della Sezione Tributaria di questa Corte civile). Peraltro, il fatto stesso che i depositi IVA (figura tributaria tipica del commercio internazionale) ricadano sotto le competenze della Agenzia delle entrate renderebbe paradigmatica la differenza tra i due tributi e la natura puramente occasionale e organizzativa delle funzioni di accertamento e riscossione riconosciute alla dogana sull'IVA all'importazione.

L'assenza di differenze sul piano ontologico tra i due tributi (IVA all'importazione e IVA interna) non parrebbe giustificare significative differenze sul piano sanzionatorio in particolare quanto alla natura permanente o meno della rispettiva fattispecie incriminatrice, soprattutto se si considera che, sia il delitto di omesso versamento dell'IVA sugli scambi interni (art.10 ter D.Lgs.n.74/2000), sia l'omessa presentazione della dichiarazione IVA (art.5 del medesimo decreto) sono pacificamente reati istantanei.

Ricordano ancora i ricorrenti come, in effetti, questa Corte di legittimità, nella già citata pronuncia del 2016 (Sez. 3, n.42462/2016) pur escludendo l'assimilazione tra i delitti di evasione dell'IVA all'importazione e omesso versamento dell'IVA interna ("elemento costitutivo del reato è l'importazione del bene (come definita dal D.P.R. n.633 del 1972, art. 67) che è, ad un tempo, anche fatto costitutivo dell'obbligazione tributaria e del conseguente dovere di assolvimento dell'imposta rimasto inadempiuto; nel caso di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto di cui al D.Lgs. n.74, cit., art. 10 ter, invece, il fatto genetico del rapporto obbligatorio tributario precede la dichiarazione, è da essa solo presupposto ed è estraneo allo stesso accertamento del reato, tant'è che la dichiarazione fiscale ha solo funzione ricognitiva/confessoria del quantum debeatur, non certo



dell'an") aveva ritenuto sussistere - pur con le dovute differenze come la diversa identità del debitore di imposta e la natura singola dell'importazione rispetto alla massa di operazioni ricadenti in dichiarazione, differenze non incidenti per vero sulla struttura del reato e sulla sua consumazione - maggiori analogie con la fattispecie di cui all'art.5, come detto reato istantaneo.

Evidenziano, tuttavia, i ricorrenti come la sentenza n. 56264/2017 sul caso "Limoncello", abbia precisato, a sostegno della natura permanente del reato *de quo* che, pur trattandosi di tributo interno, l'IVA all'importazione avrebbe la medesima finalità dei dazi doganali, ossia la tutela di interessi economici e fiscali non solo dello Stato ma anche dell'Unione Europea, con ciò facendo richiamo alla natura di "risorsa propria" UE dell'IVA all'importazione riscossa nel territorio dell'Unione Europea. Questo interesse economico sovranazionale giustificherebbe, nell'ottica della recente sentenza più volte citata, l'assimilazione dell'IVA all'importazione ai dazi doganali e, con questi, la maggior tutela approntata dal legislatore tramite l'introduzione di un reato permanente, la cui consumazione si protrarrebbe fin tanto che il tributo non sia recuperato a tassazione (o il bene venga appreso da parte dell'AG), all'evidente scopo di combattere con la massima efficacia l'evasione di un tributo di interesse sovranazionale.

Per quanto possa condividersi l'appunto della Suprema Corte, per i difensori ricorrenti è evidente che questo solo richiamo non sarebbe sufficiente né a configurare l'IVA all'importazione come un dazio doganale, né a maggior ragione a qualificare il reato in esame permanente piuttosto che istantaneo a effetti permanenti.

Ciò in quanto il legislatore italiano non pare avere sempre anteposto l'esigenza di recuperare in toto l'IVA all'importazione rispetto ai propri interessi di bilancio se, come confermato indirettamente dalla Circolare 4.3.2003 n.10/D dell'Agenzia delle Dogane, che non menzionava l'IVA all'importazione tra i tributi esclusi dal condono concesso con L. 27.12.2002 n.289, anche una "risorsa propria" UE come l'IVA all'importazione è stata contemplata tra i tributi condonabili. D'altro canto – prosegue il ricorso- è dalle modalità della condotta materiale di reato configurata nella fattispecie incriminatrice che può farsi dipendere la modalità (istantanea o permanente) della consumazione dell'illecito e non certo da astratte esigenze di politica criminale - più o meno meritevoli di tutela - che non si riflettano tuttavia sulla struttura del precetto penale. Tanto più che la permanenza dell'effetto dannoso del reato (compatibile con la struttura istantanea del reato, anche se a effetti permanenti), esprimerebbe in egual modo l'esigenza di tutela del bene giuridico protetto dalla norma e, con esso, l'esigenza di recuperare a tassazione tributi di interesse comunitario.



Peraltro a stretto rigore, neppure il richiamo alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea apparirebbe decisivo, in quanto se è vero, in generale, che l'IVA all'importazione costituisce risorsa propria dell'Unione (non integrale, peraltro, spettando all'UE il 75% del gettito dell'imposta), è vero altresì che i singoli Stati sono anche tenuti a versare una quota sul valore complessivo delle transazioni commerciali ai fini IVA a titolo di contribuzione diretta dello Stato al bilancio comunitario ai sensi dell'art.311 TFTJE (in particolare con riferimento all'IVA armonizzata, i singoli Stati sono onerati a versare una quota pari allo 0,30% su un imponibile corrispondente al 50% del RNL degli stati, come previsto dalla Decisione CE-Euratom del Consiglio 7.6.2007 n.436 art.2). E, in effetti, la disciplina dell'IVA è, nella sua integralità, di emanazione comunitaria, atteso il tenore della c.d. Sesta Direttiva del Consiglio n.77/388 che definisce il tributo in ogni sua forma applicativa, sia essa interna o all'importazione.

Orbene, per i ricorrenti, se anche l'IVA interna costituisce una fonte di finanziamento dell'UE in capo ai singoli Stati membri, potendo quindi rientrare il suo gettito tra gli "interessi finanziari" dell'Unione, è ben chiaro che - stando al ragionamento della Suprema Corte - anche l'IVA interna, in caso di evasione o omesso versamento, dovrebbe essere assistita da una sanzione penale a consumazione permanente, ciò che, come detto, si può con certezza escludere.

Non potrebbe che concludersi, pertanto, che né la natura del tributo (assimilabile all'IVA interna tutelata, in caso di omesso versamento/ dichiarazione da sanzioni penali a consumazione istantanea) né gli interessi finanziari che vi sono sottesi, autorizzano in quanto tali a qualificare l'illecito di omesso versamento dell'IVA all'importazione come permanente.

Per i ricorrenti deve dunque ritenersi pacifica la natura di tributo interno dell'IVA all'importazione, identica nei presupposti alla corrispondente imposta sugli scambi interni, e la sua distinzione, anche sotto il profilo della disciplina sostanziale, con i dazi doganali (in tal senso da ultimo la Corte di Giustizia UE con la sentenza *Equoland*, C-272/13 del 17.7.2014). Questi ultimi infatti (che a loro volta possono manifestarsi in diverso modo, come dazi al valore, commisurati al valore del bene, quelli commisurati ad altre qualità della merce, come ad esempio il grado alcolico di una bevanda, i dazi preferenziali, i dazi *antidumping*), rispondono all'esigenza, puramente politico-commerciale, di incoraggiare - o per lo più scoraggiare - l'ingresso in quanto tale di beni di provenienza extra UE a tutela delle industrie comunitarie. Inoltre, altra differenza fondamentale, i dazi doganali vengono negoziati dall'UE concludendo accordi internazionali con i paesi terzi importatori/esportatori (ovvero imposti unilateralmente come i dazi *antidumping*), laddove l'IVA è frutto, come si è visto, di una disciplina tutta interna all'Unione.



L'IVA - all'importazione o interna - è un'imposta assai più complessa da qualificare e tocca, invece (lo si vedrà immediatamente) il consumo ovvero lo scambio di merci, ossia la c.d. "cifra degli affari" interessanti la merce medesima. Qualche breve considerazione si impone infine quanto alla postulata compenetrazione assoluta tra l'IVA e il bene importato, tale da connotare di illiceità il bene stesso in caso di evasione del tributo confinandolo, in quanto tale, all'area della patologia giuridica.

Tale postulato non pare trovare riscontro nella correlativa disciplina sanzionatoria dell'IVA, in quanto, se l'accessorietà tra bene e tributo fosse così preponderante, il legislatore avrebbe previsto ipotesi di solidarietà passiva tra cedente e cessionario del bene (ovvero tra importatore e successivi acquirenti), in modo da recuperare a tassazione il tributo e scoraggiare la circolazione di un bene affetto irrimediabilmente da illiceità. Ma, come si è visto, la prospettata corresponsabilità del possessore del bene nell'illecito perpetrato dall'importatore che ha evaso l'IVA non può affermarsi in virtù di quanto stabilito dall'art.25 comma 2 del TULD, pena l'indebita estensione analogica di una norma sostanziale dettata per il contrabbando (il richiamo è alla sentenza n.19514/2004 cit.).

Regola non dissimile - aveva osservato il Supremo Collegio nella sentenza da ultimo citata - vale anche con riferimento all'IVA interna, in relazione alla quale gli artt.17 e 18 D.P.R. 633/72 individuano nel cedente il soggetto passivo, con rivalsa di quest'ultimo nei confronti del cessionario, senza che possa quindi configurarsi un rapporto di solidarietà nella debenza dell'imposta tra le parti della transazione commerciale che vi ha dato presupposto.

I ricorrenti ricordano poi come, all'indomani dell'introduzione del tributo nel nostro ordinamento, la dottrina abbia dato vita a un ben noto e complesso dibattito, di cui viene operato un ampio *excursus* in ricorso, che vede contrapposta una prima tesi, secondo cui l'imposta sarebbe tesa a colpire i consumi, a un'altra interpretazione, a mente della quale l'IVA andrebbe inquadrata tra i tributi sulla cifra d'affari.

Per i ricorrenti, non può che concludersi che il reato di omesso versamento dell'IVA all'importazione deve considerarsi istantaneo, sia pure a effetti permanenti, e non già permanente e che, pertanto, il reato, commesso il 13 marzo 2005 era giunto a prescrizione (cinque anni non interrotti, secondo l'art.157 c.p. allora vigente) già a far data dal marzo 2010, dunque prima dell'intervenuto sequestro. Sicché in nessun caso potrebbe essere applicata la confisca dell'imbarcazione Force Blue.

Con un **settimo motivo** si lamenta violazione dell'art. 301, T.U.L.D. nonché carenza e manifesta illogicità della motivazione in relazione alla disposta confisca della somma corrispondente all'imposta evasa.



Secondo i difensori ricorrenti, nel disporre la confisca per equivalente della somma corrispondente all'IVA all'importazione che sarebbe stata evasa, pari a 3.600.000 euro, nonostante l'intervenuta prescrizione del reato, la sentenza impugnata avrebbe ancora una volta dichiaratamente disatteso i contrari principi fissati dalla giurisprudenza di legittimità. Ed invero, si fa notare che è la stessa sentenza impugnata a dichiarare (a pag. 83) di non ignorare il principio stabilito da questa Corte di Cassazione (Sez. 3, n. 6348 del 4/10/2019, dep. 2020, Torelli, Rv. 274859) che, mantenendo inalterata la differenza di struttura istituzionale fra la confisca diretta e quella per equivalente anche in caso di profitto rappresentato da un "risparmio di imposta", in caso di prescrizione, essendo possibile solo la confisca diretta perché quella per equivalente ha natura afflittiva (come tale non applicabile alla luce dei principi elaborati dalla Corte EDU), ha ritenuto necessario eseguire un'indagine al fine di verificare il valore numerano delle disponibilità giacenti sul conto dell'imputato alla scadenza del termine per il versamento dell'imposta ed al momento del sequestro (denaro passibile di confisca diretta) in quanto, viceversa, il denaro versato successivamente a detto termine non può essere ritenuto "profitto" del reato, ma rappresenta un'unità di misura equivalente al debito fiscale scaduto e non onorato, confiscabile se ricorrono i presupposti per la confisca per equivalente (e quindi non in caso di prescrizione).

Ebbene, ricordano i ricorrenti che, in effetti, la lettura della pronuncia di legittimità sopra citata non solo enuncia il suddetto principio, ma dà anche conto dello sviluppo giurisprudenziale che ha preceduto la sua enunciazione e dei molti precedenti, anche autorevoli, che lo hanno confermato. Ma La sentenza impugnata dichiara, a pag. 84, che l'impianto argomentativo seguito dalla citata pronuncia non è del tutto convincente.

Basterebbe, tuttavia, leggere le considerazioni sviluppate dalla pronuncia impugnata per contrastarlo -secondo la tesi proposta in ricorso- per rendersi agevolmente conto che sarebbero proprio queste ultime a dimostrarsi completamente infondate. Affermare, infatti, come fa la pronuncia di secondo grado, che "il risparmio conseguente all'omesso versamento di imposta costituisce un arricchimento del patrimonio globale del debitore nel suo complesso e non è cristallizzabile nelle sue componenti" significherebbe, infatti, disattendere il consolidato principio della giurisprudenza di legittimità secondo il quale il concetto di "profitto del reato" deve corrispondere ad un incremento effettivo del patrimonio dell'autore del reato e tale può pertanto essere considerato solo quello derivante dal mancato versamento di somme già disponibili al momento della scadenza del termine di pagamento dell'imposta e non già di quelle successivamente confluite sui conti correnti del medesimo ad altro titolo. Ragionare diversamente significherebbe del resto rendere impossibile la distinzione fra confisca diretta e confisca per equivalente che



si distinguono invece per la loro diversa funzione ("ripristinatoria" per ciò che concerne la prima, "sanzionatoria" per ciò che riguarda la seconda).

La denunciata "disparità di trattamento", cui, secondo la sentenza impugnata, darebbero vita i denunciati principi affermati da questa Corte potrebbe ritenersi tale solo se non si comprende la differenza fra profitto effettivo realizzato attraverso il mancato versamento di una somma disponibile per il pagamento dell'imposta, che può quindi essere oggetto di sequestro (e poi di confisca) "diretta" e profitto meramente astratto collegato al mancato adempimento dell'obbligazione tributaria che resta comunque dovuta e che viene soddisfatta attraverso il sequestro (e poi la confisca) per equivalente, di benì o di somme non direttamente destinate all'assolvimento della suddetta obbligazione.

Sarebbe quindi del tutto fuorviante l'affermazione conclusiva della sentenza impugnata, secondo la quale sarebbe "discutibile che, dopo la prescrizione, la confisca del profitto «per risparmio di imposta» perda la funzione ripristinatoria ed acquisti quella sanzionatoria".

La prescrizione del reato – sottolineano i difensori ricorrenti- non può certamente trasformare la funzione della confisca del profitto del reato da ripristinatoria a sanzionatoria. Il problema è che mentre dopo la prescrizione è possibile solo la confisca "diretta" (che presuppone l'individuazione di una somma presente nel patrimonio dell'autore del reato al momento della scadenza del termine di pagamento che non venga destinata al soddisfacimento dell'obbligazione tributaria), diventa impossibile quella per equivalente, dato che la sua funzione sanzionatoria presuppone l'intervento di una condanna in senso "formale".

Sarebbe dunque evidente la violazione dell'art. 7 CEDU, così come interpretato dalla giurisprudenza della Corte Europea, nonché la violazione dell'art. 301 TULD, così come interpretato da questa Corte di legittimità in cui la sentenza impugnata è incorsa nel disporre la confisca per equivalente nei confronti di tutti gli imputati fino all'ammontare di 3.600.000 euro.

Con l'**ottavo ed ultimo motivo** la Difesa del Briatore lamenta violazione degli artt. 70, d.P.R. 633/1972 e 301 d.P.R. 43/1973 nonché carenza e manifesta illogicità della motivazione in relazione alla disposta confisca del *Force Blue*.

Per i ricorrenti, nel caso di specie, all'illegittimità della confisca per equivalente disposta in relazione al risparmio di spesa collegato al mancato versamento dell'imposta dovuta, si accompagnerebbe l'illegittimità della confisca del *Force Blue*, sempre disposta ai sensi dell'art. 301 del d.P.R. 23 gennaio 1973, n 43.

Richiama in proposito la sentenza impugnata l'orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo la quale, in tema di contrabbando, la confisca deve essere disposta, in deroga alla previsione generale dell'art. 240 cod. pen., anche nel caso in cui l'imputato sia stato prosciolto o assolto per cause che non incidono



sulla materialità del fatto. Sostiene in proposito la sentenza impugnata (a pag. 80 della motivazione) che la confisca in questione non avrebbe "natura sanzionatoria, quanto piuttosto di misura di sicurezza tendente ad evitare l'ulteriore impiego o circolazione di beni segnati da illiceità, e quindi trova la propria ragion d'essere in una valutazione del legislatore non incentrata sulla necessità di sanzionare l'autore del reato. Tale considerazione consente di valutare non pertinente al caso della confisca in esame l'orientamento assunto dalla Corte EDU (in particolare nella nota sentenza Varvara) in quanto relativo ad ipotesi nelle quali alla confisca può assegnarsi funzione prevalentemente sanzionatoria, posto che solo in tali ipotesi viene in rilievo la violazione dei principi convenzionali".

Per i ricorrenti tutte le argomentazioni sviluppate nel sesto motivo circa i diversi presupposti di applicativi dei diritti di confine e dell'IVA all'importazione condurrebbero inevitabilmente ad affermare anche l'illegittimità dell'intervenuta confisca del *Force Blue*, disposta dalla sentenza impugnata a seguito della condanna dell'attuale ricorrente per il delitto di evasione dell'IVA all'importazione.

È vero infatti che l'art. 70, attraverso un richiamo che ormai la costante giurisprudenza ritiene effettuato solo *quoad poenam* alle sanzioni previste dal testo unico sui reati di contrabbando, consente appunto l'applicazione del regime sanzionatorio previsto dagli artt. 292 e 295 del D.P.R. 43/1973 e, in astratto, a voler ragionare nel senso che fra le sanzioni devono essere ricomprese anche le misure di sicurezza patrimoniali, anche della confisca prevista dall'art. 301 del citato d.P.R. Tuttavia, quando si scende dall'astratto al concreto, bisognerebbe verificare che le norme richiamate siano anche effettivamente applicabili al caso di cui si discute.

Orbene il primo comma dell'art. 301, che è stato appunto applicato nel caso di specie, prevede testualmente che "Nei casi di contrabbando è sempre ordinata la confisca delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne sono l'oggetto ovvero il prodotto o il profitto".

Per i ricorrenti sarebbe chiaro pertanto che, in base al suo tenore testuale, la norma rispecchierebbe, come attestato dalla risalente giurisprudenza che si è sopra citata, il carattere "reale" dei diritti di confine, che sono appunto strettamente legati alla merce a cui si riferiscono, tanto da trasferirsi in capo ad ogni successivo prenditore della merce introdotta abusivamente nel territorio dello Stato.

Sarebbe altrettanto evidente che questa concezione si rispecchia nella parte della norma che prevede, fra l'altro, la confisca delle cose che costituiscono "oggetto" del contrabbando, intendendo evidentemente il legislatore riferirsi alle cose che sono state appunto illecitamente introdotte nel territorio dello Stato.

Essendo quindi evidente che il *Force Blue* non poteva essere confiscato sulla base dei restanti riferimenti contenuti nell'art. 301 D.P.R. 43/1973 e ciò perché



non può considerarsi il *Force Blue* una "cosa" che è servita o è stata destinata a commettere il reato, né tantomeno il prodotto o il profitto del medesimo, che si identifica evidentemente nell'importo dell'imposta asseritamente evasa, il problema interpretativo più rilevante che resta da risolvere sarebbe se appunto il *Force Blue* possa essere inteso come "oggetto" del commesso reato.

Per i ricorrenti la risposta non potrebbe che essere negativa, alla luce di tutti gli argomenti che sono già stati sviluppati. Si è già detto infatti che mentre il diritto di confine è effettivamente un'imposta che ha ad oggetto la merce abusivamente introdotta nel territorio dello Stato, tale assunto non può valere per quanto riguarda il pagamento dell'IVA all'importazione che, di per sé, non è un diritto di confine e viene accertata non già in base alla merce oggetto di abusiva introduzione nel territorio dello Stato, ma in base al valore dell'operazione.

Oggetto del tributo non sarebbe quindi in senso tecnico la "merce" abusivamente introdotta nel territorio dello Stato, come può affermarsi invece per i diritti di confine, ma l'operazione di importazione del bene.

Sarebbe dunque evidente che, nel caso di specie, solo in senso del tutto atecnico si potrebbe affermare che "oggetto" del commesso reato è l'imbarcazione, la quale del resto, come si è più volte spiegato, non è mai stata sottratta a tutti gli opportuni e doverosi accertamenti delle Pubbliche Autorità al momento della sua introduzione nel territorio dello Stato; oggetto del reato è viceversa l'operazione d'importazione rispetto alla quale si discute se essa dovesse essere effettuata in regime di esenzione dall'IVA oppure no.

Ne conseguirebbe, quindi, che la sentenza impugnata nel disporre la confisca dell'imbarcazione sarebbe incorsa in un errore di interpretazione dell'art. 301 d.P.R. 43/1973 e che anche sul punto essa dovrà essere quindi annullata.

Ricordano i ricorrenti come a pag. 80 della motivazione, la sentenza impugnata, dopo avere escluso che la confisca obbligatoria in questione abbia natura sanzionatoria, formuli l'ipotesi che ad essa debba invece riconoscersi tale natura.

Si tratta, per i ricorrenti, di un'ipotesi, evidentemente, del tutto fondata, atteso che essa riguarda un bene di ingentissimo valore, come del resto ben risulta dall'importo stesso dell'IVA evasa calcolato dalla stessa sentenza impugnata in 3.600.000 euro.

Osserva peraltro la sentenza impugnata che, se pur fosse verificata tale ipotesi, la confisca andrebbe disposta ugualmente e ciò sulla base di due argomenti principali.

Sotto un primo profilo, si sostiene che sarebbe incontrastato l'indirizzo giurisprudenziale che consente la confisca, pur in presenza di intervenuta prescrizione del reato, sia in tema di reati urbanistici che in materia di contrabbando e che tale percorso argomentativo è stato infine recepito anche dalla giurisprudenza della



Corte EDU (Grande Camera del 28 giugno 2018, nella causa G.I.E.M. S.r.l. e altri c. Italia), la quale ha riconosciuto che l'accertamento di responsabilità che legittima la confisca può essere sostanziale (sempre nel rispetto del contraddittorio) e non necessariamente formale, giungendo al medesimo risultato cui era giunta la giurisprudenza costituzionale italiana e cioè che "qualora i tribunali investiti constatino che sussistono tutti gli elementi del reato di lottizzazione abusiva pur pervenendo a un non luogo a procedere, soltanto a causa della prescrizione, tali constatazioni, in sostanza, costituiscono una condanna nel senso dell'articolo 7, che in questo caso non è violato".

Sotto un secondo profilo, si afferma che anche il legislatore nazionale avrebbe positivizzato il principio in esame, introducendo con l'art. 6, comma 4, d.lgs. 1 marzo 2018, n. 21, sulla riserva di codice, l'art. 578 bis cod. proc. pen., il quale, rubricato «Decisione sulla confisca in casi particolari nel caso di estinzione del reato per amnistia o prescrizione» stabilisce che «Quando è stata ordinata la confisca in casi particolari prevista dal primo comma dell'art. 240-bis del codice penale e da altre disposizioni di legge, il giudice di appello o la corte di cassazione, nel dichiarare il reato estinto per prescrizione o per amnistia, decidono sull'impugnazione ai soli effetti della confisca, previo accertamento della responsabilità dell'imputato».

Entrambi gli argomenti si sostiene, però, in ricorso che siano infondati.

Quanto, infatti, al secondo argomento, sarebbe del tutto evidente che l'art. 578 bis fa esclusivo riferimento alla confisca "in casi particolari" prevista dal primo comma dell'art. 240 bis cod. pen. e da altre disposizioni di legge, dovendosi intendere per tale quella che, consegue alla condanna per taluno dei reati previsti dall'art. 240 bis o da altre disposizioni di legge, e che riguarda beni o altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica.

Non si tratterebbe, dunque, di norma riferibile al caso concreto, con riferimento al quale nessuno ha mai sollevato il problema della sproporzione fra le somme impiegate per l'acquisto e l'allestimento della barca e il reddito dichiarato dall'imputato o l'attività economica da lui svolta.

Sotto il secondo profilo è proprio dalla citata sentenza G.I.E.M. – della cui motivazione si riportano in ricorso ampi stralci- che si traggono alcuni fondamentali principi relativi alla disciplina di cui all'art. 7, CEDU e dell'art. 1, comma 1, del Protocollo addizionale alla CEDU.

Quanto, infatti, alla impossibilità di applicare la confisca a carico del bene di proprietà di una società che non ha partecipato al processo, sarebbe evidente che,



nel caso di specie, data la natura palesemente afflittiva della misura patrimoniale in questione, la sentenza impugnata avrebbe dovuto astenersi dall'applicare la confisca ad un bene appartenente ad una società terza che non ha mai potuto prendere parte al procedimento penale in oggetto.

Quanto poi al principio della necessaría "proporzionalità" fra l'entità della compressione del diritto di proprietà e lo scopo della misura, anch'esso, in quanto requisito generale per valutare il rispetto della tutela del diritto di proprietà garantita dall'art. 1, del protocollo addizionale alla CEDU, sarebbe stato palesemente violato dalla sentenza impugnata, che ha applicato la confisca dell'imbarcazione, in modo automatico, senza in alcun modo valutare se vi fossero altre misure meno afflittive in grado di raggiungere egualmente gli scopi cui la misura è preordinata.

Ciò in quanto le conclusioni raggiunte dalla sentenza G.I.E.M., circa il fatto che l'applicazione automatica della confisca prevista dalla legge italiana in caso di lottizzazione abusiva è in contrasto con i principi espressi dall'art. 1, del Protocollo n. i della CEDU, perché non consente al giudice di valutare quali siano gli strumenti più adatti alle circostanze del caso di specie e, più in generale, di bilanciare lo scopo legittimo soggiacente e i diritti degli interessati colpiti dalla sanzione, sono certamente applicabili anche alla confisca disposta, nel caso di specie, ai sensi dell'art. 301 T.U.L.D.

• 4. Warluzel Dominique (Avv. Paolo Siniscalchi), amministratore e legale rappresentante della società *Autumn Sailing Limited* dall'11/2/2008, propone sette motivi di ricorso.

Co un **primo motivo**, comune al primo motivo già illustrato in relazione al ricorrente Briatore, si deduce la violazione dell'art. 627 cod. proc. pen. per avere la sentenza impugnata rinnovato la contraddizione, già contenuta nella sentenza annullata, tra la natura di FB Trust e l'automatica esclusione dell'esenzione IVA; violazione e/o falsa applicazione di norme extrapenali rilevanti per l'applicazione della legge penale, segnatamente l'art. 1344 cod. civ., relativamente agli effetti di uno "sham trust" e di una intestazione fiduciaria di azioni di una società; manifesta illogicità della motivazione riguardo alle conclusioni alle quali è pervenuto il giudice del rinvio partendo dalle assunzioni di fatto che FB Trust doveva considerarsi un trust irregolare ed *Autumn Sailing* una società le cui azioni erano interamente possedute dalla persona fisica Flavio Briatore.

Evidenzia il ricorrente che, ancorché di fronte ad un annullamento con rinvio per vizio motivazionale, era precluso al giudice di rinvio discostarsi dal percorso giuridico segnato dalla Corte di Cassazione e reiterare la motivazione della Corte territoriale annullata in sede di legittimità.



Ci si duole, invece, che la Corte d'Appello di Genova, al contrario, abbia ritenuto sufficiente l'accertamento della natura irregolare di *FB Trust* e l'intestazione fiduciaria delle azioni di *Autumn Sailing* per desumere, con un passaggio che non è né conforme alla legge né logico, che *Autumn Sailing* fosse un soggetto giuridico inesistente. Con l'ulteriore conseguenza che non è stata spiegata la correlazione esistente tra l'intestazione del Force Blue alla società *Autumn Sailing* e l'assenta evasione dell'IVA all'importazione.

Il giudice del rinvio avrebbe finito così pure per reiterare, sia pure sotto una angolazione parzialmente diversa (per ciò che concerne in particolare la ritenuta inesistenza, anche, di *Autumn Sailing*), la contraddizione contenuta nella sentenza annullata, già stigmatizzata dalla Corte di Cassazione, tra l'irregolarità e/o l'inesistenza di *FB Trust* e l'automatica esclusione del beneficio dell'esenzione IVA, facendo poi conseguire, quale ulteriore effetto "traslativo", l'inesistenza di *Autumn Sailing* e arrivando alla completa svalutazione dell'attività di noleggio dell'imbarcazione, pur indiscutibile alla luce dei numerosi noleggi - incontestati - effettuati nei confronti di soggetti terzi.

In ricorso viene posto l'accento sul fatto che la sentenza rescindente della Corte di Cassazione, aveva peraltro precisato cosa dovesse intendersi per schermo societario, concetto che doveva essere definito in stretta correlazione con l'interpretazione dell'art. 8 bis DPR 633/72, che indica i criteri per il riconoscimento dell'esenzione dell'IVA all'importazione. Secondo il giudice di legittimità infatti "la normativa (n.d.e. appunto il DPR IVA) si limita ad escludere che possa essere considerata attività commerciale quella che, dietro lo schermo di una struttura societaria, risulta rivolta esclusivamente a permettere al socio o soggetti riconducibili ai soci, l'uso personale di determinati beni".

Tale affermazione del giudice di legittimità – evidenzia il ricorrente - contiene certamente un'indicazione dalla quale il giudice di rinvio non poteva discostarsi, ovvero che è schermo una struttura societaria che ha la sua unica causa costitutiva nella finalità di permettere al suo socio di godere personalmente di un bene nominalmente intestato alla società.

Insieme alla definizione di cosa debba intendersi per soggetto giuridico interposto fittiziamente, la Corte di legittimità aveva poi fornito al giudice di merito anche una preziosa - ed altrettanto vincolante - chiave interpretativa per risolvere il quesito se tale definizione potesse conciliarsi con la destinazione che ha avuto il Force Blue. In effetti la Suprema Corte, nell'escludere che la sua sentenza fosse in contraddizione con quanto ritenuto dallo stesso giudice di legittimità in fase cautelare (Sez. 3 n. 14863/2012), ha precisato che nel procedimento incidentale era stato dato per assodato, con giudizio "allo stato degli atti, ciò che invece risul-



terebbe essere stato in fatto, smentito dall'istruttoria dibattimentale successivamente svoltasi, ossia da una lato, che la società proprietaria dell'imbarcazione in questione operasse in funzione di interposizione fittizia rispetto al reale dominus della stessa (Briatore) e, dall'altro che per molti dei periodi di utilizzo dell'imbarcazione non risultava che il Briatore avesse pagato corrispettivi alla società formale proprietaria". Viene ricordato che la precedente sentenza di legittimità ha affermato che "come, infatti, diversamente emerso in sede di istruttoria dibattimentale, risulterebbe essere venuto meno il principale elemento indiziario che aveva condotto questa Corte, allo stato degli atti, a ritenere provata la configurabilità di gran parte degli illeciti oggetto di contestazione, ossia la natura di società schermo della Autumn Sailing".

Ancora, evidenzia il ricorrente come il giudice di legittimità abbia valorizzato il costo dei lavori di *refitting* dell'imbarcazione (circa 6 milioni di euro) per escludere la natura di schermo di *Autumn Sailing* bollando come apodittiche le affermazioni della Corte d'Appello che avevano ritenuto gli stessi costi alla stregua di spese per migliorare il *confort* di Briatore e dei suoi ospiti, come pure quelle per il personale, del quale la Corte territoriale aveva stigmatizzato la irregolarità contributiva e previdenziale senza tuttavia considerare che il datore di lavoro era un soggetto estero ed operava fuori dalla legislazione italiana.

Tali concetti – prosegue il ricorso- sono stati peraltro ribaditi dalla Corte di Cassazione a pag. 65 della sentenza dove ha definito del tutto insoddisfacenti le medesime affermazioni contenute nella decisione annullata della Corte genovese.

In definitiva, per il ricorrente, il giudice di legittimità aveva indicato cosa debba intendersi per società schermo sottolineando che lo sviluppo dibattimentale, per come risultante dalla sentenza d'appello annullata ed alla luce di quanto dedotto nei ricorsi degli imputati, portava ad escludere che tale definizione potesse attagliarsi ad *Autumn Sailing*.

La sentenza della Corte di Cassazione – si lamenta- aveva circoscritto quindi con estrema precisione l'ambito rimesso alla valutazione del giudice di rinvio in ordine alla natura di *Autumn Sailing*, evidenziando come tutti gli elementi di fatto emersi in dibattimento, così come prospettati nelle sentenze di merito, erano incompatibili con la considerazione di *Autumn Sailing* alla stregua di uno schermo fittizio ed era pertanto incongrua la motivazione con la quale la Corte d'Appello di Genova, nella sentenza annullata, aveva inteso, peraltro contraddittoriamente, negare la destinazione commerciale del *Force Blue*.

Rileva il ricorrente come il giudice del rinvio, riguardo alla natura di *FB Trust* ha reiterato le considerazioni della sentenza della Corte genovese annullata (pag. 10 e 11) secondo le quali la circostanza che il *settlor* (Briatore) avesse mantenuto il controllo del patrimonio conferito nel *trust* rendeva quest'ultimo irregolare.



A differenza di quanto argomentato nella decisione annullata, tuttavia, il giudice del rinvio ha tratto da tale circostanza elementi utili per dimostrare altresì la natura di soggetto meramente interposto di *Autumn Sailing*.

Così facendo però, secondo la tesi proposta in ricorso, si sarebbe posta in antitesi con quanto aveva stabilito il giudice di legittimità nella pronuncia rescindente. Quest'ultima, infatti, prendendo in esame l'affermazione della Corte d'Appello sulla valenza indiziaria della irregolarità di FB Trust, aveva precisato che "anche su tale aspetto non può non condividersi l'erroneità di tale affermazione laddove sostiene che dalla circostanza che il trust fosse irregolare o fittizio dovrebbe discendere come fatto conseguente che il trattamento fiscale di cui la società armatrice godeva in relazione all'imbarcazione fosse indebito. Sul punto, in particolare, è evidente che le due cose non siano affatto correlate, ben potendo essere irregolare il trust senza però che il trattamento fiscale attribuito al natante sia anche indebito, essendo quest'ultimo collegato all'effettiva destinazione commerciale dell'imbarcazione".

Corollario di questa affermazione sarebbe l'inidoneità indiziante della corrispondenza richiamata dal giudice del rinvio per sostenere la volontà di mantenere schermata la titolarità in capo a Briatore dei beni conferiti nel *trust*, compreso lo yacht *Force Blue*.

Rileva il ricorrente che, dopo avere stabilito erroneamente, che la natura irregolare di *FB Trust*, oltre a far perdere allo stesso l'effetto secretativo del patrimonio conferito, è un significativo elemento indiziario del carattere fittizio di *Autumn Sailing*, la Corte genovese è passata ad analizzare la fase di costituzione di *Autumn Sailing* e l'effettiva titolarità delle relative azioni, per dimostrare che la stessa società è sempre stata di puro godimento e nella piena titolarità di Flavio Briatore. Di qui il successivo passaggio che si tratta di una società nulla o inesistente, con la quale, per definizione, non si poteva svolgere alcuna attività commerciale. Con l'ulteriore corollario che, non risultando negli atti del processo elementi dimostrativi della qualità di imprenditore di Flavio Briatore, tanto meno nel settore della nautica, neppure era ipotizzabile un'attività commerciale esercitata individualmente dal proprietario effettivo del natante.

Anche su questo punto il ragionamento del giudice del rinvio, tuttavia, per il ricorrente, si esporrebbe a numerose critiche.

In primo luogo, perché sarebbe giuridicamente errato inferire dall'intestazione fiduciaria di azioni di società la inesistenza della società stessa o la sua natura fraudolenta, per di più di una società estera, che peraltro compare come soggetto passivo in tutto il contenzioso fiscale che si è sviluppato sulla questione che ha originato il presente procedimento. Nel nostro ordinamento infatti, com'è noto, il



negozio fiduciario è perfettamente lecito e regolamentato potendo al contrario essere illecito lo scopo che con tale negozio s'intende perseguire (art. 1344 cod. civ.).

Seguendo l'assunto della Corte genovese si arriverebbe alla conseguenza paradossale che una società - le cui azioni sono intestate fiduciariamente ad un soggetto che esercita istituzionalmente l'attività fiduciaria (ad esempio l'Unione Fiduciaria) - la quale svolge attività di trasporto di linea di passeggeri, non esercita e non può esercitare attività commerciale.

L'intestazione formale, da parte dell'effettivo titolare, delle azioni di *Autumn Sailing* non proverebbe, dunque, nulla in ordine al diritto della società di beneficiare dell'esenzione fiscale di cui all'art. 8 bis DPR n. 633/72. La Corte genovese, a questo fine, avrebbe dovuto dimostrare che l'attribuzione apparente a terzi della titolarità delle azioni di *Autumn Sailing* ha avuto come unica giustificazione quella di assicurare a Flavio Briatore l'esclusivo godimento del *Force Blue* (circostanza smentita dai fatti, in considerazione dei numerosi noleggi a terzi) in violazione della norma che consente l'esenzione dell'IVA all'importazione solo nel caso di utilizzo commercia le dell'imbarcazione.

L'intestazione fiduciaria di azioni di una società non è quindi idonea a privare di soggettività giuridica una società, come invece opina il giudice del rinvio. Né appaiono decisivi i richiami della sentenza impugnata (pag. 42) all'oggetto di *Autumn Sailing*, di gestione e di noleggio occasionale, che compare nelle relazioni degli amministratori della società per come rappresentate dal Procuratore Generale alle pagine 40-42 della sua memoria conclusiva.

In realtà – ci si duole in ricorso- il giudice del rinvio ha significativamente ignorato, travisandolo, quanto rilevato – e non contestato – dal giudice di primo grado (cfr. pag. 23 sentenza tribunale) secondo il quale era "documentalmente provato che la società è stata creata nel 2000 (dunque cinque anni prima dell'inizio della vicenda in esame) col più ampio oggetto nel settore nautico – costruzione, compravendita, noleggio " di qualsiasi tipo di natante (come da statuto in atti) – ; che, per essere operativa ha acceso un mutuo estremamente oneroso di \$ 13.000.000,00; che ha gestito due natanti precedenti, "*Lady in Blue*" e "*Lady in Blue* 2". Inoltre, ai fini tributari rileva l'art. 4 comma 2 n. i DPR 633/1972 pretermesso dal giudice del rinvio che per quanto attiene alle società residenti all'estero (art. 2507 cod. civ.) stabilisce una presunzione di commercialità.

Quanto poi alla eccentrica affermazione che, venuto meno lo schermo societario, non sia neppure sostenibile che Flavio Briatore abbia esercitato, con il noleggio del *Force Blue*, attività commerciale come imprenditore individuale, poiché non risulta da nessun atto del processo (iscrizioni alla camera di commercio o albi)



questa qualità dell'imputato, perlomeno nel settore della nautica, essa appare totalmente destituita di fondamento.

In primo luogo, perché si paleserebbe singolare pretendere che la qualità di imprenditore unipersonale, per di più di un soggetto residente all'estero, necessiti di requisiti formali quali quelli menzionati nella sentenza impugnata.

In secondo luogo, perché la descrizione delle attività imprenditoriali di Briatore risultano dalle dichiarazioni rese dal medesimo nel corso del processo e sono riscontrate sia dalle deposizioni di numerosi testimoni sia da fonti aperte.

Con un **secondo motivo** si lamenta la violazione e/o la falsa applicazione degli artt. 68 e 8 bis DPR 633/72 in relazione all'art.70 del medesimo decreto, con riferimento all'erronea negazione della destinazione commerciale del natante, escludente l'assoggettamento all'IVA dell'imbarcazione con conseguente evasione dell'IVA all'importazione, nonché manifesta illogicità della motivazione.

Per il ricorrente -che deduce sul punto motivi comuni al secondo motivo di ricorso nell'interesse del Briatore- viene in primo luogo in considerazione l'esatta interpretazione dell'art. 8 bis DPR 633/1972.

Dopo avere ribadito che Flavio Briatore non può essere considerato formalmente un imprenditore e che l'assunzione di fatto di tale qualità è inidonea a consentire il beneficio dell'esenzione IVA in quanto l'art. 8 bis DPR 633/72 è norma eccezionale di stretta interpretazione, la sentenza impugnata esclude che, anche dal punto di vista oggettivo, il Force Blue abbia avuto destinazione commerciale secondo l'accezione del DPR 633/1972.

Ciò, in sintesi, per tre ragioni: a) la tesi difensiva che l'esenzione IVA sia ammessa anche quando la destinazione del natante sia stata solo in prevalenza commerciale non ha fondamento anche alla luce della giurisprudenza sovranazionale che, qualificando come attività commerciale quella dalla quale conseguono introiti con un certo carattere di stabilità pone l'accento sulla professionalità che deve connotare l'esercizio di attività commerciale; b) non aiuta la tesi difensiva neppure la norma dell'art. 4, comma 5 seconda parte lett. a) del DPR sull'IVA sul c.d. autoconsumo: tale forma di utilizzo del bene non è infatti neppure astrattamente ipotizzabile in quanto *Autumn Sailing* era un soggetto inesistente e quindi non un soggetto terzo rispetto a Briatore; c) sostanzialmente per la stessa considerazione, è del tutto irrilevante la circolare 43/E dei 29 settembre 2011 dell'Agenzia delle Entrate, con la quale l'amministrazione finanziaria ha fornito la propria interpretazione (peraltro creativa secondo la Corte territoriale) sui requisiti alla stregua dei quali può essere ammesso l'autoconsumo di un natante.

A definitivo riscontro della sua interpretazione degli artt. 68 e 8 bis DPR 633/1972 il giudice di rinvio richiama un precedente - asseritamente risolutivo - della Corte di Giustizia (22 dicembre 2010, causa C-116/10), con il quale è stato



stabilito che l'utilizzo ad esclusivo fine diportistico di una nave adibita a navigazione in altro mare non soddisfa le condizioni esplicite di esenzione poste dall'art. 15, punto 5, della sesta direttiva. Ma -si sostiene in ricorso- quanto all"interpretazione dell'art. 8 bis DPR 633/1972 sostenuta dalla Difesa, appare utile sgombrare innanzitutto il campo da un equivoco nel quale sarebbe incorsa la Corte genovese, nel senso che la Difesa non ha mai sostenuto che l'uso promiscuo di una imbarcazione - laddove l'aggettivo promiscuo stia a significare come sembra aver inteso il giudice del rinvio, uso in parte commerciale e in parte di godimento privato - sia idoneo a consentire il beneficio dell'esenzione dell'IVA all'importazione. Il punto è semmai un altro, ovverosia che rientra nell'uso commerciale dell'imbarcazione anche il noleggio a favore del proprietario (in caso contrario l'art. 4 comma 5 DPR n. 633/1972 non avrebbe alcun significato), allorché sia versato un corrispettivo "normale" ovvero quello praticato sul mercato alle medesime condizioni contrattuali. Con l'ulteriore puntualizzazione che anche al di fuori dell'esercizio di un'attività di noleggio in forma societaria, la destinazione commerciale non è incompatibile con l'utilizzo del proprietario, come del resto riconosciuto dalla giurisprudenza comunitaria (cfr. infra). Il privato, infatti, che voglia sfruttare un bene di sua proprietà per ricavarne un profitto non può in effetti essere discriminato da chi eserciti la medesima attività in forma societaria.

L'art.8 bis DPR 633/1972, nella sua attuale formulazione, ricorda il ricorrente, trova origine nella VI Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 n.77/388/CEE (successivamente integrata e sostituita dalla direttiva 2006/112/CE del 28.11.2006) e non può esserne consentita alcuna lettura contrastante con tale direttiva, così come interpretata dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee. E' commerciale, secondo la Direttiva del 2006, ogni operazione che "comporti Io sfruttamento di un bene materiale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità", secondo una nozione dunque priva di aggettivi o qualsivoglia qualità, rilevando il concetto nella sua essenzialità. Il ricavo di introiti aventi un certo carattere di stabilità è d'altra parte la medesima dizione utilizzata dall'art.9 della direttiva comunitaria 112/2006 per definire, con modalità uniforme, il soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto.

Si evidenzia essere ben chiaro, pertanto, che a connotare l'attività commerciale, in modo tale da imprimere al bene la relativa destinazione, sia l'organizzazione di impresa costituita attorno al bene medesimo, idonea a conferirgli una potenzialità reddituale: 'potenzialità", essendo l'effettivo conseguimento di utili un elemento puramente aleatorio e accidentale (altrimenti imprese come le associazioni sportive, molto spesso in perdita, non potrebbero per paradosso definirsi commerciali).



La "commercialità" è dunque un requisito oggettivo che, come tale, connota stabilmente il bene nella sua essenzialità, essendogli estraneo ogni apprezzamento su aspetti puramente accidentali o soggettivistici (in quanto tali opinabili, come ad esempio le scelte imprenditoriali sullo sfruttamento del bene in un dato momento, la concessione di sconti ecc.) che, come è evidente, darebbero luogo ad abissali incertezze interpretative - tali da ingenerare indebite disparità applicative del diritto comunitario tra i vari Paesi UE - come quella che qui si censura.

Individuato correttamente il requisito normativo della destinazione commerciale nella sua dimensione oggettiva, l'impianto motivazionale della sentenza impugnata farebbe mostra di tutta la sua illogicità e incoerenza, oltre in definitiva di apparenza, posto che la sentenza ha negato la qualifica di "commerciale" alla nave senza neppure precisare in cosa, tale qualifica, consistesse. Il giudice del rinvio, infatti, non si sarebbe avveduto che il caso affrontato dalla giurisprudenza comunitaria la quale, replicando la formula legislativa, ha applicato la definizione normativa sovranazionale di attività commerciale identificandola nello sfruttamento di un bene per consequire introiti con un certo carattere di stabilità, si riferiva proprio all'utilizzo di un bene da parte del suo proprietario. E, in effetti, il caso Enkler/Finanzamt Hamburg riguardava il noleggio di un autocaravan nei periodi nei quali il proprietario non ne godeva direttamente. Sicché apparirebbe davvero paradossale il tentativo del giudice del rinvio di far passare per conforme alla giurisprudenza comunitaria una lettura della Direttiva 77/388 CEE che escluda il diritto all'esenzione IVA a favore del proprietario che utilizzi un bene con il quale esercita attività commerciale.

Le circostanze di fatto valorizzate dalla Corte genovese per negare a destinazione commerciale del *Force Blue*, non sarebbero, dunque, pertinenti poiché occorreva accertare se attorno al *Force Blue* fosse stata costituita un'effettiva organizzazione imprenditoriale, con le relative dotazioni tecnico-strutturali e di personale, e se, per le sue caratteristiche, la nave potesse considerarsi idonea a produrre profitti - ciò che obbiettivamente pare difficile da negare - e non già se Briatore non volesse apparire all'esterno come proprietario dell'imbarcazione o avesse mancato il pagamento di un noleggio o se costui godesse di più o meno diuturne opzioni d'uso del mezzo (pur sempre pagandone il prezzo) rispetto ad altri clienti.

Strettamente correlato al tema precedente, per il ricorrente, è quello dell'interpretazione dell'art.4 co. 5 DPR 633/72 perché, se si interpreta correttamente l'art.8 bis lett. a) del DPR 633/72, lo stesso appare di agevole lettura: la norma non statuisce affatto che l'autoconsumo" è ammesso solo se quantitativamente "residuale" né conferma *a contrariis*, a guisa d'eccezione" all'art.8 bis, l'assenta regola della prevalenza dell'uso commerciale. Sarebbe chiaro, dunque, che l'art.4



co. 5 del DPR in commento non sia affatto una norma eccezionale, dettando una regola di portata generale, che non si vede per quale motivo debba essere interpretata nel senso che l'utilizzo del bene da parte del socio che paga il corrispettivo a valore normale possa essere soltanto occasionale.

Evidenzia ancora il ricorrente come tale conclusione, oltretutto, sia pure smentita dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.43/E del 29.9.2011 (oltre che da pronunce di merito, quale quella del Tribunale di Genova 30/10/2014, n.4826 che il tribunale aveva richiamato nella sentenza di primo grado quale espressione della giurisprudenza in termini meno favorevole all'importatore).

Apparirebbe del tutto irragionevole, sempre sul presupposto della ritenuta natura di mero schermo di Autumn Sailing, negare rilevanza a tale circolare, la cui applicazione letterale, a dispetto di quanto aveva ritenuto la Corte d'Appello di Genova nella sentenza annullata dalla Corte di Cassazione, porta al riconoscimento dell'esenzione dell'IVA all'importazione del Force Blue. Detta Circolare, contenente tra l'altro le osservazioni dell'Ufficio sull'ipotesi di noleggio al socio di cui all'art.4 comma 5 DPR 633/72, precisa che, qualora l'attività dell'impresa sia diretta anche al socio, pur a prezzi di mercato, "l'applicazione del regime di non imponibilità [possa avere luogo] solo qualora risulti verificato in base a criteri quantitativi che l'attività è resa prevalentemente nei confronti di soggetti diversi dai soci". Orbene, tale accertamento deve essere condotto, chiarisce la circolare, "sulla base di parametri oggettivi, quali i giorni di utilizzo dell'unità da diporto e l'ammontare dei corrispettivi fatturati"; con l'ulteriore precisazione - di fondamentale importanza che "qualora dovesse riscontrarsi il mancato soddisfacimento del requisito della prevalenza secondo i criteri "quantitativi" sopra illustrati, potranno comunque essere valutati altri elementi la cui presenza, considerata insieme a tutte le circostanze riscontrate, può far ritenere legittima l'applicazione del regime di non imponibilità. In particolare, si potrà verificare se: - l'unità da diporto sia affidata ad un broker indipendente per il noleggio e/o la locazione nei confronti di soggetti terzi a prezzi di mercato; - l'attività di noleggio e/o locazione dell'unità da diporto sia pubblicizzata su riviste specializzate (gratuite o a pagamento); - sia dimostrato l'effettivo svolgimento di attività di negoziazione con soggetti terzi, indipendentemente dall'effettiva stipulazione di contratti (es. dal buon esito delle trattative)".

E' dunque la stessa Circolare *de qua* – prosegue il ricorso- a indicare come non risolutivo, in sé e per sé (e ciò per il ricorrente è perfettamente comprensibile, proprio alla luce di quanto più volte detto: la destinazione commerciale è un requisito intrinseco del bene, che non sottostà al mero dato quantitativo) il requisito della "prevalenza", potendosi e anzi, dovendosi, attingere ad altri criteri interpretativi quali l'utilizzo di un *broker*, la pubblicizzazione, la contrattazione con la clien-



tela, ecc. Del resto, il ricorrente pone l'accento sul fatto che questa Corte di legittimità, nella pronuncia rescindente ha interpretato la circolare in questione in termini perfettamente coincidenti con quanto qui sostenuto. Ciò, innanzitutto, per quello che attiene alla *ratio* e alla finalità dell'intervento interpretativo dell'Agenzia delle Entrate (a nulla rilevando, come al contrario osservato dal Giudice del rinvio, che l'intervento fosse stato richiesto dall'Associazione di categoria del settore nautico) che, nel richiamare la nozione comunitaria di attività commerciale, precisa che non è tale quella "rivolta esclusivamente a permettere al socio (o a soggetti riconducibili ai soci) l'uso personale di determinati beni anche se a valore di mercato". E, secondo la Corte di Cassazione, il rischio paventato dall'Agenzia delle Entrate è fuori luogo nel caso del Force Blue, essendo emerso che l'imbarcazione è stata sì utilizzata da Briatore a valore normale 245 volte, ma "ben 221 volte regolarmente noleggiata a terzi, non potendosi quindi dubitare della sua destinazione a fini commerciali", senza contare che "proprio nel 2007 e 2008 i terzi avrebbero utilizzato la nave più del Briatore".

Il ricorrente evidenzia che questa Corte di legittimità, nella decisione di annullamento con rinvio, da un lato non aveva ritenuto la circolare n. 43/2011 in contrasto con l'art. 8 bis DPR 633/1972 e, dall'altro soprattutto aveva osservato che l'interpretazione adottata dall'amministrazione finanziaria all'epoca dell'introduzione del *Force Blue* nel territorio dell'UE riconosceva il diritto all'esenzione IVA per yacht della stessa tipologia. Il giudice di legittimità, a questo proposito, aveva infatti affermato che non può "ritenersi razionale e conforme a logica interpretare una norma in contrasto con l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate (che all'epoca dei fatti era orientata a legittimare l'esenzione dell'IVA all'importazione per imbarcazioni del tipo del Force Blue) utilizzando come strumento esegetico una circolare intervenuta a ben sei anni di distanza dai fatti e addirittura successiva al sequestro dell'imbarcazione".

Con questa affermazione – prosegue il ricorso- la sentenza rescindente aveva inteso fare riferimento alla risoluzione n. 94/E del 21.3.2002 - il cui contenuto è stato pretermesso dal giudice del rinvio - e alla risposta all'interpello del 27/7/2004 sulla nave *Blue Eyes*, atti amministrativi questi, che vengono allegati al ricorso, che attestano un orientamento costante dell'amministrazione finanziaria nel senso poi trasferito, per certi versi con maggiori limitazioni, nella circolare n. 43/E del 2011. Tanto che lo stesso orientamento è stato successivamente ripreso dall'art. 23 D.L. 21.6.2013, n. 69, convertito con modificazioni dalla Legge 9 agosto 2013, n. 98, secondo il quale è commerciale l'attività di noleggio di imbarcazioni da diporto, purché tale attività raggiunga almeno il limite di quarantadue giorni all'anno.



Anche se entrata in vigore successivamente all'importazione del *Force Blue*, tale disposizione normativa – prosegue il ricorso- consente di apprezzare, anche in chiave evolutiva, il fondamento tutt'altro che *contra legem*, delle circolari e risoluzioni dell'amministrazione finanziaria emanate precedentemente.

Ecco allora che le obiezioni avanzate dal giudice del rinvio sull'applicazione della circolare n. 43/E del 2011, fondate sulla sua assenta "creatività" nonché sull'impossibilità di attribuirle una efficacia retroattiva, si porrebbero in contrapposizione frontale con il contenuto della pronuncia rescindente, oltre che con l'evoluzione normativa.

In effetti secondo la precedente sentenza di legittimità:

- 1) l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate (risoluzione 94/E del 2004 e risposta interpello *Blue Eyes*) all'epoca dell'importazione del *Force Blue* legittimava l'esenzione IVA;
- 2) la circolare n. 43/E del 2011 non può essere applicata retroattivamente in malam partem (come aveva fatto la Corte d'Appello nella sentenza annullata che aveva selezionato, erroneamente, il solo dato quantitativo della prevalenza, peraltro nel caso concreto numericamente marginale, del noleggio a terzi piuttosto che a Briatore, per escluderne l'applicazione nel senso favorevole al contribuente), per disconoscere ciò che l'amministrazione finanziaria ammetteva;
- 3) in ogni caso la lettura completa e corretta della suddetta circolare, aderente al testo normativo degli artt. 8 bis e 4 comma 5 DPR 633/1972, conferma ancora una volta la legittimità dell'esenzione dell'IVA dall'importazione del *Force Blue*.

Per il ricorrente tutti i nodi gordiani dei quali è disseminato l'accidentato iter motivazionale della sentenza impugnata sull'interpretazione dell'art. 8 bis DPR 633/1972 verrebbero inevitabilmente al pettine quando il giudice del rinvio, presentandola come "convincente e risolutiva statuizione sulla materia, idonea a sgombrare il campo dalle non pertinenti tematiche della prevalenza o dell'uso promiscuo del bene" (pag. 50), cita la sentenza della Corte di Giustizia 22 dicembre 2010, causa C-116/10 (senza neppure avvedersi, come si dirà di qui ad un istante, che essa era stata già esaminata dall'ufficio nella circolare n. 43/E del 2011 e che riguardava tutt'altro caso).

Secondo la Corte genovese questo precedente dimostrerebbe definitivamente che l'esenzione IVA non è ammessa in nessun caso allorquando si fa un utilizzo diportistico di una nave, quale era sicuramente il *Force Blue*, destinata alla navigazione in alto mare.

Il giudice del rinvio incorrerebbe, però, in un vistoso equivoco, che dimostrerebbe molto chiaramente come egli non abbia inteso le regole che trovano applicazione nel caso del *Force Blue*.



Ciò perché la fattispecie presa in esame dalla Corte di Giustizia nel precedente richiamato dalla Corte territoriale, si riferisce ad un contratto di locazione (e trasporto di persone come prestazione accessoria), non di noleggio e soprattutto alla non imponibilità del relativo canone, non dell'IVA all'importazione.

La distinzione – prosegue il ricorso- è ben conosciuta ed è stata evidenziata puntualmente dall'amministrazione finanziaria che, proprio nella più volte citata circolare n. 43/E del 2011 (punto 3.2), alla luce anche del precedente della giurisprudenza comunitaria evocato dal giudice del rinvio, che ha escluso l'esenzione IVA di canoni di locazione di una nave nei confronti di persone che l'utilizzano ai fini di diporto. Fattispecie totalmente distinta da quella che qui interessa, affrontata dall'amministrazione finanziaria nel punto 3.3 della circolare n. 43/2011, che riguarda l'esenzione dell'IVA sull'importazione di un natante che esercita attività commerciale di noleggio, anche nei confronti del proprietario, a fini diportistici.

L'errore -secondo la tesi proposta in ricorso- inficerebbe tutto il ragionamento del giudice del rinvio poiché lo stesso giudice, come sottolineato, aveva definito decisivo il precedente comunitario richiamato a conforto della sua interpretazione dell'art. 8 bis DPR 633/1972.

Con un **terzo motivo** si deduce la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 70 D.P.R. 633/72 in relazione al divieto di doppia imposizione previsto dail'art.95 del Trattato Istitutivo della Comunità Europea (poi art. 114 del trattato di Lisbona), posto il manifesto travisamento da parte del giudice della documentazione attestante il pagamento, da parte della imbarcazione *Force Blue*, di imposte nel paese di esportazione.

Per il ricorrente la pronuncia impugnata mostrerebbe un'ulteriore violazione dell'art.70 DPR 633/72, in questo caso con riferimento alla lesione del noto principio del divieto di doppia imposizione ai fini IVA previsto dall'art. 95 del Trattato istitutivo dell'Unione Europea.

Il motivo è comune al terzo motivo di ricorso proposto nell'interesse del Briatore, stante la totale sovrapponibilità di quanto illustrato alle pagg. 35-37 del ricorso proposto nell'interesse di quest'ultimo e le pagg. 37-40 del ricorso che ci occupa.

Nel corso dell'istruttoria, la Difesa ricorda di avere prodotto la documentazione attestante il versamento da parte del *Force Blue*, a partire dal 2005, dell'imposta sul natante prevista dalla normativa del Paese di registrazione (Isole Cayman). Si tratta nello specifico di un'imposta che, insistendo sulla proprietà del natante, viene riscossa dal registro navale nazionale delle Cayman (denominato "*Marine Survey /Ship's Registry of Cayman Islands*") e quindi al momento della immissione del natante nella circolazione marittima.



La prospettazione difensiva – ci si duole- è stata disattesa nella sentenza impugnata poiché la doppia imposizione sarebbe stata rilevante soltanto nel caso in cui il bene avesse scontato nel Paese d'origine l'imposizione di un tributo assimilabile all'IVA. Ne consegue pertanto che il natante non poteva essere soggetto a una duplice imposizione, sia nel Paese di origine (Cayman) che in quello dell'importazione (UE), con conseguente non debenza dell'IVA all'importazione e, pertanto, della contestata violazione dell'art. 70.

Si ricorda in ricorso che la Corte di Giustizia UE (allora Corte di Giustizia CEE) ha chiarito sin dalla sentenza 25.2.1988 nella C-299/86 (c.d. sentenza "Drexl") che l'IVA all'importazione costituisce un tributo interno e non una tassa ad effetto equivalente ai dazi doganali, con la conseguenza fondamentale che il tributo de quo è compatibile con il principio della neutralità dell'imposta previsto dall'art.95 del Trattato Istitutivo della Comunità Europea (oggi trasfuso nell'art.114 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea di Lisbona).

Ricorda ancora il ricorrente come tale norma, come ampiamente noto, è diretta a garantire la libera circolazione delle merci in ambito comunitario con eliminazione dei tributi interni aventi caratteri discriminatori tra merci nazionali e merci comunitarie importate, a condizione che; 1. la merce importata non sia soggetta doppia imposizione (sia del paese d'esportazione che d'importazione); 2. l'eventuale violazione dell'IVA all'importazione non sia sanzionata più rigorosamente di quanto previsto per i corrispondenti tributi sugli scambi interni. Non è pertanto ammissibile una doppia imposizione ai fini IVA sulla stessa merce che abbia scontato analoga imposta nel paese d'esportazione, pena la violazione, nel nostro Paese, dell'art.70 DPR 633/72 che verrebbe interpretato in violazione degli inderogabili principi del Trattato, e cioè della "Carta fondamentale" dell'Unione Europea.

La giurisprudenza di legittimità – prosegue il ricorso- ha in più occasioni recepito l'interpretazione del giudice comunitario, ribadendo che il divieto di doppia imposizione imposto a livello sovranazionale, si applica anche all'IVA all'importazione, con conseguente inapplicabilità dell'art.70 e quindi del delitto di contrabbando. In tal senso Sez. 3 n. 28251 del 28/5/2015 (che a sua volta richiama le sentenze 10677/2004, 43473/2004 e 36198/2007), ha ribadito siffatto principio con ricchezza dì argomenti, precisando, per l'importazione di un natante originario delle Isole Cayman (un caso quindi identico a quello che qui interessa), che il pagamento del tributo nel paese di esportazione, esclude la debenza - pena l'insorgenza di una doppia imposizione - dell'IVA all'importazione. Naturalmente, ha chiosato il Supremo Collegio nella pronuncia in commento, la prova dell'avvenuto pagamento dell'imposta spetta all'importatore. Nello stesso indirizzo si colloca Cass. Sez. 3 n. 429 del 28/9/2011 che, pronunciandosi sul ricorso del Procuratore



Generale avverso un provvedimento di dissequestro di natante di proprietà di un cittadino sloveno e battente bandiera delle Isole Vergini Britanniche, che era stato assolto con la formula "perché il fatto non costituisce reato", ha respinto il ricorso sull'assunto, confermato dal giudice, che il natante già avesse scontato la tassa sui mezzi di navigazione nel paese di origine, cioè la Slovenia. Perciò, come era stato comprovato anche dall'annullamento della cartella di riscossione dell'IVA per violazione della doppia imposizione, non residuando alcun tributo da pagare, il dissequestro della nave aveva trovato conferma in sede di legittimità.

Orbene, per il ricorrente l'errore commesso dal giudice del rinvio appare di particolare evidenza in quanto, una volta provato l'avvenuto pagamento del tributo nel Paese di esportazione, non rileva l'ammontare della tassa pagata né la sua natura (non si spiegherebbero altrimenti i precedenti richiamati che riguardano l'importazione dallo stesso Paese da dove proviene il *Force Blue*), bensì il fatto stesso dell'imposizione. E' questo fatto che comporta l'ingiusto svantaggio per il bene di scontare una doppia imposizione rispetto a un analogo bene che circola sul territorio nazionale (argomenti in tal senso da Sez. 3, n. 429 del 28/9.2011 cit.). Di conseguenza, deve essere disapplicato il tributo di cui all'art.70 DPR 633/72 e quindi non si configura il reato di evasione dell'IVA all'importazione.

Con un **quarto motivo** si lamenta la violazione e/o la falsa applicazione degli artt.70 DPR 633/72, 43 comma 1 cod. pen., nonché dell'art.47 cod. pen. in relazione alla ritenuta sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo di evasione dell'IVA all'importazione.

Ricorda il ricorrente che, secondo la Corte genovese, le condotte di tutti gli imputati sarebbero state permeate dal dolo essendo beni consapevoli dello schermo societario costruito intorno al *Force Blue* e non potendo appellarsi a dubbi interpretativi sui criteri per l'esenzione dell'IVA all'importazione. Tali dubbi infatti non riguardano gli imputati per la semplice ragione (la motivazione sul punto sarebbe plasticamente circolare) che tali dubbi possono riguardare i rapporti tra una società proprietaria di una imbarcazione e i suoi soci, ma non chi ha intestato fittiziamente una nave ad uno schermo societario.

Corollario di questa premessa – prosegue il ricorso- è l'inapplicabilità della circolare n. 43/E del 2011: non vi è infatti dualità tra Briatore e *Autumn Sailing*. Inoltre, la suddetta circolare sarebbe il frutto di un intervento creativo e *contra legem* dell'amministrazione finanziaria e, come tale, non potrebbe certamente superare il dato normativo (almeno secondo l'interpretazione della Corte genovese).

Ebbene, per il ricorrente la pronuncia in commento appare sul punto viziata sotto il profilo giuridico, oltre che affetta da patente illogicità.

In primis, viene richiamato, con forza assorbente, quanto già precisato nel motivo che precede con riferimento al chiaro travisamento della Circolare n.43/E



del 2001, i cui requisiti - ciò che, paradossalmente, lo stesso testo della sentenza fa implicitamente desumere con limpida chiarezza - il *Force Blue* soddisfaceva oggettivamente senza dubbio.

In tal senso, si ricorda che la condotta del contribuente che si adegui a quanto previsto dalle circolari emesse dall'Amministrazione finanziaria, se non può considerarsi scriminata in senso tecnico, stante lo *status* giuridico di tali atti, deve comunque ritenersi priva del dolo, documentando la buona fede del soggetto attivo.

Pur a fronte di quest'ineluttabile conclusione, si ricorda che la Corte territoriale obietta che, in ogni caso, la Circolare era stata emessa solo successivamente ai fatti e pertanto l'atto in questione non avrebbe effetto liberatorio su fatti già consumati tempo prima.

L'argomento, tuttavia, sul piano della logica giuridica, sarebbe decisivo a favore dell'opposta tesi.

In primo luogo perché, anche a voler stare al ragionamento del giudice del rinvio, se è vero che le circolari non hanno il medesimo effetto retroattivo di una norma scriminante, è altrettanto vero che l'atto amministrativo di cui si discute avrebbe reso manifesta - solo a partire dalla sua emissione - l'illeceità di una condotta che, evidentemente, prima non era percepita come tale dall'Amministrazione Finanziaria o su cui, quantomeno, vi erano forti dubbi (tanto da rendere necessaria, appunto, l'emissione della Circolare stessa e, successivamente ancora, l'intervento legislativo di cui al D.L. n. 69/2013). Pertanto, sarebbe chiaro che il richiamo fatto dal giudice del rinvio alla posterità dell'atto rispetto alla consumazione del supposto reato (e alla valutazione dei requisiti di "commercialità" nel biennio precedente all'importazione) viene a costituire, di per sé, un (forte) argomento di segno antitetico rispetto a quanto la sentenza si propone di dimostrare. Le circolari dell'Agenzia delle Entrate, come è ben noto, se non possono rappresentare una forma di interpretazione "autentica" del dettato normativo ne sono, quantomeno, un autorevole ausilio interpretativo, nella cui essenza vi è il chiarimento di una situazione di dubbio che l'Ufficio impositivo si fa carico di fornire ai contribuenti, motu proprio o, come in questo caso, su richiesta del contribuente medesimo (la Circolare è intitolata non a caso "IVA - Chiarimenti in tema di territorialità e di regime di non imponibilità delle operazioni relative al settore della nautica da diporto").

Per il ricorrente la pronuncia manifesterebbe un ulteriore, non meno plateale, travisamento, omettendo ogni considerazione sui pronunciamenti dell'Agenzia delle Entrate che avevano preceduto la circolare 43/E - ovverosia la Risoluzione 94/E del 21.3.2002 e, poco tempo dopo, la risposta all'interpello del 27.7.2004 sulla nave *Blue Eyes* - completamente obliterati in sentenza sebbene oggetto di



approfondito dibattito in tutti i gradi di giudizio e sui quali la sentenza rescindente aveva preso una posizione chiara.

I due atti *de quibus* si erano posti, infatti, nella sostanza, nello stesso solco della Circolare 43/E, precisando la Risoluzione 94/E, in coerenza con il disposto dell'art.8 bis DPR 633/72, che il noleggio di unità da diporto dà diritto all'esenzione IVA, distinguendosi tale attività dal puro godimento del bene, in quanto trattasi di attività organizzata in forma di impresa cui corrisponde la destinazione commerciale del bene stesso. E anche la risposta all'interpello posto dai titolari dell'imbarcazione *Blue Eyes* aveva affermato analoghi principi, ribadendo che le stesse regole si applicano allorquando i noleggiatori siano i medesimi soci della proprietà del natante, con l'aggiunta che - ai sensi dell'arL4 co.5 DPR 633/72 - il charter in autoconsumo deve avvenire al "valore normale".

Quest'ultimo atto – ricorda il ricorrente - era stato alla base della pronuncia di assoluzione per assenza dell'elemento soggettivo che il Giudice dell'Udienza Preliminare di Lucca, con sentenza del 3.10.2014 n.474 (che viene allegata al ricorso), aveva reso proprio con riferimento al caso dell'evasione tributaria imputata ai titolari della nave *Blue Eyes*: proprio perché i titolari del mezzo si erano adeguati all'interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria - aveva affermato il GUP - non era ravvisabile la sussistenza del dolo d'evasione.

Viene ribadito il principio che il contribuente che, attenendosi alle circolari dell'amministrazione finanziaria che definiscono il concetto di "commercialità" dell'imbarcazione, incorra eventualmente in errore sulla qualità posseduta dal natante (*nulla quaestio*, ovviamente, qualora la nave abbia effettivamente tale destinazione, non sussistendo neppure il reato), si troverà nella situazione tipizzata dall'art. 47 cod. pen., rimanendo la sua condotta estranea al perimetro del dolo.

D'altro canto – prosegue il ricorso- non va dimenticato che anche l'ordinamento tributario conosce, da un ventennio, il noto principio dell'errore incolpevole che esclude le sanzioni in caso di incertezza normativa: secondo l'art. 6 del D.Lgs.n.472/1999, infatti "se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa" e, al comma 2 di prevede che "non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono [.]".

Di analogo tenore – ricorda ancore il ricorrente- è l'art. 10 dello Statuto del Contribuente (L.27/07/2000 n.212) secondo cui: "Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima [...]" e, al comma 3 "Le sanzioni non



sono comunque irrogate quando fa violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria [..]".

Con un **quinto motivo** si lamenta la violazione e/o la falsa applicazione dell'art.70 DPR 633/1972 nonché dell'art. 301 TULD trattandosi di reato avente natura istantanea con effetti permanenti, con conseguente consumazione all'atto dell'importazione del natante Force Blue nelle acque territoriali comunitarie avvenuta in data 13 marzo 2005 e quindi non confiscabilità del natante in ragione della prescrizione dell'illecito intervenuta *ante iudicium*.

Si rimanda per tale motivo a quanto già illustrato in relazione al sesto motivo proposto nell'interesse di Briatore Flavio stante la totale sovrapponibilità delle pagg. 51-68 del ricorso nell'interesse di quest'ultimo e le pagg. 49-70 del ricorso che ci occupa.

Con un **sesto motivo** si lamenta la carenza e/o l'illogicità della motivazione in relazione alla dichiarazione di confisca dell'imbarcazione *Force Blue*.

Il ricorrente ricorda che la Corte territoriale ha disposto la confisca dello yacht in base alle seguenti considerazioni: a) all'evasione dell'IVA all'importazione consegue la confisca del bene prescritta dall'art. 301 del T.U.L.D., posto che il rinvio operato dall'art. 70 del D.P.R. 72/633 alla disciplina sanzionatoria del contrabbando deve ritenersi comprensivo anche della confisca doganale; b) tale principio è coerente con la natura del tributo in questione che "è sì strutturato dal punto di vista della sua determinazione con la stessa disciplina dell'IVA ma che costituisce un diritto di confine, in quanto il presupposto è integrato non da una cessione o prestazione di servizi tra due soggetti ma dalla mera introduzione nel territorio doganale dell'Unione Europea di bene proveniente da paese estraneo a tale territorio senza la previsione di dazio, con la finalità di garantire la parità di concorrenza fra gli operatori economici" (il richiamo è a pag. 78 della sentenza impugnata); c) da detta configurazione del tributo evaso discende che l'illiceità consumatasi con l'importazione del bene in evasione d'imposta permarrebbe anche in capo ai successivi aventi causa dello stesso bene, e ciò fin tanto che il tributo non venga assolto, configurando così l'evasione dell'IVA all'importazione un reato permanente per sua natura assimilabile al delitto di contrabbando, con la conseguente applicazione dell'art. 301 del T.U.L.D. (pag. 79 della sentenza); d) la dichiarazione di prescrizione, in quanto intervenuta in sede di giudizio di rinvio (posto che la consumazione dell'illecito de quo deve considerarsi intervenuta nel 2010 con la cessazione della permanenza dovuta al sequestro del natante) non è ostativa alla confisca del bene - provvedimento peraltro avente natura non sanzionatoria bensì di misura di sicurezza - essendo stata comunque accertata, sia pure nel limitato



perimetro di cognizione assegnato al giudice dall'art. 129 cod. proc. pen., la sussistenza del delitto in contestazione nella sua materialità (pag. 79-81 della sentenza).

Per il ricorrente, tuttavia, Il percorso motivazionale della sentenza paleserebbe viziato in relazione, in primo luogo alla già richiamata natura del delitto di evasione dell'IVA all'importazione e sui suoi rapporti con la disciplina del contrabbando e, più a monte, alla natura dello stesso tributo evaso.

Si tratta a ben vedere – prosegue il ricorso- di profili strettamente connessi, come ha finito per riconoscere lo stesso giudice del rinvio che, muovendo dalla ritenuta assimilabilità dell'IVA all'importazione a un diritto di confine, ha postulato che l'illecito in parola abbia natura permanente al pari del contrabbando, cosicché la consumazione dell'illecito sarebbe venuta a cessare con il sequestro del natante e non già all'atto dell'ingresso del bene nelle acque territoriali comunitarie, con conseguente maturazione della prescrizione prima dell'avvio della fase processuale.

Sul punto il ricorrente richiama le argomentazioni già ampiamente sviluppate nel quinto motivo per confutare l'assunto della Corte genovese: infatti è proprio dalla natura del tributo in questione e della struttura del delitto di evasione dell'IVA all'importazione che ne discenderebbe la natura istantanea, sia pure con effetti permanenti, e non già l'indole permanente.

Si lamenta che il giudice del rinvio, con un richiamo apodittico, affermu di rifarsi all'orientamento a suo dire "consolidato" sul tema (cfr. pag. 32 della motivazione), assumendo che, escluso il caso di accordi conclusi con lo Stato di provenienza del bene (come ad es. la Svizzera nel caso risolto dalla sentenza 42462/2016), l'evasione dell'IVA all'importazione, tributo assimilabile a un diritto di confine, sarebbe pacificamente un reato permanente.

La Corte territoriale sottacerebbe, tuttavia, che sul tema si registra un altro, non meno consolidato e alternativo indirizzo, che, invece, esclude che l'IVA abbia natura di diritto di confine, trattandosi di un tributo interno (al pari dell'IVA, appunto interna), la cui evasione è sanzionata in termini distinti e autonomi dal contrabbando (il riferimento è a Sez. 3, n. 34256 del 12/07/2012, Pierino, Rv. 253661; Cass. Civ., Sez. 5, n. 7951 del 21/03/2019, Rv. 65333).

Tale contrasto di indirizzi – evidenzia il ricorrente- contrassegna tutt'ora la giurisprudenza di legittimità, segnalandosi, oltre alle pronunce già analizzate nel quinto motivo, anche la recente pronuncia di Sez. V, 06/05/2019 n.41045, che pur senza prendere esplicita posizione sul tema (come del resto non aveva fatto la pronuncia di legittimità del presente giudizio), registra la permanenza - questa sì - del contrasto giurisprudenziale. E, infatti, come si è visto le pronunce che



hanno negato la natura permanente del reato partono dal postulato dall'impossibilità di estendere analogicamente - *in malam partem* - la disciplina del contrabbando alla diversa fattispecie dell'evasione dell'IVA sulle importazioni (cfr. Cass. n. 56264/2017).

Ci si duole che la sentenza impugnata, sorvolando sul complesso dibattito sul tema, pur richiamato nella sentenza rescindente della Cassazione (sotto tale profilo il ricorrente eccepisce *in primis* la carenza della motivazione), si sia ben guardata dal muovere considerazioni sulla giurisprudenza contraria a parte assumere che la sentenza n.42462/2016 in quanto riferibile allo specifico caso delle importazioni dalla Svizzera (Paese con cui l'UE ha stretto accordi doganali) farebbe sostanzialmente "eccezione", onde per cui "*in assenza di accordi con Io Stato di provenienza (USA) come invece accade in Svizzera* [...] il reato [è] permanente" (pag. 32).

Tale postulato sarebbe, tuttavia, scorretto, *in primis*, perché la pronuncia in questione è tutt'altro che risolutiva di un caso eccezionale, afferendo invece al contrario indirizzo, che individua l'IVA come un tributo interno affatto assimilabile ai dazi doganali. Ma non solo, pure sarebbe illogico e giuridicamente erroneo affermare, come fa il giudice di rinvio, che l'esistenza di trattati internazionali in materia doganale (peraltro volti, come quello tra UE e Svizzera, all'abrogazione dei dazi doganali tra le due entità territoriali e non già dell'IVA, ad ulteriore riprova che detti tributi sono ben distinti) possa addirittura mutare la natura stessa del reato *de qua* da permanente a istantaneo, e ciò pur in presenza della medesima condotta e del medesimo oggetto materiale, ossia l'IVA, tributo appunto che detti trattati non hanno affatto abrogato né riformato in alcun modo.

Il percorso argomentativo condiviso dal giudice di rinvio, dunque, cederebbe anche di fronte a una simile, banale, obiezione logico giuridica. E infatti proprio da quella pronuncia la difesa, sulla scorta delle altre sentenze di legittimità adesive all'indirizzo richiamato, ricorda di avere argomentato - argomentazione che la Corte di rinvio si è ben guardata dal cercare di confutare - che sono proprio i casi in cui in virtù del diritto pattizio vi è debenza della sola IVA all'importazione (e non anche di dazi doganali) a dimostrare che l'evasione di detto tributo ha natura istantanea. Non è dunque l'eccezione che conferma la regola, come ritiene il giudice di rinvio, bensì l'assunto alla base di un diverso indirizzo ben consolidato e certo non eccezionale.

Né pare risolutiva, a far propendere per la permanenza del reato -secondo la tesi sostenuta in ricorso- l'interpretazione dell'IVA all'importazione come tributo volto ad eliminare "disparità di condizioni economiche tra operatori commerciali" (UE ed extra UE, pag.33), sicché il perdurare di tale disparità per le merci importate senza versare l'IVA verrebbe a coincidere con la permanenza del reato.



Invero, il ricorrente sottolinea che tale richiamo pare riferirsi a finalità ultronee del tributo – il cui scopo primario è la tutela degli interessi finanziari dell'UE, al pari dell'IVA interna, trattandosi come detto dello stesso tributo - la cui frustrazione afferisce al danno piuttosto che alla natura della condotta di reato.

D'altro canto, se così fosse l'evasione di ogni tributo verrebbe a essere permanente sol perché ne comprimerebbe le sottese finalità economico-sociali o come si suole dire le "esternalità", ma si è già ampiamente visto che la sistematica del diritto penai tributario è tutta incentrata - anche in riferimento all'IVA - su illeciti di natura istantanea.

L'argomento in questione -prosegue il ricorso è dunque assai evanescente e oltretutto compatibile in sé con la prospettata natura istantanea con effetti permanenti già proposta nei motivi che precedono.

Proprio in considerazione di ciò la corretta qualificazione del delitto in esame come istantaneo porterebbe a ritenere l'illecito consumato all'atto del primo ingresso del natante nelle acque territoriali comunitarie, ossia come documentalmente provato in data 13/3/2005, momento che ha determinato l'insorgenza dell'obbligazione tributaria con il connesso obbligo del suo pagamento e, quindi, la consumazione del reato. E da ciò conseguirebbe che i termini massimi di prescrizione per l'illecito in esame erano necessariamente venuti a spirare al più tardi nel settembre 2012, e quindi ben prima che fosse maturata la pronuncia di primo grado, ciò che esclude in ogni caso l'applicazione dell'art. 301 T.U.L.D. con il necessario svincolo del bene.

Sarebbe di tutta evidenza, peraltro, come le articolate argomentazioni del giudice di rinvio sulla configurabilità della confisca prevista da detta norma pur in presenza di una dichiarazione di prescrizione (pagg. 79-82) cedano inevitabilmente a fronte della constatazione che il reato si era estinto ben prima dell'intervento di un qualsiasi accertamento giudiziale, con i conseguenti effetti liberatori sul bene.

Con un **settimo motivo** si deduce la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 301 DPR 23.1.1973 n. 43 in riferimento alla confisca di euro 3.600.000,00 quale profitto del reato di evasione dell'IVA all'importazione

Ricorda il ricorrente che, dopo aver disposto la confisca del natante sotto sequestro, a pag. 82 del provvedimento gravato il giudice di rinvio ha fatto nuovamente richiamo all'art. 301 TULD assumendo che tale disposizione imporrebbe la confisca non soltanto del bene illecitamente importato ma altresì, congiuntamente, del "profitto del reato di contrabbando", che nel caso di specie sarebbe pari alla somma di euro 3,6 milioni, corrispondente all'IVA evasa per l'importazione del natante.



La statuizione impugnata sarebbe viziata da un duplice - e grave - errore di diritto.

In primo luogo, si ricorda essere principio consolidato e pacifico in diritto doganale che, una volta disposta la confisca del bene illecitamente importato la connessa obbligazione tributaria si estingue e pertanto non può disporsi la confisca dell'importo corrispondente a detto tributo. Ciò che oltretutto comporterebbe un'indebita e sproporzionata duplicazione della misura sanzionatoria contraria a ogni principio di diritto comunitario. Inoltre, per l'IVA all'importazione non è prevista la confisca per equivalente e certo non si può estendere analogicamente e *in malam partem* la corrispondente disciplina prevista per l'IVA interna.

Quanto al primo profilo, il ricorrente evidenzia che è nozione elementare di diritto doganale che il sequestro e/o la confisca del bene importato in evasione di imposta escludono il pagamento dei diritti di confine e doganali, posto che la confisca estingue l'obbligazione doganale sul bene illegittimamente importato.

Il principio è contenuto:

- a) nel T.U. legge doganale (D.P.R. 23/01/1978, n. 43): all'art. 301 che, riproducendo l'art. 116 dell'abrogata legge doganale 25/09/1940, n. 1624, al 10 comma così dispone: "nei casi di contrabbando è sempre ordinata la confisca delle cose che servivano o furono destinate a commettere il reato e delle cose che sono l'oggetto, ovvero il prodotto o il profitto" [ovvero, non "anche"]; all'art. 338 che, riproducendo l'art. 145 dell'abrogata legge doganale n. 1424/40, al 111 comma prevede che: "il pagamento della multa o dell'ammenda non esime dall'obbligo del pagamento dei diritti doganali, salvo il caso in cui la merce oggetto del contrabbando sia stata sequestrata", come avvenuto nella specie, prima che fosse pronunciata la confisca;
 - b) nella normativa comunitaria:
- b.1) all'art. 222, § 2 del Reg. CEE n. 2913/92 del 12/10/1992 costituente il primo Codice Doganale Comunitario
- b.3) all'art. 124, § 1, lett. e) del Reg. UE n. 952/13 del 6/10/2013 (Codice Doganale dell'Unione, testo rifuso).

Lamenta il ricorrente che le menzionate disposizioni - nazionali e comunitarie rendono evidente la radicale illegittimità della statuizione gravata laddove opera un'indebita e paradossale duplicazione sanzionatoria, imponendo al contempo la confisca del bene importato e di un tributo che proprio la confisca porta all'estinzione e, quindi, alla non debenza.

Senza contare che l'imposizione di una doppia confisca in relazione allo stesso fatto contravverrebbe ogni principio di proporzionalità della sanzione prescritto dalla normativa comunitaria. E infatti se già nella nota sentenza *Drexi* (del



25/02/1988, in causa C-299/86 avente ad oggetto la domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 95 del Trattato CEE, ma cfr. altresì C¬276/91 Commissione contro Francia) il giudice comunitario aveva stigmatizzato la previsione della confisca del bene congiunta alla pena detentiva per l'evasione dell'IVA, in quanto sanzione sproporzionatamente più gravosa rispetto a quanto stabilito dall'ordinamento nazionale per l'IVA interna, nel caso di specie, ove il giudice *a quo* ha addirittura cumulato la pena detentiva (pur non comminabile per prescrizione), con la confisca del bene e la confisca dell'IVA non pagata, saremmo fuori da ogni parametro giuridico, nazionale ed extranazionale.

Peraltro le citate pronunce imporrebbero, già di per sé, l'impossibilità di applicare la confisca del natante per contrarietà al diritto comunitario e segnatamente all'art. 95 del Trattato imponendo l'art. 301 TULD una sanzione sproporzionata rispetto alle corrispondenti sanzioni previste per l'IVA interna (ciò ad ennesima riprova che l'IVA è un unico tributo non trovando alcuna ragione giuridica le postulate differenziazioni tra i due istituti, anche sotto il profilo sanzionatorio), e quindi anche in virtù di tale argomento, discendente dal diritto comunitario, il motivo precedentemente formulato merita accogli mento.

Senza contare che il giudice di rinvio avrebbe finito per applicare a danno degli imputati una confisca per equivalente all'IVA all'importazione che non è prevista dall'ordinamento, che la impone solo all'evasione dell'IVA interna.

Non coglierebbero nel segno in tal senso le complicate argomentazioni a sostegno della "permanenza" nel patrimonio dell'imputato del profitto dell'IVA evasa quale risparmio d'imposta ("il risparmio conseguente all'omesso versamento di imposta costituisce un arricchimento del patrimonio globale del debitore nel suo complesso [..] e non è cristallizzabile in alcune sole delle sue componenti", pag. 84): ciò significa null'altro che imporre la confisca per equivalente anche all'IVA all'importazione, non prevista dall'ordinamento, se non a patto di una indebita estensione analogica in malam partem delle sanzioni previste per l'IVA interna.

D'altro canto, parlare di "risparmio" dell'imposta e quindi di profitto allorquando all'imputato viene contestualmente sottratta la disponibilità del bene nella sua interezza sarebbe a dir poco paradossale.

Piuttosto sarebbe significativo che la Corte genovese finisca in sostanza per sostenere che l'IVA all'importazione non è assimilabile all'IVA interna quanto a struttura del reato e momento consumativo, mentre lo diviene improvvisamente quando si tratta di gravare l'imputato di ulteriori, pesanti sanzioni.

Insomma, l'evasione dell'IVA all'importazione sarebbe, di volta in volta, un contrabbando, quando si tratta di imporre la permanenza della consumazione e la confisca del bene, ovvero un'evasione dell'IVA interna quando è necessario imporre la confisca per equivalente, a seconda del bisogno.



Non può sfuggire – conclude su tale punto il ricorrente- l'irrazionalità di un simile ondeggiamento interpretativo (tutto a sfavore dell'imputato); illogicità che forse impone qualche riflessione in ordine alle già rilevate incertezze interpretative sulla natura di tale reato, oltre all'abnorme sproporzione sanzionatoria rispetto all'evasione dell'IVA interna che già ha portato il giudice comunitario a reiterate sentenze di condanna a carico di alcuni Stati membri, tra cui l'Italia.

Con un ottavo motivo di ricorso il difensore ricorrente avanza domanda di pronuncia pregiudiziale della Corte di Giustizia Europea ai sensi dell'art. 267 del trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.

Il ricorrente chiede di voler sollevare davanti al giudice europeo le seguenti questioni pregiudizialità, entrambe concernenti profili la cui risoluzione si appalesa essenziale ai fini del decidere.

A) Sulla compatibilità dell'art. 8 bis del Dpr. 633/75 nonché del commesso art. 4 del medesimo Dpr. 633/72 con la VI Direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977 n 77/388/CEE (attualmente Direttiva 2006/112/CE, interpretato nel senso che l'utilizzo da parte del proprietario del bene, il quale venga noleggiato regolarmente a terzi (nel caso concreto 221 giorni nel biennio precedente il sequestro) escluda la natura commerciale del medesimo bene, con conseguente applicazione dell'IVA all'importazione.

Il ricorrente evidenzia che, come chiarito nel secondo motivo di gravame, il giudice di rinvio, nell'interpretare l'art. 8 bis del DPR 633/72, ha fatto richiamo al testo della VI direttiva 77/388 CEE, secondo cui la destinazione commerciale di un bene sussiste allorquando detto bene sia sfruttato allo scopo di ricavarne introiti con carattere di stabilità. Tale requisito, secondo il giudice *a quo*, verrebbe tuttavia meno laddove il medesimo bene venga noleggiato, sia pur dietro corrispettivo, al proprietario, sicché, ha opinato il giudice territoriale, la destinazione commerciale verrebbe a dipendere dal profilo, puramente soggettivo, dal suo utilizzo più o meno saltuario da parte del suo proprietario.

Detta interpretazione, come rilevato, sarebbe contraria al dettato della VI Direttiva, che non pone distinzioni di tal genere, ancorando la destinazione commerciale del bene al suo stabile sfruttamento economico, inteso in senso oggettivo e non in contrapposizione al suo utilizzo che possa farne il proprietario, non ponendo alcuna incompatibilità con il suo godimento diretto da parte del proprietario medesimo, come nel caso risolto dalla Corte di Giustizia nel caso Enkler/Finanzamt Hamburg (C-230/1994). Parimenti l'interpretazione della Corte genovese si porrebbe, dal punto vista sistematico, in contrasto con l'art.4 del DPR 633/73 sull'autoconsumo, che non è affatto ammesso dalla norma solo qualora avvenga in via residuale; né detta norma conferma che la destinazione commerciale debba essere "prevalente" rispetto ai casi di utilizzo da parte del proprietario. Ciò a maggior



ragione laddove, come nel caso di specie, il proprietario abbia regolarmente pagato il corrispettivo dei noleggi al medesimo prezzo praticato ai terzi in occasione del 221 noleggi prestati a questi ultimi nel biennio 2007/2008 (che attestano senza dubbio, già in se stessi considerati, uno stabile sfruttamento economico del bene così come stabilito dalla legislazione e giurisprudenza sovranazionali).

L'interpretazione proposta dal giudice di rinvio sarebbe, dunque, contraria al diritto comunitario e alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, sicché, qualora questa Corte adita dovesse ritenere di dissentire o nutrire dubbi rispetto a detta lettura dell'art. 8 bis del DPR 633/72, s'imporrebbe la sottoposizione della questione interpretativa pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE.

B) Sulla compatibilità dell'art. 301 del Dpr. 43/74 (C.F. Testo Unico delle Leggi Doganali – TULD) con l'art. 95 del Trattato CEE laddove prevede, in caso di violazione della normativa nazionale sull'IVA all'importazione, oltre alle sanzioni penali, la confisca del bene importato, nonché la confisca per equivalente dell'IVA all'importazione evasa rispetto al differente apparato sanzionatorio previsto per l'IVA interna, pur dopo l'introduzione della sanzione della c.d. "confisca per equivalente" dell'imposta interna evasa ad opera dell'art. 1, co. 143 della l. 244/200 nonché in ordine al principio di proporzionalità delle sanzioni introdotte dal legislatore nazionale nelle materie di interesse comunitario.

Con riferimento alla duplice sanzione imposta dalla Corte territoriale, ossia la confisca del bene illecitamente importato e la confisca per equivalente dell'IVA all'importazione evasa, per il ricorrente è di tutta evidenza come l'interpretazione dell'art. 301 del TULD proposta dal giudice *a quo* contravvenga sia all'art. 95 del Trattato CEE, costituendo una misura non coerente rispetto alle corrispondenti sanzioni previste dall'ordinamento nazionale con riferimento alle violazioni penali concernenti l'IVA interna, sia, in sé considerata, al principio di proporzionalità delle sanzioni imposte dal legislatore interno per violazioni nelle materie di interesse comunitario.

Già con riferimento alla sola confisca il ricorrente ricorda che si è già chiarito che la misura era stata ritenuta dalla Corte di Giustizia contraria a detti principi nelle due citate sentenze *Drexl* (C-299/86) e *Commissione contro Francia* (C-276-91), considerate le corrispondenti sanzioni previste per la violazione dell'IVA interna, sicché, ferma la discrezionalità del legislatore nazionale nella materia penale, la differenziazione tra le due discipline sanzionatorie (tra IVA all'importazione e IVA interna) si appalesava illegittima.

Tale illegittimità permarrebbe, a giudizio della difesa del Warluzel, e ciò anche solo con riferimento alla sola confisca e a maggior ragione in presenza della duplice sanzione imposta dal giudice a quo - anche a seguito delle innovazioni introdotte



dal legislatore nazionale successivamente alle due pronunce comunitarie richiamate, e in particolare dell'introduzione nell'ordinamento nazionale della confisca per equivalente dell'IVA interna evasa con l'art. 1, co. 143, della I. n. 244/2007. E, infatti, in caso di condanna per il delitto di evasione dell'IVA interna, accanto alla sanzione penale è attualmente prevista la misura della confisca per equivalente di un importo pari al *quantum* dell'imposta evasa, misura sproporzionatamente inferiore rispetto alla sanzione prevista per l'evasione dell'IVA all'importazione che, oltre alla sanzione penale, contempla l'espropriazione del bene importato nella sua integralità e l'acquisizione al patrimonio dello Stato.

Misura che a maggior ragione si connoterebbe di totale irrazionalità e, dunque, apparirebbe contraria a ogni principio di proporzionalità e ragionevolezza delle sanzioni imposte dal legislatore nazionale in materie di interesse comunitario laddove alla confisca del bene importata si cumuli addirittura la confisca di un importo equivalente all'IVA all'importazione evasa in quanto "profitto" ex art. 301 del T.U.L.D.

Anche la questione sopra riassunta, pertanto, vista la sua rilevanza decisiva nel caso di specie e la sua attualità alla luce delle norme entrate in vigore successivamente alle sentenze *Drexi* e *Commissione contro Francia*, necessiterebbe del rinvio pregiudiziale per la valutazione del giudice comunitario.

Tutti i ricorrenti chiedono, pertanto, l'annullamento della sentenza impugnata e, come appena evidenziato, il difensore del Warluzel chiede in via subordinata che siano proposte alla Corte di Giustizia EU le questioni pregiudiziali prospettate.

3. In data 24/5/2021 è stata depositata memoria dell'Avvocatura Generale dello Stato nell'interesse dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, parti civili costituite, con cui si chiede il rigetto dei ricorsi degli imputati.

Nella memoria in questione si evidenzia che la precedente decisione della Corte d'appello di Genova in data 10/2/2018 è stata annullata esclusivamente per vizi della motivazione in ordine alla ritenuta sussistenza dei reati di cui ai capi ai capi a) ed m) e che il criterio decisorio che la sentenza rescindente ha ritenuto di fornire al giudice di rinvio si trova enunciato nel punto 18 della motivazione, ove si legge: "Alla stregua di tali, evidenti, deficit motivazionali l'impugnata sentenza deve essere annullata con rinvio ad altra Sezione della Corte d'appello di Genova. Il giudice del rinvio colmerà, quindi, tali deficit, risolvendo, anzitutto, il profilo di contraddittorietà interna dianzi rilevato (ossia la natura o meno della Autumn Saiing come società schermo del Briatore), per poi passare ad esaminare, ove



negativamente risolto tale pregiudiziale quesito, tutte le richiamate deduzioni difensive dimostrative, nella prospettazione delle difese dei ricorrenti, della commercialità dell'imbarcazione".

Con tale criterio decisorio, insindacabile nella presente sede, la Corte rescindente ha, dunque, stabilito che, ai fini del giudizio di rinvio circa la sussistenza dei reati di cui ai capi a) ed m), rivestisse rilievo pregiudiziale la questione della natura della *Autumn Sailing* (se cioè essa fosse o meno una società schermo del Briatore, volta a dissimulare la proprietà personale, in capo a quest'ultimo, dello yacht).

Stando al predetto criterio decisorio, dunque, nel caso di soluzione positiva al predetto quesito, i *reati de quibus* devono ritenersi integrati, senza che occorrano ulteriori indagini sulla assenta commercialità dell'imbarcazione, evidentemente esclusa *in re ipsa* dalla titolarità esclusiva di essa in capo al Briatore, quale persona fisica che l'ha utilizzata per meri fini diportistici personali.

In base alla sentenza rescindente, solo nel caso di soluzione negativa al quesito (cioè nell'ipotesi di esclusione della natura di "società schermo") – si sostiene nella memoria in esame- diventa rilevante l'indagine sulla commercialità del nature, ai fini, in particolare, del giudizio circa l'applicabilità o meno nella fattispecie dell'esenzione di cui al combinato disposto degli articoli 68 e 8bis del d.p.r. 633/1972.

Si sostiene, pertanto che il giudice del rinvio, in piena conformità al mandato decisorio ricevuto dalla Corte rescindente, ha risolto il pregiudiziale quesito di cui sopra in termini positivi, ritenendo, in sostanza, che l'intestazione dello *yacht* alla *Autumn Sailing* fosse solo fittizia, e dunque, inopponibile al Fisco, essendo volta, in realtà, a dissimulare la titolarità esclusiva dell'imbarcazione in capo al Briatore, quale bene personale.

Un siffatto accertamento, postulando articolati giudizi in fatto e la valutazione del complesso compendio istruttorio acquisito al processo, risulterebbe insindacabile nella presente sede di legittimità.

Sui punto, per le parti civili, la sentenza di rinvio appare immune dai profili di illogicità a torto denunciati dalle difese degli imputati, non ravvisandosi un'assoluta incompatibilità logica e giuridica tra l'interposizione fittizia della *Autumn Sailing* nella effettiva titolarità dell'imbarcazione e la circostanza che la predetta società possa esistere ed operare come soggetto giuridico ai fini IVA, essendo, anzi, evidente, che gli imputati, proprio al fine di avvalorare l'artificioso costrutto giuridico architettato al fine di evadere le imposte, avessero tutto l'interesse a conferire alla Autumn Sailing una effettiva operatività ai fini IVA.

La sentenza rescindente imporrebbe, perciò, di arrestarsi alla constatazione della natura fittizia dell'intestazione del natante alla società (la quale, come si è



visto, escludendo la commercialità del bene, e dunque, l'applicabilità dell'esenzione, precluderebbe, di per sé, la pronuncia assolutoria nel merito) e non consentirebbe di interrogarsi sulla possibilità, pure prospettata dalle difese, di qualificare il Briatore come imprenditore individuale di fatto nel settore della nautica, ai fini della applicabilità dell'esenzione di cui al combinato disposto degli articoli 68 e 8bis del d.p.r. 633/1972.

Tale tema di indagine risulterebbe, infatti, precluso - secondo il *dictum* della sentenza rescindente- dalla soluzione positiva del quesito pregiudiziale di cui si è detto, la quale, appunto, impedisce l'esame di questioni ulteriori (e logicamente subordinate), rispetto a quella inerente la natura della società *Autumn Sailing*.

In ogni caso, si sostiene che, in disparte il profilo (soggettivo) della titolarità dello yacht, l'esenzione di cui al combinato disposto degli articoli 68 e 8bis del d.p.r. 633/1972 non sarebbe comunque applicabile nella fattispecie sul piano oggettivo.

Ciò in quanto, ai sensi dell'art. 68, comma 1, lett. a) citato "non sono soggette all'imposta le importazioni di beni indicati nell'(....) art. 8-bis(.....) sempreché ricorrano le condizioni stabilite nei predetti articoli".

L'articolo 8 - bis, comma 1, lett. a) del d.p.r. 633/1972 fa riferimento alle "cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali (...)". Il regime di non imponibilità in esame – si sostiene nella memoria delle parti civili- è evidentemente finalizzato ad agevolare le operazioni tra operatori economici e non anche l'acquisto di beni e servizi utilizzati, in misura prevalente, per fini privati.

Viene evidenziato che, per costante giurisprudenza della CGUE, le esenzioni dall'IVA devono essere interpretate in maniera restrittiva, (in tal senso, vengono richiamate le sentenze del 20 giugno 2019, Grup Servicii Petroliere SA, C- 291/18, punto 20, del 14 settembre 2006, Elmeka, da C-181104 a C-183104, punto 15, e del 21 marzo 2013, Commissione/Francia, C-197/12, punto 30).

Ciò posto, il regime di non imponibilità in parola -in ossequio al suddetto canone dell'interpretazione restrittiva, e tenendo conto della sopra illustrata *ratio* ad esso sottesa- non potrebbe essere applicato nella fattispecie, nella quale è pacifico che lo *yacht* per cui è causa (importato in acque territoriali italiane senza scontare l'IVA), tra il 2006 ed il 2009, è stato utilizzato da Briatore, in misura prevalente, per uso diportistico personale (245 volte, a fronte di 221 noleggi a terzi).

Il tema dell'autoconsumo di cui all'art. 4, comma 5, lett. a), d.p.r. 633/1972 su cui si soffermano le difese con tanta insistenza – prosegue la memoria- non appare rilevante.

In primo luogo, si sottolinea essere vero che l'autoconsumo non incide sulla commercialità, in senso oggettivo, ma tale argomento "prova troppo", nel senso



che non può essere utilizzato ai fini dell'interpretazione del regime di non imponibilità di cui agli articoli 68 e 8bis del d.p.r. 633/1972, e ciò per l'ovvia considerazione che tale regime, come si è visto, è finalizzato ad agevolare le operazioni tra operatori economici e non anche l'acquisto di beni e servizi utilizzati, in modo prevalente, per fini privati: sicché ogni accostamento con l'autoconsumo apparirebbe francamente fuor d'opera.

In ogni caso, si pone l'accento sul fatto che i giudici di rinvio hanno accertato, con apprezzamento di fatto insindacabile in sede di legittimità, che il Briatore era proprietario effettivo dello yacht, solo formalmente intestato alla società; di conseguenza la vicenda esulerebbe dallo schema dell'autoconsumo che postula l'uso, da parte, del socio di un bene di altro soggetto (la società); peraltro i pagamenti che sarebbero stati fatti da Briatore per l'uso dell'imbarcazione, stando agli accertamenti della Corte territoriale, erano solo fittizi, risolvendosi in meri trasferimenti contabili all'interno dell'unico patrimonio riferibile sempre a Briatore; il che costituisce un ulteriore aspetto che induce a dubitare dell'effettività dell'asserito autoconsumo.

La doglianza con cui le difese denunciano la violazione del divieto di doppia imposizione, in relazione all'avvenuto pagamento di una modesta tassa all'autorità delle Isole Cayman (Paese di bandiera, ma nel cui territorio non risulta essere mai entrato il "Force Blue", acquistato negli USA e portato a Genova per il "refitting"), risulterebbe, poi, manifestamente infondata, atteso che, come correttamente rilevato dal giudice di rinvio, l'imposizione all'importazione in Italia deve essere esclusa solo ove risulti provato che in altro Paese membro dell'Unione Europea sia stato assolto il debito IVA (il richiamo è a Sez. 3, n. 11976/2014; Sez.1, n. 4274/1998, Sez. 3, n. 923/1991); ciò che nella specie non è stato provato, e per la verità, neppure dedotto dagli imputati.

Secondo le parti civili, come correttamente rilevato dalla Corte territoriale, sussiste senz'altro l'elemento soggettivo dei reati contestati (a dolo generico) dal momento che, come risulta dalle risultanze processuali, puntualmente riportate in motivazione, gli imputati -pienamente consapevoli che il natante era di proprietà esclusiva di Briatore (che lo usava per fini personali diportistici, non commerciali) - si sono scientemente adoperati per far apparire, contrariamente alla sostanza delle cose, la *Autumn Sailing* quale formale proprietaria del "*Force Blue* ", al dichiarato fine di evadere l'IVA all'importazione e le accise sui carburanti.

Sulla natura di reato permanente dell'evasione IVA all'importazione e sulle conseguenze in ordine alla prescrizione, le parti civili rilevano come gli imputati, con una sorta di argomentazione pregiudiziale, sostengono che il sequestro effettuato sul natante di cui si discute sarebbe intervenuto a prescrizione del reato di



evasione dell'IVA all'importazione già maturata. Di conseguenza, secondo gli imputati, la confisca successivamente disposta sarebbe illegittima.

I ricorrenti – prosegue la memoria in esame- giungono a tale conclusione all'esito di una, invero, vasta disamina della dottrina e della giurisprudenza in ordine alla natura giuridica dell'UA all'importazione. In sintesi, utilizzando le stesse espressioni usate dagli imputati nel ricorso per cassazione, se "l'IVA non può considerarsi un'imposta sui consumi, il tributo non solo non è un dazio doganale ma neppure può considerarsi, in senso più ampio, uno dei "diritti di confine", avendo incluso l'art.34 del TULD tra essi anche "ogni altra imposta o sovraimposta di consumo a favore dello Stato", definizione dunque estranea all'IVA all'importazione così intesa".

Il riflesso di tali conclusioni sulla prescrizione sarebbe, dunque quello che il reato di evasione dell'IVA riscossa all'atto dell'importazione di un bene "deve considerarsi istantaneo, sia pure a effetti permanenti, e non già permanente e che, pertanto, il reato, commesso il 13 marzo 2005 era giunto a prescrizione (cinque anni non interrotti, secondo l'art.157 c.p. allora vigente) già a far data dal marzo 2010, dunque prima dell'intervenuto sequestro. Sicché in nessun caso potrebbe essere applicata la confisca dell'imbarcazione *Force Blue*".

In memoria si riporta il punto della motivazione in cui la Corte territoriale ha preso posizione circa la natura permanente del reato e si ritiene che la decisione della Corte di merito sul punto sia del tutto condivisibile in quanto conforme a diritto. In particolare, secondo la tesi proposta nella memoria, piuttosto che ragionare astrattamente sulla natura dell'imposta - sui consumi, ovvero sul giro d'affari - o, ancora, sulla differenza tra l'iva importazione e i dazi doganali, al fine sostenere che l'iva all'importazione non rientrerebbe tra i diritti di confine, gioverebbe soffermarsi, invece, sul presupposto d'imposta. E su tale ultimo aspetto coglierebbe perfettamente nel segno la Corte genovese quando afferma che: «il presupposto d'imposta non è costituito da un'operazione intercorsa tra due diversi soggetti qualificabile come cessione di beni o fornitura di servizi, ma è costituito dalla mera introduzione (importazione) di un bene che non ha già scontato l'INA in quanto proveniente da uno Stato non europeo; e ciò in quanto la finalità della norma è quella di garantire all'interno dell'unione europea la parità di condizioni fra gli operatori economici impedendo posizione di favore che verrebbero conseguite importando beni da paesi non europei a minor costo per il mancato pagamento dell'IVA".

Non rileverebbe, dunque, per l'individuazione della natura di reato istantaneo o permanente dell'evasione IVA, la natura dell'IVA all'importazione.



Si evidenzia sul punto essere oramai consolidato l'indirizzo giurisprudenziale secondo il quale l'IVA all'importazione e l'IVA intracomunitaria, non sarebbero imposte diverse, come pure, in passato, si era sostenuto; e ciò nonostante la prima sia connotata da specificità procedimentali e sanzionatorie, strettamente connesse al meccanismo dell'importazione, disciplinate dall'art. 70, D.P.R. n. 633/1972.

Viene ricordato come alcune decisioni, risalenti allo scorso decennio, avessero sostenuto che l'IVA all'importazione e l'IVA interna rappresentavano due differenti tributi. Infatti, secondo la Corte era: «dato ricavare una chiara scelta del legislatore nel senso di configurare l'IVA all'importazione come un diritto doganale nell'ampia accezione prevista dall'art. 34, D.P.R. 43/1973» (così Cass., Sez. trib., 19-21/5/2010, n. da 12262 a 12581). Ciò in quanto «l'IVA all'importazione è un diritto di confine che deve essere accertato e riscosso nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, e di cui una quota parte va riversata alla Comunità europea, mentre VIVA nazionale viene autoliquidata e versata in relazione alla massa di operazioni attive e passive poste in essere dal contribuente ed inserite nella dichiarazione periodica» (Cass. Sez. Trib., 8/5/2013, n. 10734).

In altri termini, l'indirizzo *supra* riferito, nell'assimilare l'IVA all'importazione ai dazi doganali valorizzava la lettera dell'art. 34, T.U.L.D., che pareva sovrapporre concetti quali "dazio doganale", "diritto di confine" e "diritto doganale".

Ricordano, tuttavia, le parti civili, che è noto come le decisioni della CGUE siano state, invece, nel senso che l'IVA riscossa all'importazione dall'Agenzia delle dogane costituisca parte integrante di un regime generale di tributi interni (il richiamo è a CGUE, 17 maggio 2001, cause C-322199 e C-323/99, Fischer e Brandestein; 25 febbraio 1988, causa C-299/86, Rainer Drexl; 5 maggio 1982, causa C-15/81, Schul; CGUE 17 luglio 2014, C-272; cfr. anche CGUE, 2 giugno 2016, cause C-226/14 e C-228/14). E che, in conformità con l'orientamento comunitario, alcune più recenti pronunce di questa Corte di legittimità hanno confermato la natura di tributo interno dell'IVA all'importazione (il richiamo è alle pronunce della Sez. Trib., 17 maggio 2019, n. 13384 e 6 aprile 2018, n. 8473).

Ciò comporta, ad avviso della Difesa Erariale, che, dal punto di vista penalistico, - in ipotesi - potranno essere contestati, in quanto concorrenti, tanto il reato di contrabbando che quello di evasione dell'IVA all'importazione.

La natura interna dell'IVA all'importazione, tuttavia, non comporta alcuna modifica del presupposto impositivo che è pacificamente ricavabile dal testo dell'art. 70 del d.P.R. n. 633/1972 nonché dal combinato disposto degli articoli 2, § 1, lett. d)6, 30 e 708 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. Infatti, ciò che sicuramente appare connessa al tema delle caratteristiche del presupposto impositivo dell'IVA all'importazione è l'immissione in consumo.



L'immissione in consumo altro non \grave{e} – si sottolinea nella memoria - se non l'inserimento del prodotto nel circuito commerciale nazionale, che coincide con l'assolvimento in dogana dei diritti di confine relativi alla fiscalità interna tra i quali \grave{e} ricompresa l'IVA all'importazione

Alla luce del disposto delle norme citate, sarebbe il concetto stesso di importazione che richiamerebbe l'attività di immissione di merci estere nel territorio di uno Stato; appare, consequenzialmente evidente la connotazione permanente di tale attività. Infatti, l'importazione, attraverso il richiamo effettuato sia dall'art. 70 del decreto IVA che dalla direttiva, all'immissione in libera pratica, non sarebbe identificabile con l'attività di ingresso del bene nel territorio nazionale. L'introduzione del bene, infatti, sarebbe il primo atto dell'importazione che, contrariamente a quanto sembrerebbero sostenere gli imputati, non è connotato da istantaneità.

In altri termini il bene è importato – si legge ancora nella memoria in esamequando è immesso in libera pratica, cioè quando la merce di importazione può liberamente circolare sul territorio nazionale e comunitario.

Ne conseguirebbe che la mancata corresponsione dell'imposta generebbe un illecito permanente che dura sino a che dura la circolazione del bene sul territorio nazionale o comunitario

Quanto esposto – si rileva- parrebbe essere confermato da un recente orientamento di codesta Corte laddove (il richiamo è a Sez. 3, nn. 19233/2019 e 56264/2017), ove, pur ribadendosi che l'IVA all'importazione è la stessa imposta definita come IVA interna e come tale non sovrapponibile ai dazi all'importazione, ha ritenuto che, sotto il profilo dell'esigibilità, ha natura di reato permanente.

Pertanto, si deve ritenere che la tesi, fortemente propugnata dagli imputati, in ordine alla natura di reato istantaneo dell'evasione dell'iva, parrebbe non confrontarsi con la natura non tanto dell'imposta quanto del suo presupposto che, per le ragioni sopra esposte deve ritenersi connotato da caratteristiche di permanenza.

Da ciò conseguirebbe che sarebbe destituita di fondamento l'argomentazione difensiva che vorrebbe retrodatare l'exordium praescriptionis all'istante dell'ingresso nel territorio unionale del natante, momento asseritamente consumativo del reato con conseguente conclusione che, già al momento del sequestro del natante, il reato contestabile e contestato fosse prescritto.

Quanto alle operate confische, si ricorda nella memoria in esame che, ad avviso degli imputati, nell'ipotesi "di profitto rappresentato da un "risparmio di imposta", in caso di prescrizione, (è) possibile solo la confisca diretta perché quella per equivalente ha natura afflittiva (come tale non applicabile alla luce dei principi elaborati dalla Corte EDU)". Sarebbe, pertanto "necessario eseguire un'indagine al fine di verificare il valore numerario delle disponibilità giacenti sul conto dell'imputato alla scadenza del termine per il versamento dell'imposta ed al momento



del sequestro (denaro passibile di confisca diretta) in quanto, viceversa, il denaro versato successivamente a detto termine non potrebbe essere ritenuto "profitto" del reato, ma rappresenterebbe un'unità di misura equivalente al debito fiscale scaduto e non onorato, confiscabile se ricorrono i presupposti per la confisca per equivalente (e quindi non in caso di prescrizione)".

La pur suggestiva tesi propugnata dagli imputati, parrebbe, tuttavia, per le parti civili, non confrontarsi con la recentissima decisione di questa Corte di legittimità che, con ordinanza 23 febbraio 2021, n. 7021, ha sottoposto alle Sezioni Unite la questione se il sequestro delle somme di denaro giacenti su conto corrente bancario debba sempre qualificarsi finalizzato alla confisca diretta del prezzo o del profitto derivante dal reato, anche nel caso in cui la parte interessata fornisca la "prova" della derivazione del denaro da un titolo lecito.

La Difesa erariale pone in evidenza che le problematiche sottese alla tematica dell'inquadramento della confisca del profitto del reato quale confisca diretta o per equivalente sono, infatti, meno nette della prospettazione offerta dagli imputati. Le difficoltà interpretative esistono oggettivamente e da ciò la rimessione della questione alle Sezioni Unite.

Apparirebbe, tuttavia indubitabile che ad eccezione dell'ipotesi in cui l'attività delittuosa abbia consentito la percezione di un indebito rimborso, nei reati tributari, di norma, non ci si trova in presenza di un accrescimento del patrimonio dell'imputato. La violazione, infatti, si attua mediante una condotta omissiva (il mancato pagamento delle imposte). Ciò comporta che i beni - o il denaro - già sono legittimamente nella sfera patrimoniale dell'autore del reato nel momento della commissione di quest'ultimo. Quindi, più correttamente, l'ingiusto profitto oggetto della confisca consiste nei beni che permangono - evidentemente in modo illecito attesa il mancato pagamento dell'imposta - nel patrimonio del reo. E sarebbe quasi tautologico evidenziare che il comportamento legittimo e lecito, in questo caso, se tenuto dagli imputati, avrebbe comportato una diminuzione patrimoniale a loro carico, conseguente al pagamento dell'imposta dovuta.

Viene anche ricordato che, secondo un orientamento di questa Corte di legittimità, compendiato in SS.UU., n. 10561/2013 può essere oggetto di confisca qualunque vantaggio patrimoniale direttamente derivante dal reato anche se consistente in un risparmio di spesa.

Ciò comporta che, se il profitto è rappresentato dal risparmio di spesa, il bene oggetto della confisca diretta sarà il denaro che potrà essere sottoposto ad ablazione ovunque si trovi.

Per contro, si tratterà di confisca per equivalente nell' ipotesi in cui l'imputato non abbia disponibilità di denaro. Nel qual caso sarà possibile la confisca di altri beni di valore equivalente al profitto.



Se si accede a tale tesi, cosa che viene auspicato possa fare questa Corte, la confisca del denaro, reperito sul conto corrente del reo, avrà un'evidente natura ripristinatoria in quanto confisca diretta, e non sostanzialmente afflittiva-punitiva come se fosse, invece confisca per equivalente. Tra l'altro, non potrebbe non tenersi nella debita considerazione che il sequestro - e dunque la confisca - colpisce il denaro che per natura intrinseca ha natura fungibile ed assolutamente confondibile con le altre somme versate sui conti correnti.

Altrimenti ragionando, cioè non riconoscendo la natura ripristinatoria della confisca di cui si discute, si incorrerebbe in violazione di principi di rango costituzionale. In altri termini, verrebbe meno uno strumento di attuazione della capacità contributiva presidiato dall'art. 53 della Costituzione.

Ciò in quanto, anche a prescindere dalla prescrizione del reato, non sarebbe revocabile in dubbio che si sia verificato il presupposto dell'imposta, nel caso di specie una evidente manifestazione della capacità contributiva complessiva dell'imputato/contribuente. E non sarebbe pensabile, in tal senso, che l'ordinamento non appresti ogni strumento disponibile per garantire la giusta ripartizione del carico fiscale tra i contribuenti.

La confisca di somme di denaro che nell'ipotesi fisiologica sarebbero uscite dal patrimonio del contribuente per il pagamento delle imposte, non potrebbe svolgere una funzione punitiva che, invece, è assicurata da altri strumenti ordinamentali.

La rimessione alle Sezioni Unite è giustificata, si ritiene, proprio dalla considerazione che la fungibilità del denaro non consente alcuna distinzione rispetto alle altre somme, pur mescolate e confuse, già depositate

Le somme giacenti sul conto corrente e sottoposte a confisca, dunque, ben possono ritenersi, sostitutive e non diverse rispetto a quelle che in un dato momento sono entrare nel patrimonio dell'indagato e che, al momento del sequestro, possono o non essere più in esso presenti.

4. In data **24/5/2021** sono stati depositati dagli Avv. Franco Coppi e Massimo Pellicciotta motivi aggiunti nell'interesse di Briatore Flavio.

In relazione al **primo motivo di ricorso** viene innanzitutto dato atto che, nelle more della discussione del presente ricorso per cassazione, la Corte di Appello di Genova ha accolto la richiesta formulata dall'Amministratore Giudiziario dei beni sequestrati, di vendita dell'imbarcazione *Force Blue*.

Tale vendita – si evidenzia- presenterebbe alcuni aspetti di singolarità.

Si legge infatti testualmente nella richiesta di autorizzazione alla vendita, in data 28/12/2020 (che viene allegata), che l'Amministratore Giudiziario "ha quindi preso contatti con due primari *brokers* conosciuti a livello internazionale e stimati per serietà e professionalità, quali 'Banchero Costa & C. S.p.A.' con sede in Genova



(...) ed Ocean Independence AG con sede in Zurigo (...), al fine di valutare la fattibilità e condizioni per porre in vendita lo *yacht* prima del giudizio pendente presso la Suprema Corte di Cassazione (udienza fissata al giorno 12 febbraio 2021), chiedendo loro di determinare il valore del bene in caso di vendita giudiziale da svolgere con procedura competitiva ed aperta, al fine di contenere il più possibile le spese per la custodia e la conservazione del M/Y FORCE BLUE, a carico dell'Erario ed estinguere i debiti già maturati, prima dell'eventuale avvio di azioni legali di recupero da parte dei fornitori".

Atteso che le ragioni poste dall'Amministratore Giudiziario alla base della richiesta di vendita erano essenzialmente rappresentate dal rifiuto opposto dalla società Autumn Sailing a farsi carico di spese di mantenimento dell'imbarcazione (per legge a carico dell'Erario durante il periodo del sequestro) diverse ed ulteriori rispetto a quello di pagamento dei 4 membri del personale imbarcato per il mantenimento dell'imbarcazione durante il periodo invernale (per un costo mensile pari a 14.500 euro mensili), per i difensori sfugge il senso del richiamo alla necessità di organizzare la vendita prima dell'udienza per la decisione del ricorso in Cassazione, originariamente fissata per il 12/2/2021. E ciò tanto più in quanto, per ammissione dello stesso amministratore giudiziario, la ristrettezza dei tempi di organizzazione della gara rischiava di pregiudicare, secondo quanto rappresentato dai broker da lui interpellati, il risultato economico della medesima. Si legge, infatti, nella relazione dell'Amministratore che, a fronte di un valore del bene stimato dai broker interpellati in € 19.000.000,00 e di un possibile bene di realizzo stimato in € 15.000.000,00, il suggerimento proveniente dagli esperti, tenuto conto fra l'altro della "mancata disponibilità del periodo normalmente impiegato per porre in vendita una imbarcazione di dimensioni paragonabili, collocabile fra i 12 e i 18 mesi, [che] porta a ridurre del 15-20% il valore del «market asking price» potenzialmente assegnabile" e della "vendita giudiziale e il limitato tempo a disposizione [che] portano ad un'ulteriore riduzione del market asking price pari al 30% ", era quello di fissare il prezzo base dell'asta in un importo non superiore ad € 7.000.000,00.

A nulla in effetti sono valse – si legge ancora nello scritto difensivo- le impugnazioni presentate tanto dai difensori di Briatore (unico soggetto al quale è stato notificato il decreto di autorizzazione alla vendita del bene) quanto dai difensori della società *Autumn Sailing* volte a sottolineare l'illegittimità e l'inopportunità del decreto (pure allegato) con cui in data 30/12/2020 con la quale la Corte di Appello di Genova, in accoglimento delle richieste dell'amministratore giudiziario, ha autorizzato la vendita dell'imbarcazione secondo le modalità indicate dallo stesso. Tutte le suddette impugnazioni sono state respinte nei relativi giudizi di merito, a cominciare dall'ordinanza in data 19/1/2021 (allegata), con la quale la Corte di



Appello di Genova ha rigettato una istanza di revoca dell'autorizzazione alla vendita presentata dalla difesa di Briatore e la vendita è stata effettuata in data 27/1/2021, come da nota (allegata) diretta alla Corte di Appello di Genova, a firma dell'amministratore e custode giudiziale nella quale quest'ultimo informa che "in data odierna l'imbarcazione M/Y Force Blue, IMO n. IMO Nº 1007524 è stata aggiudicata al Sig. Bemard Charles Ecclestone, al prezzo di euro 7.490.000= (sette milioni e quattrocentonovantamila)".

Come risulta evidente – sottolineano i difensori- il prezzo di aggiudicazione rappresenta meno della metà del valore stimato di realizzo del bene in un'asta che si fosse svolta in condizioni normali, il che ovviamente rappresenta già un gravissimo danno potenziale per la società proprietaria che, ove venisse accolto il presente ricorso, si vedrebbe restituito, al posto del bene confiscato, un importo in denaro inferiore al 50% del valore reale del bene.

Ciò che tuttavia più interessa sottolineare - si legge nei motivi aggiunti in esame- ai fini dei motivi di ricorso già introdotti con il ricorso principale e, in particolare, con specifico riferimento al primo motivo, è che nell'ambito del giudizio promosso dalla difesa di Briatore dinanzi al Tribunale del Riesame di Genova avverso la sopra citata ordinanza di rigetto della richiesta di revoca dell'autorizzazione alla vendita, il Sostituto Procuratore della Repubblica, Dott. Cotugno, lo stesso che ha rappresentato l'accusa nell'intero processo di primo grado e che, da ultimo, come Pubblico Ministero applicato nel giudizio di rinvio celebrato a seguito dell'annullamento da parte della Corte di Cassazione, aveva sostenuto che Autumn Sailing fosse una società fittizia costituita al solo fine di "schermare" l'effettiva proprietà del bene in capo a Briatore, ha depositato una memoria scritta (che viene allegata), nella quale specificamente evidenzia la carenza di interesse ad impugnare in capo a Flavio Briatore, in quanto quest'ultimo è da ritenersi "terzo non proprietario" della suddetta imbarcazione (il richiamo è alle pagg. 3 e 4 della citata memoria). E tutto ciò nonostante che, come si è già sottolineato, il decreto di autorizzazione alla vendita del bene fosse stato notificato al solo Briatore in quanto ritenuto effettivo proprietario del bene.

Viene anche evidenziato che il suddetto argomento è stato puntualmente condiviso dal tribunale del riesame che, con ordinanza in data 3/3/2021, allegata, ha dichiarato inammissibile l'impugnazione proposta da Flavio Briatore, per carenza di legittimazione in capo all'appellante, osservando che "l'imputato-appellante non ha speso la sua qualifica di proprietario del bene che, del resto, è intestato a terzi, ossia alla società Autumn Sailing Ltd., i cui legali rappresentanti sono coindagati nel procedimento nell'ambito del quale è stata emessa misura cautelare avente per oggetto la nave Force Blue" . E ancora, più avanti nella motivazione, citando anche le risultanze del giudizio di merito: "In altri termini, l'interesse necessario



per proporre impugnazione non può essere riscontrato con riferimento ad un qualsivoglia risultato, ma deve corrispondere allo schema tipizzato dall'ordinamento con l'impugnazione. Con specifico riferimento al gravame avverso un provvedimento in materia di sequestro preventivo, l'interesse va individuato, pertanto, nella restituzione della cosa come effetto del dissequestro giacché questo è il risultato direttamente contemplato dalla norma procedimentale. Nella specie, l'imputato ricorre avverso un provvedimento di natura reale avverso un bene in proprietà di terzi senza prospettare una relazione, un interesse concreto ed attuale, ad esempio sul fumus del delitto (tuttavia nel caso di specie vi è già stato giudizio di merito), che sostenga la sua pretesa; egli dunque non ha alcun interesse ad ottenere la revoca del provvedimento impugnato".

Tanto quindi risulta fondata la tesi che la società *Autumn Sailing* non è una società fittizia -si legge ancora nella memoria- che lo stesso Pubblico Ministero non esita a sostenerla (sia pure in contraddizione con quanto ha sostenuto durante il giudizio di merito) e che il tribunale del riesame, pur pronunciandosi a valle del giudizio di merito e del giudizio di rinvio, non ha difficoltà a condividerla e a farla propria traendone l'argomento decisivo per dichiarare inammissibile l'appello proposto dalla difesa di Briatore

Le considerazioni fin qui esposte trovano conferma per i difensori nelle vicende relative alle impugnazioni proposte dalla società Autumn Sailing, ritenuta dall'ordinanza del tribunale del riesame appena citata effettiva proprietaria del bene, contro il decreto di vendita del bene (notificato, come già detto al solo Briatore), contro il rigetto della richiesta di revoca di tale decreto e contro le due decisioni del Tribunale del Riesame di Genova che hanno dichiarato inammissibili gli appelli presentati dalla società Autumn Sailing, contro le suddette decisioni della Corte di Appello. Ed invero si fa presente che questa Corte di Cassazione, Sezione Terza Penale, ha accolto recentemente i ricorsi presentati da Autumn Sailing, annullando con rinvio all'udienza del 18/5/2021 i suddetti provvedimenti del tribunale del riesame di Genova e a confermando così implicitamente la legittimazione di Autumn Sailing ad impugnare i suddetti provvedimenti quale effettiva proprietaria del bene, come del resto da ultimo riconosciuto dalla Procura della Repubblica di Genova e dal Tribunale del Riesame che sì è espresso in relazione all'appello presentato da Briatore (cfr. esito ricorso n. 9048/2021 R.G. Cass., avverso ordinanza del Tribunale del Riesame di Genova, in data 3.3.2021, Proc. Riesame 7/2021 ed esito ricorso n. 9065/2021 R.G. Cass, avverso ordinanza del Tribunale del Riesame di Genova, in data 3.3.2021 - Proc. Riesame 9/2021, che vengono allegati).

Risulta allora del tutto evidente, per i difensori del Briatore, la rilevanza degli atti e delle vicende appena segnalate, sopravvenute rispetto alla proposizione del



ricorso per Cassazione cui si riferiscono i presenti motivi, che si esplica in senso palesemente confermativo degli argomenti sviluppati nel ricorso principale.

In relazione al **secondo motivo di ricorso** i difensori evidenziano che la fondatezza di quanto sostenuto nei motivi di ricorso circa l'evidente carattere "commerciale" dell'attività di noleggio, effettuata dalla società *Autumn Sailing*, che ha riguardato l'imbarcazione" *Force Blue*", ha trovato conferma, dopo la proposizione del ricorso in Cassazione, nella sentenza emessa dalla Commissione Tributaria Regionale di Sicilia (sede di Messina) in data 26/10/2020, depositata il 13/1/2021 (che viene allegata).

La sentenza, in relazione ad un rifornimento effettuato dal *Force Blue* nel porto di Messina in esenzione da IVA, ha accolto il ricorso presentato dalla Società La Cava Combustibili s.r.l. contro la decisione della Commissione Tributaria Provinciale che aveva già parzialmente annullato (in relazione all' "obiettiva incertezza" della norma) l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Messina in relazione al mancato pagamento dell'IVA.

I difensori evidenziano che anche tale sentenza, sulla base di univoche risultanze oggettive puntualmente richiamate nella motivazione, che le permettono di superare la precedente sentenza di mero annullamento parziale emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale, conferma l'evidente "commercialità" dell'attività di noleggio dell'imbarcazione "Force Blue".

La memoria in esame pone l'accento sul fatto che si tratta di rilievi provenienti dal giudice tributario perfettamente in linea con quanto affermato nei motivi di ricorso circa il carattere commerciale dell'attività di noleggio del "Force Blue" e che si riflettono anche sulla configurabilità dell'elemento soggettivo del ricorso (anche in relazione alle obiettive difficoltà interpretative della normativa di riferimento), così come ampiamente argomentato e dedotto nel quinto motivo di ricorso.

I difensori del Briatore insistono, quindi, per tutti i sovraesposti motivi e per tutti quelli sviluppati nel ricorso principale, per l'annullamento della sentenza impugnata.

5. In data **25/5/2021** sono stati depositati motivi nuovi, a firma dell'avv. Fabio Lattanzi, nell'interesse di **Tarquini Antonio Ferdinando**, con cui si deduce inosservanza ed erronea applicazione degli artt. 8bis, 68, co 4 e 5 lett. a) e 70 D.P.R. 633/72, nonché mancanza, contraddittorietà cd illogicità della motivazione in violazione dell'art. 125 comma 3 cod. proc. pen.

Ricordato il *decisum* della Corte rescindente, si ribadisce che la Corte territoriale avrebbe rigettato gli appelli degli imputati con una decisione violativa dell'art. 627 co. 3 cod. proc. pen. e nella rinnovata violazione dell'art. 70 DPR 633/72 e di norme giuridiche necessarie alla sua applicazione, sotto diversi profili.



Il giudice del gravame del merito -si evidenzia- ha affermato, rispondendo a quanto richiesto dalla Corte di Cassazione al punto 18 della sentenza di annullamento con rinvio, che la società proprietaria del natante è uno schermo del Briatore, ma lo ha fatto nuovamente sul mero presupposto dell'inesistenza e della nullità del trust.

Sarebbero stati, pertanto, riproposti argomenti già censurati dai giudici di legittimità, non uniformandosi ai principi di diritto da questi stabiliti.

La Corte territoriale avrebbe completamente ignorato che nella decisione rescindente è statuito che dovere del giudice del rinvio è accertare «la natura o meno della *Autumn Sailing* come società schermo del Briatore» ed è stato a tal riguardo precisato che, ai fini della configurabilità del reato, «la normativa si limita ad escludere che possa essere considerata attività commerciale quella che, dietro lo schermo di una struttura societaria, risulta rivolta esclusivamente a permettere al socio o a soggetti riconducibili ai soci, l'uso personale di determinati beni».

Ci si duole che il giudice del rinvio avrebbe dovuto dunque accertare se l'*Autumn Sailing* fosse utilizzata dal Briatore come schermo finalizzato ad assicurargli l'uso personale dell'imbarcazione, mascherando Fuso diportistico in uso commerciale.

La Corte territoriale avrebbe dovuto colmare il vuoto motivazionale e dimostrare che la società fosse destinata a permettere l'evasione dell'imposta attraverso falsi contratti di noleggio a terzi e permettendo al socio il godimento del bene senza il pagamento del giusto prezzo.

Ebbene, il giudice del rinvio ha affermato che «il tema è stato assolutamente sottovalutato, soprattutto dal primo giudice che lo ha ritenuto irrilevante, risultando così totalmente pretermessi nei precedenti giudizi di merito gli elementi di prova documentale offerti dalla pubblica accusa finalizzati a dimostrare che la formale proprietaria dello yacht - società Autumn Sailing - è un mero schermo dell'imputato Briatore, una società giuridicamente nulla, se non addirittura inesistente, conferita in un trust (FB TRUST), assolutamente irregolare secondo qualunque tipo di normativa di matrice anglosassone e, come tale, inidoneo a garantire la segregazione patrimoniale fra la persona dell'imputato Briatore c/o delle società schermo da lui create ed il bene in questione, lo yacht "Force Blue"».

Il giudice di appello, evidenziando la natura irregolare del *trust* socio totalitario dell'*Autumn Sailing*, avrebbe dimostrato di non avere compreso la decisione della Corte di cassazione. Ciò in quanto l'argomento relativo alla regolarità del *trust* ed i relativi documenti, contrariamente a quanto affermato dalla Corte di appello, era stato oggetto di ampia analisi nei precedenti giudizi di merito, rimanendo di fatto totalmente pretermessi elementi di prova documentale offerti dalla pubblica accusa.



La Corte territoriale, affrontando nuovamente il tema ritenuto irrilevante dal giudice di primo grado, ha concluso che «attraverso una concatenazione di società che possono definirsi delle vere e proprie "scatole vuote", l'imputato Briatore ha cercato di rappresentare all'esterno il proprio patrimonio (yacht 'Torce Blue" compreso) come integralmente conferito (e quindi trasferito in proprietà) al trustee del FB TRUST, ma che in realtà egli è sempre stato il titolare unico del capitale sociale della società formalmente proprietaria del natante (Autumn Sailing), a sua volta simulatamente conferita proprio nel trust FB TRUST. A tal punto l'imputato Briatore intendeva garantirsi l'effettiva titolarità del natante da indursi a pretendere il rilascio da parte delle società che sulla carta apparivano proprietarie del medesimo, di controdichiarazioni scritte nelle quali viene dato apertamente atto che egli è l'unico effettivo proprietario, attraverso il capitale sociale della Autumn Sailing, dello yacht in questione».

La conclusione sarebbe errata, in quanto l'accertamento che il Briatore è titolare della società *Autumn Sailing* non avrebbe alcuna rilevanza con il fatto che la società rappresentasse un mero schermo. L'eventuale inesistenza del *trust* porterebbe alla conclusione che il Briatore sia il socio unico della società, non certo a quella che la società in questione sia stata utilizzata come schermo finalizzato al mancato pagamento dell'imposta.

La Corte territoriale -si evidenzia- ha, inoltre, dedicato parte della motivazione a dimostrare che il Briatore gestisse la società, controllandone la contabilità, gestendone il personale e amministrando l'imbarcazione.

Questo argomento, al pari del precedente, non avrebbe, però, alcuna rilevanza al fine di determinare se l'*Autumn Sailing* fosse una società schermo finalizzata a permettere il mancato pagamento dell'I.V.A. all'importazione delle accise, potendo ciò tuttalpiù determinare che Briatore venga considerato come amministratore di fatto della società.

La corte d'appello, conscia del fatto che la nullità del *trust* non potesse portare alla conclusione che l'*Autumn Sailing* fosse una società schermo, avrebbe cercato di giustificare quest'affermazione con argomenti già cassati dalla Corte di Cassazione. Il giudice del rinvio, infatti, avrebbe ripetuto gli stessi errori in motivazione già censurati dalla Corte di Cassazione nei punti che vanno dal 17.1 al 17.11, rivalutando argomenti che paradossalmente dimostrano che l'imbarcazione è stata utilizzata per fini commerciali.



CONSIDERATO IN DIRITTO

- 1. I motivi sopra illustrati appaiono fondati e, pertanto, la sentenza impugnata va annullata con rinvio per nuovo esame ad altra Sezione della Corte di Appello di Genova, cui va demandata anche la regolamentazione delle spese tra le parti nel presente giudizio di legittimità.
- 2. Va evidenziato che, ancorché ci si trovi di fronte ad una sentenza di prescrizione, i temi della responsabilità o meno degli odierni ricorrenti e del momento in cui la prescrizione del reato di evasione dell'IVA all'importazione loro contestato sia maturata assumono un importante rilievo in quanto, allo stato, risulta confermata la confisca ex art. 301 T.U.L.D. del natante "Force Blue" e di 3.600.000 euro.

Il fatto contestato agli odierni ricorrenti - per cui in primo grado era intervenuta condanna e successivamente, con le scansioni indicate in premessa, si è pervenuti ad una sentenza d'improcedibilità per prescrizione- è quello di avere concorso, con i ruoli indicati in imputazione, nell'omesso versamento dell'IVA all'importazione, ai sensi dell'art. 70 DPR 633/1972, dovuta in caso di introduzione non temporanea nel territorio dello Stato del natante "Force Blue" di proprietà della società Autumn Sailing Limited. L'indebito omesso versamento, in particolare, sarebbe stato determinato dall'avere simulato lo svolgimento di un'attività commerciale di noleggio del natante, così ottenendo l'esenzione prevista dagli artt. 68 co. 1 e 8bis D.P.R. 633/72. Agli stessi veniva anche contestato il reato di indebita sottrazione al pagamento delle accise in concorso (capo M) per avere, in concorso tra loro, mediante il rifornimento e l'introduzione nello yacht Force Blue del carburante in assenza delle condizioni previste per l'esenzione dalle accise dall'art. 2954, terzo periodo, d.P.R. n. 43 del 1973, destinato il carburante acquistato come esente dalle accise ad usi soggetti ad imposta (in particolare in data 27/8/2009 sarebbero stati destinati ad usi soggetti ad imposta mediante l'inserimento nel predetto natante lt. 96.565 di gasolio).

Per tali fatti si è pervenuti con la sentenza del 4/10/2019 ad una declaratoria di improcedibilità per intervenuta prescrizione, mentre, la precedente sentenza di questa Corte di legittimità, ha annullava senza rinvio la decisone d'appello del 2018 relativamente alle condanne per i reati di emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti ascritte agli imputati ai capi o) ed n), perché il fatto non sussiste, revocando le relative confische per equivalente.

Sono rimaste in piedi, invece, le confische dello yacht Force Blue, ai sensi dell'art. 301 TULD, e quella dei 3.600.000 euro ritenuti profitto del pur dichiarato prescritto reato di evasione dell'IVA all'importazione. Ciò in quanto, secondo il condivisibile dictum di questa Corte di legittimità, in materia di reati finanziari, al delitto di evasione dell'IVA all'importazione consegue, ai sensi dell'art. 301 d.P.R.



23 gennaio 1973, n. 43, la confisca obbligatoria di quanto importato, perché il richiamo alle sanzioni previste dalle leggi doganali relative ai diritti di confine, contenuto nell'art. 70 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è da intendersi come rinvio all'intero titolo VII del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (così Sez. 3, n. 404 del 25/9/2018 dep. 2019, Piccolo, Rv. 274568 che ha ritenuto immune da censure il provvedimento del tribunale del riesame che aveva confermato il decreto di sequestro di un velivolo importato in via definitiva omettendo il versamento all'Erario dell'IVA e dei diritti di confine; conf. Sez. 3, n. 17835 del 3/3/2005, Santoro, Rv. 231836). ED è stato anche affermato che, in tema di reati doganali, il giudice di appello, nel pronunciare declaratoria di estinzione del reato per prescrizione, maturata prima della pronuncia della sentenza impugnata, non ha l'obbligo di revocare la confisca disposta ai sensi dell'art. 301 d.P.R. n. 43 del 1973, sempre che sia integralmente ribadito, in via incidentale, l'accertamento già operato in primo grado - in ordine alla sussistenza del reato ed alla sua attribuibilità all'imputato (Sez. 3, n. 34537 del 21/4/2017, Zunino, Rv. 270963).

Ecco perché, ancorché ci troviamo di fronte ad una sentenza che dichiara la prescrizione del reato, assume rilievo a 360 gradi l'accertamento operato dai giudici di merito -e la sua motivazione- in ordine alla sussistenza del reato di evasione dell'IVA all'importazione ed alla sua attribuibilità agli odierni ricorrenti.

3. Snodo fondamentale dell'odierno decidere -che finisce per assorbire tutti gli altri motivi di gravame - attiene alla valutazione di fondatezza della dedotta violazione, da parte del giudice del rinvio, dell'art. 627, co. 3, cod. proc. pen.

Il principale tema di indagine dell'odierno giudizio di legittimità - che fa seguito ad un precedente annullamento - consiste fondamentalmente nell'accertare se il giudice di rinvio abbia o meno osservato la regola dettata dall'anzidetta disposizione, secondo cui "il giudice di rinvio si uniforma alla sentenza della Corte di cassazione per ciò che concerne ogni questione di diritto con essa decisa".

Al riguardo, va osservato che nella giurisprudenza di questa Corte di legittimità (cfr., ex multis: Sez. 6, n. 19942 del 7/2/2019, Rv. 276066) è stato chiarito – e va qui riaffermato- che, nelle ipotesi di annullamento con rinvio, che è quella che ci occupa, la Cassazione risolve una questione di diritto anche quando giudica inadempiuto l'obbligo della motivazione e il giudice di rinvio - pur conservando la libertà di determinare il proprio convincimento di merito mediante un'autonoma valutazione della situazione di fatto, relativa al punto annullato, e con gli stessi poteri dei quali era titolare il giudice, il cui provvedimento è stato annullato - è tenuto a giustificare il proprio convincimento secondo lo schema implicitamente o esplicitamente enunciato nella sentenza di an-



nullamento. Ne consegue che lo stesso giudice di rinvio resta vincolato al compimento di una determinata indagine, in precedenza omessa, di determinante rilevanza ai fini della decisione, ovvero, ancora, all'esame, non effettuato, di specifiche istanze difensive, incidenti sul giudizio conclusivo.

Il giudice del rinvio, in particolare, non può discostarsi, su temi in cui ci sia stata un'esplicita presa di posizione da parte della Corte di legittimità da quella determinata valutazione delle risultanze processuali (vedasi Sez. 2, n. 45863 del 24/09/2019, Marrini, Rv. 277999 che, nel riaffermare il principio della sentenza 19942/2019 ha nuovamente annullato con rinvio l'ordinanza del tribunale del riesame che, pur a seguito di precedente annullamento con rinvio, aveva considerato superflui gli accertamenti specifici demandati dal giudice di legittimità, da espletare al fine di risolvere il quesito relativo alla qualifica rivestita dall'indagato rispetto ad un'imputazione provvisoria per corruzione).

Appare evidente, allora, che gli spazi di valutazione, spettanti al giudice in sede di rinvio, sono inversamente proporzionali alla specificità dei principi di diritto e delle ulteriori statuizioni rassegnati da quello di legittimità con la sentenza di annullamento.

Ebbene, occorre considerare che, nel caso in esame, la sentenza di annullamento è molto articolata. La Terza Sezione Penale di questa Corte si è dedicata, nella sentenza 53319/18, per pagine e pagine (in particolare dalle pagg. 52 a 67), ad analizzare tutte le questioni di diritto sollevate dalle difese (e, in particolare quella della commercialità dell'imbarcazione), fornendone una interpretazione che non poteva che ritenersi vincolante per il giudice del rinvio.

In altri termini, la precedente sentenza di legittimità censura la sentenza del 2018 della Corte genovese su alcune passaggi che non potevano essere riproposti tout court dal giudice del rinvio come se la pronuncia di legittimità rescindente andasse letta solo nella parte dispositiva, di annullamento con rinvio della precedente pronuncia. E invece così è avvenuto.

Il giudice del rinvio – in ciò sbagliando- si comporta come se tutto ciò che c'è scritto nella sentenza di annullamento non lo riguardasse. E che avesse intenzione di muoversi in tal senso lo esplicita nel provvedimento impugnato (vedasi pag.33 al fondo e pag. 34) laddove afferma "che, contrariamente a quanto sostenuto dalle difese degli imputati, la sentenza rescindente, per la natura del vizio riscontrato nella precedente sentenza d'appello. non contiene l'enunciazione di principi di diritto vincolanti per questo giudice del rinvio, né altri tipi di accertamenti che comportino preclusioni nell'ambito della cognizione di questo nuovo giudizio d'appello in sede di rinvio".



La Corte genovese afferma esplicitamente la sua (errata) impostazione metodologica, destinata a condizionare tutto il provvedimento oggi impugnato laddove si ritiene "...libera di procedere all'autonoma valutazione dei fatti emersi nel corso del dibattimento di primo grado e di tutte le argomentazioni giuridiche sostenute dalle parti, ivi compresa la pubblica accusa, indipendentemente dalle valutazioni compiute nei precedenti giudizi di merito" (così pag. 34).

Invece, come si diceva, pur versandosi in tema di annullamento per illogicità e contraddittorietà della motivazione della precedente decisione di appello, l'orientamento di questa Corte di legittimità su tale aspetto e sui poteri del giudice del rinvio non è nei termini così ampi espressi nell'affermazione succitata della Corte del rinvio.

Va ribadito, infatti, che se è vero che questa Corte di legittimità ha affermato che "il giudice di rinvio, investito di pieni poteri di cognizione, può - salvi i limiti nascenti da eventuale giudicato interno - rivisitare il fatto con pieno apprezzamento ed autonomia di giudizio" (Sez. 3 n. 7882/2012), è altrettanto vero che ha da tempo chiarito che "nell'ipotesi di annullamento per vizio di motivazione il giudice di rinvio - pur restando libero di determinare il proprio apprezzamento di merito mediante autonoma valutazione dei dati probatori e della situazione di fatto concernenti i punti oggetto d'annullamento - è tenuto a giustificare il proprio convincimento secondo lo schema esplicitamente o implicitamente enunciato nella sentenza di annullamento..." (così, prima delle sopra citate sentenze del 2019, già Sez. 1 n. 4882/96 e Sez. 6 n. 19206/2013).

In altri termini, la sentenza pronunciata dalla Cassazione, oltre ad essere inoppugnabile per principio generale è anche vincolante in sede di rinvio tanto per le questioni di diritto quanto per ogni altro punto con essa deciso" (Sez. 6, n. 11387 del 29/09/1994, Sansalare, Rv. 199376).

Si tratta del c.d. "giudicato implicito interno" su cui questa Corte di legittimità si è espressa anche in sede civile, con la sentenza n. 15698 depositata il 28/7/2016 così statuendo: "L'organo che giudica in sede di rinvio..., deve anche conformarsi agli accertamenti già compresi nell'ambito di tale enunciazione e senza la possibilità di estendere la propria indagine a questioni che, anche se esaminate in sede di legittimità, costituiscono il presupposto stesso della pronuncia. E dette questioni presupposto formano oggetto di un giudicato implicito interno, atteso che il riesame delle medesime verrebbe a porre nel nulla o a limitare gli effetti della sentenza, in contrasto con il principio di intangibilità".

4. Se questi sono i principi giuridici di riferimento, fondati allora appaiono i rilievi alla sentenza impugnata in relazione ai tanti punti in cui la stessa ripercorre pedissequamente percorsi argomentativi che la precedente sentenza di legittimità



aveva ritenuto non convincenti o esplicitamente errati. Come quello di far ritenere conseguenza automatica della ritenuta fittizietà del *trust* l'essenza di società schermo della *Autumn Sailing*.

E' vero – come rileva la Difesa Erariale nel suo scritto- che il criterio decisorio che la sentenza rescindente ha ritenuto di fornire al giudice di rinvio si trova enunciato nel punto 18 della motivazione, ove si legge: "Alla stregua di tali, evidenti, deficit motivazionali l'impugnata sentenza deve essere annullata con rinvio ad altra Sezione della Corte d'appello di Genova. Il giudice del rinvio colmerà, quindi, tali deficit, risolvendo, anzitutto, il profilo di contraddittorietà interna dianzi rilevato (ossia la natura o meno della Autumn Sailing come società schermo del Briatore), per poi passare ad esaminare, ove negativamente risolto tale pregiudiziale quesito, tutte le richiamate deduzioni difensive dimostrative, nella prospettazione delle difese dei ricorrenti, della commercialità dell'imbarcazione" (così pag. 67 della sentenza 53319/18).

Tuttavia, come ricordano le Difese degli imputati, la sentenza rescindente aveva ben precisato cosa dovesse intendersi per **schermo societario**, concetto da essere valutato in stretta correlazione con l'interpretazione dell'art. 8 bis d.P.R. 633/72, che indica i criteri per il riconoscimento dell'esenzione dell'IVA all'importazione.

Secondo il giudice di legittimità, infatti, "la normativa (cioè, in particolare, il D.P.R. sull'IVA) si limita ad escludere che possa essere considerata attività commerciale quella che, dietro lo schermo di una struttura societaria, risulta rivolta esclusivamente a permettere al socio o a soggetti riconducibili ai soci, l'uso personale di determinati beni" (cfr. pag. 61 della sentenza rescindente).

Tale affermazione del giudice di legittimità contiene certamente una indicazione dalla quale il giudice di rinvio non poteva discostarsi, ovvero che è schermo una struttura societaria che ha la sua **unica causa costitutiva** nella finalità di permettere al suo socio di godere personalmente di un bene nominalmente intestato alla società.

Inoltre, la sentenza 53319/18 di questa Corte aveva anche dato al giudice del rinvio precise indicazioni - completamente ignorate dalla sentenza impugnata - sul tema della "effettività" o "fittizietà" della società proprietaria del natante, "Autumn Sailing Ltd."

Sul punto, insieme alla definizione di cosa debba intendersi per soggetto giuridico interposto fittiziamente, la Corte di legittimità aveva fornito al giudice di merito anche una preziosa - ed altrettanto vincolante - chiave interpretativa per risolvere il quesito se tale definizione potesse conciliarsi con la destinazione che ha avuto il *Force Blue*.



Come si legge alle pagg. 52-53 della sentenza della Terza Sezione Penale, che rivede esplicitamente la propria posizione rispetto alla 14863/12 della medesima Sezione relativa alla fase cautelare: "In tale sentenza, resa come detto, nella fase incidentale cautelare, come emerge a pag. 5 della motivazione, si muoveva, dandolo per «assodato» - allo stato degli atti - ciò che risulterebbe essere stato, in fatto, smentito dall'istruttoria dibattimentale successivamente svoltasi, ossia, da un lato, che la società proprietaria dell'imbarcazione in questione operasse in funzione di interposizione fittizia rispetto al reale dominus della stessa (Briatore) e, dall'altro, che per molti dei periodi di utilizzo dell'imbarcazione non risultava che il Briatore avesse pagato corrispettivi alla società formale proprietaria. Come infatti diversamente emerso in sede di istruttoria dibattimentale, risulterebbe essere venuto meno il principale elemento indiziario che aveva condotto questa Corte, allo stato degli atti a ritenere provata la configurabilità di gran parte degli illeciti oggetto di contestazione, ossia la natura di società schermo della Autumn Sailing. A pag. 28 della sentenza impugnata tale dato sembrerebbe essere assolutamente smentito, ossia in quella parte della motivazione in cui i giudici di merito si soffermano sui reati di concorso in emissione di fatture per operazioni inesistenti. Si legge infatti che Autumn Sailing risulta una società regolarmente funzionante ed operante nel settore della nautica, costituita nel 2000 da Briatore; che la predetta società nel corso del periodo contestato ha esercitato regolarmente l'attività di noleggio a condizioni di mercato non solo al Briatore, ma anche nei confronti di plurimi soggetti, come confermato dalla circostanza che a fronte di 245 noleggi da parte del Briatore, se ne contano 221 da parte di terzi soggetti. Quanto poi all'affermazione, contenuta nella sentenza di questa Corte, che il Briatore «per molti periodi di utilizzo» non avesse provveduto al pagamento, la stessa parrebbe essere stata smentita dagli atti, atteso che, per l'unico charter risultato non pagato, quello relativo ad un noleggio in Spagna, effettuato nel 2008, la difesa aveva dedotto in sede di appello prova del fatto (senza che sul punto, si ravvisi nella sentenza impugnata un benché minino accenno di esame di tale profilo) che ciò fosse attribuibile ad un errore, come logicamente dimostrato dal fatto che era del tutto illogico, a fronte di spese di noleggio sostenute per oltre 8 mm. di euro nel corso di sei anni dal Briatore, che quest'ultimo avesse voluto risparmiare su un solo noleggio per l'importo di € 180.000, né l'essere il socio debitore del 2% di quanto dovuto, poteva nell'ottica difensiva (certo non manifestamente illogica) dal punto di vista logico - giuridico certamente trasformare un'attività commerciale in un'attività privata".

Da tali affermazioni la sentenza oggi impugnata ritiene di poter assolutamente prescindere. E, così facendo, non si confronta nemmeno con i motivi di appello sul punto.



Peraltro, va rilevata la fondatezza dell'obiezione che propongono i difensori dei ricorrenti che si domandano: se la *Autumn Sailing* è una società schermo perché l'Amministrazione Finanziaria le richiede il pagamento dei tributi evasi (come viene ricordato nei ricorsi l'unico ente per il quale la riscossione dell'imposta è influenzata dalla soggettività passiva ai fini IVA della *Autumn Sailing*, e cioè l'Agenzia delle Entrate, ha emesso -anche- nei confronti di quest'ultima cinque separati avvisi di accertamento per l'annualità in cui lo *yacht* è stato introdotto nelle acque nazionali, e cioè il 2005, nonché per le successive annualità fino al 2009 ove è stata contestata l'applicazione della sanzione di cui all'art. 6, comma 8 D.Lgs, n. 471/1997)? E perché la corte di appello considera inammissibile il ricorso contro la vendita dello *yacht* proposto dal Briatore sul presupposto che egli è terzo interessato e non è il proprietario dell'imbarcazione?

Inoltre, fondato appare il rilievo che la sentenza rescindente, relativamente al reato di fatture per operazioni inesistenti (capo N dell'imputazione) così ha motivato: "Ritiene il Collegio che la sentenza debba essere annullata senza rinvio perché il fatto non sussiste" (pag. 42) e più in avanti (pag. 43) "Ed infatti, venuta meno la tesi articolata nella prima sentenza secondo cui la società armatrice Autumn Sailing fosse una società schermo.... la contestazione di emissione di fatture soggettivamente inesistenti non è sostenibile giuridicamente".

Ci troviamo dunque di fronte ad una decisione irreversibile su un capo d'imputazione che sancisce come la *Autumn Sailing* non potesse qualificarsi come "società schermo". Ed allora occorre spiegare come si possa pervenire ad una conclusione opposta per il reato di IVA all'importazione.

Ma senza risposta rimangono anche altri quesiti: perché il giudice del rinvio non si confronta con alcuni dati di fatto acclarati sin dalla sentenza di primo grado, che pure deporrebbero per l'esistenza e l'operatività della *Autumn Sailing*, come il fatto che la società fu creata nel 2000, ovvero 5 anni prima della vicenda in esame, e per essere operativa accese un mutuo estremamente oneroso di 13 milioni di dollari, gestendo due navi, prima di acquistare il *Force Blue* e precisamente "*Lady in Blue 1*" e "*Lady in Blue 2*" (così la sentenza di primo grado, pag. 20)? O, ancora, come si spiega il fatto, che pure pare acclarato, che il *Force Blue* ha effettivamente navigato in Italia ed all'estero conducendo "clienti terzi" in forza di regolari contratti di "charter" e che il Briatore, per stipulare charter, si è affidato alla principale agenzia mondiale del settore degli *yacht* di lusso, ovvero la *Fraser Yacht* (così la sentenza di primo grado, a pag. 22)?

Muovendosi nel solco di quanto indicato nella sentenza 53319/19 la Corte genovese avrebbe dovuto verificare se la società avesse noleggiato l'imbarcazione e se i noleggi al socio fossero avvenuti alle stesse condizioni praticate a terzi. Ed invece ha confermato l'affermazione di responsabilità in ordine al reato di cui



all'art. 70 DPR 633/72, rilevando che "la Autumn Sailing Ltd ha costituito un mero schermo formale fra l'imputato e lo yacht, il quale ultimo, pertanto, deve ritenersi essere sempre stato nella esclusiva proprietà della persona fisica di Flavio Briatore". Ma -come si è detto, in chiaro contrasto con quanto affermato nella sentenza rescindente- il giudice del rinvio perviene a tale conclusione, desumendola dal fatto che il Trust FB, socio unico della Autumn Sailing, sarebbe nullo ed inesistente «per coincidenza soggettiva di settler, del trustee e del beneficiano» in capo al Briatore. Dalla nullità del trust da cui la corte d'appello fa discendere, dunque, l'insistenza della società Autumn Sailing.

Fondato è il rilievo operato dalla Difesa del Briatore che il giudice del rinvio, ha finito così per riproporre acriticamente le considerazioni della sentenza annullata (pag. 10 e 11), in base alle quali la circostanza che il settlor (Briatore) avesse mantenuto il controllo del patrimonio conferito nel trust denominato FB TRUST rendevano quest'ultimo irregolare. Ma, così facendo, però, la sentenza impugnata - hanno ragione i difensori ricorrenti- si è posta in chiaro contrasto con quanto aveva stabilito questa Corte di legittimità nella pronuncia rescindente, ove, prendendo in esame l'affermazione della Corte territoriale sulla valenza indiziaria della irregolarità di FB Trust, aveva testualmente affermato che: "Ulteriore deficit argomentativo, poi, si registra sull'analisi delle posizioni soggettive operata dalla sentenza di appello, laddove, in particolare con riferimento al Briatore, i giudici territoriali affermano che questi era consapevole non solo del fatto che il trust era fittizio in quanto era lui ad amministrare il Force Blue e che lo utilizzava prevalentemente per fini personali, ma anche del fatto conseguente che il trattamento fiscale di cui l'Autumn Sailing godeva in relazione al natante era indebito. Anche su tale aspetto non può non condividersi l'erroneità di tale affermazione laddove sostiene che dalla circostanza che il trust fosse irregolare o fittizio dovrebbe discendere come fatto conseguente che il trattamento fiscale di cui la società armatrice godeva in relazione all'imbarcazione fosse indebito. Sul punto, in particolare, è evidente che le due cose non siano affatto correlate, ben potendo essere irregolare il trust senza però che il trattamento fiscale attribuito al natante sia anche indebito, essendo quest'ultimo collegato all'effettiva destinazione commerciale dell'imbarcazione. In sostanza, come argomentato dalle difese, le circostanze di fatto sarebbero tutt'al più dimostrative di una consapevolezza, da parte del Briatore, dell'irregolarità del Trust, ma non sarebbero comunque collegate con il regime fiscale applicabile alle società armatrice, non potendosi trarre dalle stesse la prova che il Briatore fosse consapevole dell'irregolarità del regime di esenzione dall'IVA applicato alla gestione dell'imbarcazione" (così pag. 66 della sentenza rescindente).

Anche il passaggio della motivazione appena riportato conferma, dunque, con tutta evidenza, che la precedente sentenza di legittimità, nel delineare i principi ai



quali il giudice di rinvio avrebbe dovuto attenersi, si era totalmente focalizzata sui criteri oggettivi che dimostrano la destinazione commerciale del natante.

Ed allora va ribadito -ma non ce ne sarebbe neanche bisogno, avendolo già fatto la precedente sentenza di questa Corte di legittimità- che non c'è alcun automatismo tra irregolarità del *trust*, fittizietà della società e indebito vantaggio fiscale. Una società può considerarsi schermo solo quando, proprio per il tramite dell'interposizione fittizia, determina un'elusione della normativa tributaria in grado di generare un vantaggio fiscale. E' "schermo", in altri termini, quella società utilizzata quale scudo per ottenere un'evasione o un'elusione fiscale altrimenti non ottenibile. Tipico esempio è la cd. *cartiera*, società costituita con il mero scopo di evadere l'imposta sul valore aggiunto attraverso l'emissione di fatture inesistenti.

Nel caso che ci occupa l'elusione della normativa tributaria sarebbe potuta avvenire solo nell'ipotesi in cui il Briatore avesse utilizzato lo schermo societario per usufruire dell'imbarcazione esclusivamente a titolo personale, beneficiando dell'esenzione prevista dagli artt. 8 bis e 68 DPR 633/72.

Il giudice del gravame del merito, peraltro, sembra *bypassare* del tutto la considerazione che il beneficio fiscale di cui ci si occupa lo può conseguire tanto la società quanto il privato che destinino l'imbarcazione al noleggio a terzi.

La prima ipotesi, infatti, è disciplinata dall'art. 4, co. 5, lett. a) DPR 633/72, che consente l'utilizzo da parte del socio del bene societario, con l'unico limite che il socio utilizzi il bene alle stesse condizioni dei terzi.

Il noleggio da parte del proprietario, invece, dà diritto al beneficio, purché vengano rispettati congiuntamente i requisiti di prevalenza dei noleggi a clienti terzi; affidamento ad un *broker*; pubblicizzazione e negoziazione effettiva del servizio con i terzi anche in caso di non conclusione dell'accordo, come ha affermato la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 94/E del 2004 e risposta interpello Blue Eyes, nonché la circolare 43/E del 2011.

Il noleggio a terzi è pertanto il dato discriminante, che permette l'ammissione al beneficio e nel caso di società, che rappresenta il caso di specie, l'utilizzo da parte del socio alle stesse condizioni riservate ai terzi.

La società, pertanto, è da considerarsi uno schermo se non vi è il noleggio a terzi e se il socio utilizza l'imbarcazione gratuitamente.

5. Non offrendo alcuna motivazione convincente in relazione alla circostanza che la *Autumn Sailing* sia una società schermo nel senso che aveva precisato la sentenza rescindente, allora la Corte territoriale -come pure era stato chiarito nella precedente sentenza di legittimità- avrebbe dovuto rispondere ai motivi di appello in ordine alla presenza dei **presupposti per l'esonero dal versamento dell'IVA** all'importazione. E pure in questo caso si trattava di temi su cui il giudice del



rinvio non si era limitato ad una mera cassazione della sentenza impugnata, ma aveva anche fornito i necessari spunti interpretativi.

La sentenza impugnata, invece, *bypassa* completamente il precedente giudizio di legittimità anche in punto di presupposti per la configurabilità del reato di evasione dell'IVA all'importazione.

Nell'introdurre le argomentazioni giuridiche sviluppate sul tema della configurabilità del reato di evasione dell'IVA all'importazione, la sentenza di annullamento aveva chiaramente affermato che "la lettura del combinato disposto degli artt. 8bis, 68 d.P.R. n. 633 del 1972, operata dalla difesa dei ricorrenti, alla luce non solo della giurisprudenza interna ed europea richiamata nei ricorsi degli imputati, ma anche della stessa interpretazione offerta dall'Agenzia delle Entrate (segnatamente dalla circolare relativa la caso analogo dell'importazione del natante dall'isola di Cayman, circa la questione dell'autoconsumo) avrebbe meritato ben più ampio approfondimento di quanto dedicato dalla Corte di Appello".

L'approfondimento in questione manca. Ed invece la sentenza impugnata propone la non condivisibile argomentazione secondo la quale non sarebbe sostenibile che Flavio Briatore abbia esercitato, con il noleggio del Force Blue, attività commerciale come imprenditore individuale, poiché non risulta da nessun atto del processo (iscrizioni alla camera di commercio o albi) questa qualità dell'imputato, perlomeno nel settore della nautica, che si palesa non corretta in quanto l'iscrizione ad una camera di commercio o albi, ovvero l'assenza di una posizione tributaria dichiarata alle autorità fiscali sono circostanze del tutto irrilevanti per determinare la soggettività passiva o meno di una persona (sia essa fisica o giuridica) ai fini IVA. Così come non corretta è l'affermazione secondo la quale, anche qualora potesse essere ritenuto un imprenditore, egli non avrebbe potuto invocare l'art. 8-bis del d.P.R. 622/1972 (pagina 43 e 44 della sentenza), affermazione che, come denunciano fondatamente i ricorrenti, si palesa in aperto contrasto con l'art. 9 della Direttiva IVA - menzionato peraltro dalla stessa Corte territoriale - che dispone che debba essere considerato «soggetto passivo» ai fini di tale imposta chiunque (sia esso persona fisica o giuridica o sia esso iscritto o meno a camere di commercio o albi) eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, "indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività". Inoltre, il medesimo articolo della Direttiva IVA chiarisce successivamente che per "attività economica" si intende "ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità", circostanza che nel caso di specie apparirebbe dimostrata dagli stessi atti di causa.



Dunque, effettivamente la sentenza impugnata cade in errore nel ritenere che un imprenditore (di fatto o meno) non possa invocare la disposizione di esenzione dall'IVA di cui all'art. 8-bis Decreto IVA.

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha infatti dichiarato che il principio di neutralità fiscale osta a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un tratta-mento differenziato in materia di riscossione dell'IVA e che tale principio sarebbe infranto ove la possibilità di invocare una esenzione dipendesse dalla forma (giuridica o meno) mediante la quale il soggetto passivo svolge la propria attività (così la sentenza 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg, Racc. pag. 1-4947, punto 20, che viene allegata dai ricorrenti).

6. Ricorda, ancora, la sentenza rescindente che, che in tema di IVA, la nozione di esercizio di impresa commerciale, non coincide con quella civilistica, ma va ricavata dalla normativa comunitaria ed, in particolare, dalla sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 771388/CEE, secondo cui si intende inerente all'esercizio dell'impresa ogni operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità, sicché, ai fini dell'imposta, non vi è ragione di alterare, in un soggetto societario, la tendenziale simmetria tra attività che danno luogo ad operazioni imponibili e correlate operazioni passive, che danno luogo a detrazione d'imposta (così a pag. 56 della sentenza impugnata, che richiama il *dictum* di Cass. Civ. Trib. n. 25777 del 5/12/2014, Agenzia Delle Entrate contro Stefra Srl, Rv. 634026 – vedasi anche Cass. Civ., Sez. Trib., 16.3.2005, n. 5739, Soc. Moiki Immobiliare c. Mm. fin.).

Come condivisibilmente si precisa nella precedente sentenza di legittimità "in definitiva, dunque, la commercialità è un requisito oggettivo, che connota stabilmente il bene nella sua essenzialità, estranei restando eventuali aspetti soggettivistici che darebbero vita ad inevitabili incertezze" (così pag. 56 della sentenza 53319/18).

Nella precedente sentenza di legittimità era stato anche chiarito che non si poteva condividere nemmeno l'ulteriore argomentazione sviluppata in precedenza, nella fase cautelare, laddove si era ritenuto che il D.P.R. n. 633 del 1972, all' art. 4, co. 5, lett. a), confermasse la tesi della "prevalenza" e che tale norma, nello stabilire che non sono considerati attività commerciale "il possesso e la gestione ... di unità da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato ...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", troverebbe applicazione nel caso in esame, perché - in base alla valutazione condotta all'epoca dai giudici del riesame - risultavano gravi indizi del fatto che l'imbarcazione oggetto di sequestro fosse stata utilizzata a fini privati dall'indagato, senza che nella contabilità della società proprietaria dell'imbarcazione risultasse alcun pagamento da parte di Briatore e in mancanza di gran parte delle fatture di pagamento, non potendosi attribuire rilievo, sul punto, alla nota dell'Agenzia delle entrate del 27 luglio 2004, richiamata nel ricorso di Briatore, riferendosi tale atto al caso - ritenuto diverso da quello di specie - in cui vi sia l'effettivo pagamento di corrispettivi da parte dei soci a fronte del noleggio dell'imbarcazione da parte della società, pagamento che deve risultare dalla documentazione contabile della società stessa.

Ebbene, i giudici di legittimità avevano preso atto -ma non pare fare lo stesso il giudice del rinvio- che tale affermazione, relativa alla questione del c.d. autoconsumo, "risulterebbe essere stata infatti oggetto di puntuale confutazione da parte della difesa degli imputati nel corso del giudizio ... e si appalesa, peraltro, contraria alla stessa esegesi operata dall'Agenzia delle Entrate nelle istruzioni di prassi amministrativa" (così a pag. 56).

La norma in esame – ricordava correttamente la sentenza rescindente - stabilisce, in particolare, che "non sono considerate, inoltre, attività commerciali, anche in deroga al secondo comma: a) il possesso e la gestionedi unità da diporto...da parte di società o enti, qualora la partecipazionead 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".

Perciò la precedente pronuncia di legittimità aveva precisato come l'art. 4, comma 5 del Decreto IVA non stabilisce che l'autoconsumo è ammesso solo se quantitativamente residuale né si conferma a contrario l'asserita regola della prevalenza commerciale. La norma si limita ad affermare che l'autoconsumo è legittimo e non incide sulla destinazione commerciale del bene se avviene a prezzo normale, come risulterebbe essere stato provato dalla difesa nel corso del giudizio.

E pure era stato chiarito come la conclusione secondo cui la norma dovrebbe essere interpretata nel senso che l'utilizzo del bene da parte del socio che paga il corrispettivo a valore normale può essere solo occasionale, risultasse smentita dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 43/E del 29/9/2011 che, infatti, stabilisce che qualora l'attività dell'impresa sia diretta anche al socio, pur a prezzi di mercato, non è risolutivo, in sé e per sé, il requisito della prevalenza, dovendosi invece attingere ad altri criteri interpretativi per la sussunzione del mezzo entro il



perimetro della destinazione commerciale anche in caso di autoconsumo a prezzo normale (prevalenza dei noleggi a clienti terzi; affidamento ad un *broker*; pubblicizzazione e negoziazione effettiva del servizio con i terzi anche in caso di non conclusione dell'accordo), tutti peraltro - secondo la prospettazione difensiva (su cui ancora una volta, non si registrava una chiara presa di posizione confutativa della prima sentenza d'appello e nemmeno la si registra nella seconda) - rispettati.

La sentenza impugnata, peraltro, appare logicamente contraddittoria laddove, nel ravvisare un profitto illecito, sotto forma di "risparmio fiscale" in capo al Briatore, non tiene conto di dati emersi dall'istruttoria dibattimentale circa i costi che lo stesso Briatore ha sostenuto per *refitting* e per il mantenimento della nave in misura ampiamente superiore al risparmio medesimo.

Su tale punto, e sugli altri illustrati nella memoria difensiva depositata dalla difesa del Briatore nel giudizio di rinvio, in data 28/6/2019, punti rilevanti secondo la tesi difensiva ai fini della dimostrazione della commercialità della nave e delle operazioni ad essa inerenti, che si assumono provati documentalmente e già peraltro in gran parte considerati e recepiti dalla sentenza di primo grado, dovrà tornare il giudice del rinvio.

Così come – rimanendo allo stato ancora assorbite e non esaminabili le questioni relative alla violazione della disciplina in materia di accise ex art. 40 d.p.r. n. 504/1995 per i medesimi motivi già indicati alle pagg. 69-70 della sentenza rescindente, cui si rimanda- rimangono ancora senza una convincente e critica risposta le questioni, e i relativi motivi di appello, delle modalità di contrattualizzazione, ritenute come "di favore" per il Briatore rispetto ai *charteristi terzi*, dell'asserita diversità di condizioni economiche praticate al Briatore, del mancato pagamento di alcuni noleggi da parte di questi e del pagamento-restituzione del *charter* effettuato nel 2005, per cui rimangono in piedi tutte le questioni di cui alle pagg. 62-63 della precedente sentenza di questa Corte di legittimità, cui pure si rimanda.

7. La sentenza impugnata si discosta dallo schema esplicitamente enunciato nella sentenza di annullamento anche in punto di elemento soggettivo del reato ai capi 19.1 e 19.2 dove, censurando le pagg.17-20 della sentenza di appello del 2018, aveva ritenuto fondate le doglianze difensive sul rilievo che "...al di là delle singole posizioni soggettive non può certamente porsi in dubbio che l'argomentazione articolata dalle difese (ossia la circostanza per cui l'Agenzia delle Entrate ritenne di dover intervenire a distanza di anni, sulla questione con una circolare funzionale a risolvere "rilevanti questioni interpretative"), è invero destinata inevitabilmente ad incidere sulla sussistenza dell'elemento psicologico del reato, non potendo certo legittimarsi un giudizio di responsabilità penale ritenendo sussistere



l'elemento psicologico attraverso una valutazione, ora per allora, dei fatti applicando retroattivamente quale deciso parametro interpretativo, una circolare dell'ufficio tendente a risolvere un caso dubbio al punto tale da necessitare di un intervento interpretativo. La questione dei c.d. cambi di classe su cui si sofferma la sentenza impugnata non rileva perché di essa i ricorrenti sembrerebbero aver fornito adeguata spiegazione di cui peraltro la sentenza, come detto supra, non risulta avere tenuto adeguatamente conto. Analogo discorso riguarda la posizione soggettiva del Briatore e rilievi della sentenza circa la questione dell'irrilevanza dei costi di refitting (rispetto ai quali la difesa del ricorrente risulterebbe aver dedotto nei motivi di appello adeguata giustificazione) frutto di una non corretta e completa lettura degli atti processuali da parte dei giudici di appello che sul punto hanno illogicamente motivato, come benfatto rilevare dalla difesa del ricorrente" (pagg. 68).

Anche su tale punto le argomentazioni contenute nella prima sentenza di appello impugnata non avevano superato il vaglio di legittimità, in quanto, secondo quanto si legge nella sentenza rescindente, erano state adeguatamente confutate dalle contrarie argomentazioni difensive, dovendosi peraltro confrontare con la natura dolosa del reato oggetto di contestazione che, pur non essendo un reato a dolo specifico, presuppone pur sempre che sia raggiunta la prova della volontà di introdurre la merce nel territorio dello stato fuori del controllo doganale al fine di evadere il pagamento dell'IVA quale che sia la reale intenzione dell'agente in ordine alla destinazione finale di essere. Prova che, nel caso di specie, era stato rilevato che difficilmente potrebbe essere fondata su un'interpretazione retroattiva del contenuto di una circolare intervenuta a sei anni di distanza dalla messa in esercizio dell'imbarcazione.

Ebbene, anche su tale profilo, pertanto, il giudice del rinvio era stato chiamato a porre rimedio al deficit argomentativo della prima sentenza impugnata, ma non lo ha fatto.

Dovrà farlo ancora una volta, allora, la Corte genovese, chiamata a verificare le conseguenze, in termini di elemento soggettivo del reato, del quadro di evidente incertezza sulla portata e sulla interpretazione delle norme fiscali che si ritengono violate, e cioè gli artt. 4 e l'art. 8-bis Decreto IVA.

Dovendosi, in particolare, tener conto:

1. che lo yacht è stato importato nell'anno 2005, ossia un anno dopo che l'Agenzia delle Entrate, nell'interpello 954.130920/2004 del 27 luglio 2004, aveva affermato che l'art. 8-bis del Decreto IVA era applicabile anche nel caso in cui una società proprietaria di una unità navale destinasse detto bene al noleggio in via esclusiva al socio della medesima società;



- 2. che tale interpretazione, è stata parzialmente corretta solo a seguito della emanazione della Circolare 29 settembre 2011, n. 43/E che viene allegata al ricorso- e quindi un anno e mezzo dopo il sequestro dello yacht. E che in tale circolare, al paragrafo 3.3, in relazione alla fattispecie delle imbarcazioni concesse a noleggio anche al socio, l'Agenzia delle Entrate ha per la prima volta affermato che il regime di esclusione recato dall'art. 8-bis Decreto IVA possa essere invocato solo qualora il contribuente dimostri, sulla scorta di parametri oggettivi, che sia soddisfatto il requisito della cosiddetta "commercialità esterna prevalente". Tale requisito, secondo l'Agenzia, è soddisfatto per un determinato esercizio "qualora nel biennio precedente la percentuale delle operazioni rese a terzi rappresenti la maggioranza delle prestazioni effettuate, sulla base di entrambi i seguenti parametri: a) ammontare dei corrispettivi derivanti dall'attività svolta nei confronti di terzi; b) giorni di utilizzo dell'unità da diporto da parte di soggetti terzi";
- 3. che solo successivamente è intervenuto il legislatore con l'introduzione del Decreto-legge 21 giugno 2013, n. 69 (c.d. «Decreto del Fare»), convertito con modificazioni dalla Legge 9 agosto 2013, n. 98, norma che, attraverso l'introduzione dell'art. 49-bis al D.Lgs. 18 luglio 2005, n. 171, ha ammesso il noleggio in forma occasionale di imbarcazioni e navi da diporto affermando il principio secondo il quale tale forma di noleggio non costituisce uso commerciale dell'unità qualora l'attività di noleggio non superi i quarantadue giorni nel corso di un anno. E che tale norma è applicabile anche alle società a condizione che le stesse non abbiano quale oggetto sociale il noleggio o la locazione di imbarcazioni e navi da diporto. Come già riferito, la norma in esame non può che avere efficacia interpretativa non potendo la stessa influire sulla nozione di "soggetto passivo" e di "attività commerciale" avendo tali nozioni matrice unionale e sostanzialmente afferma la soggettività passiva (nel senso di commercialità) di tutte le società che detengono una imbarcazione destinata al noleggio che abbiano nel proprio oggetto sociale tale tipo di attività, circostanza avverata nel caso di specie. Che, come già evidenziato, l'unico organo tecnico per il quale la riscossione dell'imposta è influenzata dalla soggettività passiva ai finì IVA della società, e cioè l'Agenzia delle Entrate, ha emesso anche nei confronti della Autumn Sailing e del Briatore cinque separati avvisi di accertamento per l'annualità in cui lo yacht è stato introdotto nelle acque nazionali, e cioè il 2005, nonché per le successive annualità fino al 2009 ove è stata contestata l'applicazione della sanzione di cui all'art. 6, comma 8 D.Lgs. n. 471, 1997. Tale sanzione, come è noto, trova applicazione solo ai soggetti che nell'esercizio di imprese, arti e professioni..." abbiano acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge;

Del resto, come osservano i difensori ricorrenti, la stessa Corte genovese prende atto che vi sono due interpretazioni possibili per l'art. 8-bis Decreto IVA (il



riferimento è a pag. 51 della sentenza impugnata) e - stupendosi che il giudice del rinvio non abbia esercitato la propria funzione nomofilattica - adotta quella più sfavorevole per gli imputati, senza però prendere atto, come richiesto al punto 19 della sentenza di rimessione n. 55319/18, della necessità di valutare la presenza o meno dell'elemento soggettivo.

Né pare indifferente ai fini di tale valutazione la circostanza, documentata dai difensori ricorrenti che, sul piano tributario, le Commissioni tributarie adite, in due sentenze che vengono allegate al ricorso, hanno già riconosciuto la disapplicazione delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza normativa proprio con riferimento al caso oggetto della specifica vertenza. E, in proposito, conferentemente rammentano che la disapplicazione delle sanzioni ai fini tributari può essere riconosciuta dalle Agenzie fiscali o dal giudice tributario ai sensi dell'art. 6, co. 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e/o quella (di analogo contenuto) recata dall'art. 10, co. 2 e 3, L. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. *Statuto dei diritti del contribuente*) ogni qual volta un illecito tributario sia stato determinato dall'erronea applicazione della legge imputabile non al contribuente, bensì alla sussistenza di una obiettiva condizione di incertezza normativa, causata dalla formulazione legislativa incerta o poco chiara, o dalle indicazioni fornite dall'ente impositore.

In proposito, corretto appare anche il rilievo che questa Corte -negli arresti costituiti da Cass. civ., 11/9/2009, n. 19638; 29/7/2014, n. 17250; 15/1/2013, n. 5210; 23/3/2012, n. 4685- ha chiarito che tale esimente ricorre in presenza di alcuni "fatti indice", di per sé sintomatici della sussistenza di condizioni di incertezza, tra cui: l'adozione di prassi amministrative contrastanti; la conformità del comportamento agli orientamenti interpretativi forniti dall'amministrazione; la successiva adozione di norme esplicative di una norma preesistente. "Fatti indice" che, secondo i ricorrenti, nel caso che ci occupa sarebbero tutti riscontrati.

Peraltro, come si diceva, tutti i provvedimenti sopravvenuti -come documentato dalla Difesa del Briatore nei motivi aggiunti – aggiungono ulteriore confusione interpretativa, con risvolti che con tutta evidenza non possono essere trascurati dal punto di vista dell'elemento soggettivo del reato.

La nozione di "commercialità" rilevante ai sensi dell'art. 8-bis del Decreto IVA, implica effettivamente, come viene dedotto, accertamenti di carattere valutativo suscettibili di dar luogo a diverse (ed opposte) interpretazioni che sono state riconosciute dalla stessa Corte territoriale nella sentenza oggi impugnata, di guisa che, in assenza di univoche indicazioni che ne definiscano puntualmente il perimetro, sono evidenti le difficoltà ed incertezze incontrate dal contribuente nell'individuare con esattezza l'ambito applicativo della disciplina IVA. Del resto, a riprova dell'esistenza della condizione di incertezza, per i difensori ricorrenti basterebbe consi-



derare che sia legislatore", sia la stessa Amministrazione finanziaria, hanno entrambi avvertito l'esigenza di intervenire più volte in materia, proprio nel tentativo di chiarire l'esatta portata del precetto legislativo.

Peraltro, la valutazione in ordine alla sussistenza dell'elemento soggettivo dovrà essere operata in relazione alle specifiche posizioni dei singoli imputati.

Di come sia stato errato desumerla per il Briatore dalla sua eventuale consapevolezza dell'irregolarità del *trust* si è già detto in precedenza. Ma stupisce anche, ad esempio, che non ci si sia posto il problema per il Tarquini, ovvero non si sia spiegato perché il comandante sarebbe stato consapevole che fosse stata evasa l'iva all'importazione, dato che l'ingresso nelle acque comunitarie, nel momento in cui è nato l'obbligo alla corresponsione del tributo, è avvenuto nel 2005, anno in cui l'imbarcazione era comandata da Del Tevere e non da Tarquini, liquidando la questione con l'affermazione che il dato probatorio, soprattutto le email ricordate, dimostrerebbe che il comandante partecipasse alla gestione della nave.

8. Va a questo punto evidenziato che correttamente – il che rende infondate le doglianze proposte sul punto- la Corte territoriale ha ritenuto che la sussistenza della sottrazione del natante all'imposizione non possa essere esclusa dal divieto di **doppia imposizione** eccepito dalle difese, con riferimento all'avvenuto pagamento di una modesta tassa all'autorità delle Isole Cayman (Paese di bandiera, ma nel cui territorio non risulta essere mai entrato il "*Force Blue*", acquistato negli USA e portato a Genova per il "refitting" come dalle dichiarazioni rese dallo stesso Briatore al GIP).

La pronuncia impugnata, sul punto, opera un buon governo della costante giurisprudenza di questa Corte di legittimità secondo cui 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 (Sez. 3, n. 11976 del 09/01/2014, Venturelli 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 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)).



Infine, corretto è anche il rilievo che la sottrazione all'imposizione sussiste anche in mancanza di immatricolazione od iscrizione di natanti ed aeromobili costruiti all'estero, in quanto è sufficiente la loro destinazione al consumo mediante l'utilizzo nel territorio doganale, salvi i casi di importazione temporanea (cfr. Sez. 3, n. 38724 del 21/09/2007).

9. Parimenti infondate sono le doglianze proposte dai difensori degli imputati in punto di **momento consumativo del reato** e di conseguente confiscabilità del profitto dello stesso.

Sul punto, diversamente opinando rispetto alla precedente sentenza di legittimità, ritiene questa Corte che costituisca obbligo del giudice della nomofilachia dare una risposta alle censure proposte in punto di diritto, ancorché ancora una volta la sentenza impugnata vada annullata presentando un *vulnus* motivazionale in punto di ritenuta sussistenza del reato e di ascrivibilità dello stesso agli odierni ricorrenti.

Ciò significa, alla luce dei principi ricordati in precedenza a proposito dei limiti imposti al giudice del rinvio dopo un annullamento con rinvio per vizio di motivazione (che peraltro non è *in toto* il caso che ci occupa per il quale è sussistente anche la violazione dell'art. 627 cod. proc. pen.) che il giudice del rinvio dovrà concentrare il suo esame sulla sussistenza o meno del reato di evasione dell'IVA all'importazione e ai suoi profili oggettivo e soggettivo, potendo, quanto alla natura di reato permanente ed alla confiscabilità tanto del natante che del profitto, fare riferimento al giudicato parziale interno che si sarà formato dopo questa sentenza.

Ebbene, correttamente -perché sul punto la precedente sentenza di legittimità aveva ritenuto che ogni pronuncia non potesse che venire dopo la verifica da parte del giudice del merito circa la sussistenza del reato - la sentenza impugnata prende posizione sul tema del momento consumativo del reato in contestazione.

La Corte genovese così si esprime a pag. 32 della sentenza impugnata: "Ritiene, peraltro questa Corte di dover prendere posizione sul tema della natura istantanea o permanente del delitto in esame, prestando adesione all'orientamento consolidato che (in assenza di accordi con lo Stato di provenienza (U.S.A.), come invece accade con la Svizzera (Sez. 3, Sentenza n. 42462 del 2310612016 in riferimento alla quale non è configurabile il contrabbando ma solo l'evasione IVA) qualifica il reato come 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" (Sez. 3, sentenza



n. 19233 del 20/2/2019; Sez. 3, sentenza n. 56264 del 18/5/2017, Sez. 3, Sentenza n. 7596 del 21/3/1989). Questo giudice del rinvio non ha motivo per discostarsi dal predetto orientamento, non essendo sul punto condivisibili le diverse tesi sostenute dalle difese degli imputati. In particolare, non è decisiva al riguardo la qualificazione dell'evasione come omissione del pagamento di un tributo interno dello Stato piuttosto che di un dazio, in ipotesi vietato nel caso di specie".

"Premesso che nella vicenda in esame l'imbarcazione è stata acquistata da Briatore negli Stati Uniti d'America - continua la sentenza impugnata- e da lì introdotta nelle acque territoriali dello Stato italiano, per cui a nulla rileva che lo Stato della bandiera tosse quello delle Isole Cayman, e che, come si vedrà in seguito, non ricorre ipotesi di doppia imposizione non potendosi sostenere che l'IVA fosse già scala pagata all'interno di uno Stato comunitario, osserva la Corte che nell'ipotesi di IVA all'importazione, se è pur vero che il tributo mantiene la sua natura di tributo interno dello Stato, è altrettanto vero che il presupposto d'imposta non è costituito da un'operazione intercorsa tra due diversi soggetti qualificabile come cessione di beni o fornitura di servizi, ma è costituito dalla mera introduzione (importazione) di un bene che non ha già scontato l'IVA in quanto proveniente da uno Stato non europeo; ciò in quanto la finalità della norma è quella di garantire all'interno dell'unione europea la parità di condizioni fra gli operatori economici impedendo posizione di favore che verrebbero conseguite importando beni da paesi non europei a minor costo per il mancato pagamento dell'IVA. Risulta, pertanto, coerente con la finalità perseguita dalla norma ritenere che l'illecito permanga fino a che perdura la circolazione del bene all'interno del territorio dell'unione senza il pagamento dell'imposta, perché in tal modo permane la disparità di condizioni economiche tra gli operatori commerciali che la previsione dell'iva all'importazione intende impedire" (pag. 33).

Ebbene il ragionamento in punto di diritto è corretto ed è conforme al più recente ed ormai consolidato orientamento di questa Corte di legittimità -che il Collegio condivide ed intende rafforzare e che, pertanto, non richiede la chiesta rimessione alle Sezioni Unite- secondo cui in materia di reati finanziari e tributari, il delitto di mancato pagamento dell'IVA all'importazione, previsto dall'art. 70 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, 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 (così Sez. 3, n. 19233 del 20/2/2019, Piccolo, Rv. 275792 che ha ritenuto immune da censure il provvedimento con cui il tribunale del riesame, superando l'eccezione di intervenuta prescrizione del reato, aveva



confermato il decreto di sequestro di un velivolo importato in via definitiva omettendo il versamento fiscale dovuto; conformi Sez. 3, n. 404 del 25/09/2018, Piccolo, Rv. 274568; Sez. 3, n. 56264 del 18/05/2017, P.G. e altro in proc. Elan, Rv. 272330; Sez. 3, n. 4245 del 04/03/1987, Tallarini, Rv. 175594; è invece riferita ad ipotesi diversa, ovvero le importazioni dalla Svizzera, per le quali vige l'Accordo doganale del 19 dicembre 1972, di Sez. 3, n. 42462 del 23/06/2016, Theiler, non massimata).

Con ciò si muove da 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 giacché il tributo grava sulla merce e permane fino a che non venga assolta l'obbligazione tributaria.

Il reato di evasione dell'IVA all'importazione non rientra, quindi, tra i reati istantanei che si perfezionano nel momento in cui sorge il diritto erariale a pretendere il pagamento dell'imposta, bensì ha natura di reato permanente, la cui consumazione si esaurisce solo quando cessa l'attività diretta a consentire la illecita circolazione della merce nel territorio dello Stato senza il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta all'importazione. Ovvero, come nel caso che ci occupa, allorquando intervenga il sequestro dell'imbarcazione.

La sopra ricordata sentenza di questa Corte **n. 56264/2017** affrontava il caso della nave "Limoncello", che presenta forti analogie con quello che ci occupa (anche in quel caso si era sostenuta la natura commerciale dell'utilizzo dell'imbarcazione che veniva noleggiata a terzi e la prescrizione era comunque maturata in quanto la permanenza del reato era cessata con il sequestro dell'imbarcazione che ha segnato il momento consumativo del reato stesso.).

Ebbene, in quella pronuncia si chiariva che la natura di tributo interno dell'IVA all'importazione, che pure è stata affermata dalla giurisprudenza di legittimità (Sez. 3, n. 28251 del 28/05/2015, Kirichenko, non mass.), 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. Ciò sul rilievo che già risalente giurisprudenza di legittimità aveva affermato che il delitto di evasione all'IVA sulle importazioni ha un carattere di antigiuridicità che permane oggettivamente sulla merce, abusivamente importata, in ogni vicenda successiva e coinvolge ogni susseguente atto di vendita o di trasporto della merce medesima (il richiamo è a Sez. 3, n. 4245 del 04/03/1987, Tallarini, Rv. 175594 pure già citata in precedenza).

Oltre a riaffermare che 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, quella sentenza chiariva 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.

Se, quindi, la merce continua a mantenere la sua condizione di illegittimità anche dopo l'introduzione nel territorio dello Stato, il tributo va configurato non come una semplice tassa di passaggio, ma grava sulla merce cosicché la situazione antigiuridica perdura sino a quando è possibile l'adempimento dell'obbligazione tributaria.

Il reato di evasione dell'IVA all'importazione, in altri termini, non rientra tra i reati istantanei che si perfezionano nel momento in cui sorge il diritto erariale a pretendere il pagamento dell'imposta, bensì ha natura di reato permanente, la cui consumazione si esaurisce solo quando cessa l'attività diretta a consentire la illecita circolazione della merce nel territorio dello Stato senza il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta all'importazione. Ne consegue che, al pari del reato di contrabbando, il reato di evasione dell'Iva all'importazione 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, dep. 1986, Salin, Rv. 171943).

Corretto appare perciò il rilievo che, 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.

Va anche ribadito – anche in ciò dovendosi concordare con le conclusioni cui perveniva la sentenza 56264/2017- che, se quindi il reato si perfeziona quando la merce viene indebitamente sottratta al pagamento dell'imposta al momento dell'importazione, ma la consumazione perdura nel tempo perché il tributo grava sulla merce, la quale perciò continua a mantenere la sua condizione di illegittimità anche dopo l'introduzione nel territorio dello Stato, si deve allora ritenere che, nel caso di sequestro della merce, la permanenza del reato cessa, venendosi a verificare una delle ipotesi in cui si esaurisce la lesione all'interesse protetto dalla norma incriminatrice, dovendo escludersi che esclusivamente l'adempimento dell'obbligazione mediante pagamento dell'imposta o la sentenza di condanna in primo grado costituiscano fatti idonei ad interrompere la permanenza del reato.



Va anche ricordato, infine, che l'art. 40 d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, che sanziona la sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici, disciplina un reato permanente, con la conseguenza che lo stato di flagranza, ai sensi dell'art. 382, comma 2, cod. proc. pen., perdura fino al pagamento dell'accisa ovvero fino a quando l'agente, per atto volontario o per un provvedimento ablatorio da parte dell'autorità giudiziaria, non ha più la disponibilità del bene (Sez. 3, n. 41139 del 25/06/2019 Guerra Rv. 277981).

10. Stante la natura di reato permanente di quello contestato agli imputati, non sono fondate le doglianze proposte in punto di **astratta confiscabilità** nel caso che ci occupa **del Force Blue**, in quanto il reato, la cui sussistenza ed ascrivibilità agli odierni ricorrenti – va ribadito- andrà rivalutata dal nuovo giudice di rinvio, si è comunque prescritto dopo la sentenza di primo grado.

Questa Corte di legittimità ha di recente chiarito che, in materia di reati finanziari, al delitto di evasione dell'IVA all'importazione consegue, ai sensi dell'art. 301 d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, la confisca obbligatoria di quanto importato, perché il richiamo alle sanzioni previste dalle leggi doganali relative ai diritti di confine, contenuto nell'art. 70 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è da intendersi come rinvio all'intero titolo VII del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale. (Sez. 3, n. 404 del 25/9/2018 dep.2019, Piccolo, Rv. 274568 nella fattispecie la Corte ha ritenuto immune da censure il provvedimento del tribunale del riesame che aveva confermato il decreto di sequestro di un velivolo importato in via definitiva omettendo il versamento all'Erario dell'IVA e dei diritti di confine).

Conferente appare il richiamo che la Corte genovese opera all"orientamento già in precedenza espresso da questa Corte di legittimità nella vicenda del quadro dell'artista Morandi (Sez. 3, n. 17835 del 3/3/2005, Santoro, Rv. 231836) in cui si è ribadito il principio del rinvio all'intero titolo VII del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale". E il rilievo che il principio è stato confermato anche in tema di violazione delle accise (Sez. 3, n. 22001 del 13/3/2018, Innusa, Rv. 273662) essendosi confermata la su esposta natura del rinvio alle sanzioni previste dalle leggi doganali: "l'art. 44 del D.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 prevede che tali beni (prodotti petroliferi ed automezzi utilizzati per commettere il reato) sono soggetti a confisca secondo le norme vigenti in materia doganale, con conseguente applicabilità dell'art. 301 del DPR 23 gennaio 1973, n. 43."

Come ben spiegato nella sentenza 17835/2005, in caso di condanna, la confisca delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato (in quel caso di specie il quadro e la cornice) è obbligatoria ai sensi dell'art. 301 del T.U.L.D., non perché l'IVA sia equiparata ai diritti di confine (infatti non lo è), ma semplicemente perché la norma suddetta è richiamata dall'art. 70 del D.P.R.



633/1972, il quale dispone per l'evasione dell'IVA l'applicazione di tutte le sanzioni stabilite dalle leggi doganali per l'evasione dei diritti di confine. A tal fine la nozione di sanzione è tradizionalmente intesa in senso lato, comprensivo anche delle misure di sicurezza patrimoniali come la confisca, i cui affetti ablativi si risolvono in una sanzione pecuniaria (già chiarito da Sez. Un. n. 1 del 26/4/1983, Costa, Rv. 158681). E già in quella sede si era evidenziato come l'applicabilità di tali sanzioni anche per la evasione dell'IVA non potesse configurare una violazione del principio di eguaglianza e ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. in quanto la stessa confisca, sempre in caso di condanna, può essere discrezionalmente e motivatamente disposta dal giudice di merito anche a norma dell'art. 240, comma 1, cod. pen. al fine di prevenire la commissione di altri reati che potrebbero essere favoriti ove il corpus delicti rimanesse nella disponibilità del colpevole.

La Corte genovese affronta con una motivazione congrua e corretta in punto di diritto la valutazione del se tale confisca sia operabile anche nel caso, come quello in questione, in cui sia intervenuta estinzione del reato per prescrizione.

In primis, viene ricordato essere risalente e consolidato l'orientamento assunto da questa Corte di legittimità nel senso che in tema di contrabbando la confisca deve essere disposta, in deroga alla previsione generale dell'art. 240 cod. pen., anche nel caso in cui l'imputato sia stato prosciolto o assolto per cause che non incidono sulla materialità del fatto (Sez. 2, n. 8330 del 26/11/2013 dep. 2014, Antonicelli ed altri, Rv. 259009; conf. Sez. 3, n. 3549/1998; Sez. 3, n. 4739/2002; Sez. 3, n. 25887/2010; Sez. 3, n. 38724/2007). E anche in tema di violazione della disciplina delle accise sugli idrocarburi, il giudice di appello, nel pronunciare declaratoria di estinzione del reato previsto dall'art. 40 del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 per prescrizione, maturata prima della pronuncia della sentenza impugnata, non ha l'obbligo di revocare la confisca dei prodotti petroliferi e degli automezzi disposta ai sensi dell'art. 44 dello stesso d.lgs., sempre che sia integralmente ribadito, in via incidentale, l'accertamento già operato in primo grado in ordine alla sussistenza del reato ed alla sua attribuibilità all'imputato (Sez. 3, n. 13671 del 1/4/2020, Cioccia, Rv. 278771).

In secondo luogo, viene evidenziato come la confisca obbligatoria in questione non abbia natura sanzionatoria, ma costituisca, piuttosto, misura di sicurezza tendente ad evitare l'ulteriore impiego o circolazione di beni segnati da illiceità, e quindi trova la propria ragion d'essere in una valutazione del legislatore non incentrata sulla necessità di sanzionare l'autore del reato. E tale considerazione consente di valutare non pertinente al caso della confisca in esame l'orientamene assunto dalla Corte EDU (in particolare nella nota sentenza Varvara) in quanto



relativo ad ipotesi nelle quali alla confisca può assegnarsi funzione prevalentemente sanzionatoria, posto che solo in tali ipotesi viene in rilievo la possibile violazione dei principi convenzionali.

In ogni caso, pare del tutto corretto il rilievo che, anche si volesse attribuire alla confisca obbligatoria in materia di contrabbando funzione preminentemente sanzionatoria, ciò non ne escluderebbe la compatibilità con la prescrizione del reato. Viene conferentemente ricordato che, in tema di reati urbanistici, per i quali l'art. 44, comma 2 D.P.R. 380/2001 prevede la confisca nell'ipotesi di lottizzazione abusiva, la Corte Costituzionale, intervenuta con la sentenza 49 del 2015 (successiva alla decisone della Corte EDU nel caso Varvara) ha statuito che di per sé non è escluso che il proscioglimento per prescrizione possa accompagnarsi alla più ampia motivazione sulla responsabilità al fine di disporre la confisca, essendo possibile - ai sensi della giurisprudenza CEDU - una accezione di condanna in senso "sostanziale", soddisfatta dall'accertamento incidentale della colpevolezza dell'imputato, pur prosciolto all'esito del giudizio in conseguenza della rilevata prescrizione del reato, e ciò in quanto "nell'ordinamento giuridico italiano la sentenza che accerta la prescrizione di un reato non denuncia alcuna incompatibilità logica o giuridica con un pieno accertamento della responsabilità."

Ebbene tale principio affermato dai giudici delle leggi, stante l'identità strutturale fra le due ipotesi di confisca, deve trovare applicazione anche per la confisca obbligatoria di cui all'art. 301 TULD in esame (non a caso ipotesi indicata come paradigmatica del principio in esame da Sez. Un. n. 3884 del 10/07/2008).

Nel medesimo solco – come ricorda ancora la sentenza impugnata- si è inserita Sez. Un., n. 31617 del 26/6/2015, Lucci, che nel ribadire come pure alla luce dei criteri elaborati dalla Corte EDU la prescrizione non è incompatibile con un accertamento di responsabilità idoneo a legittimare l'applicazione di una misura ablatoria, a maggior ragione tale incompatibilità non sussiste con riferimento a misura non connotata da prevalentemente funzione sanzionatoria: le condizioni che garantiscono la compatibilità in esame consistono in una precedente pronuncia di condanna e nell'immutato accertamento relativo alla sussistenza del reato, alla penale responsabilità dell'imputato e alla qualificazione del bene da confiscare nel merito nei successivi gradi di giudizio.

Condivisibilmente, per le Sezioni Unite *Lucci* del 2015 il giudice, nel dichiarare la estinzione del reato per intervenuta prescrizione, può disporre, a norma dell'art. 240, comma secondo, n. 1 cod. pen., la confisca del prezzo e, ai sensi dell'art. 322 ter cod. pen., la confisca diretta del prezzo o del profitto del reato a condizione che vi sia stata una precedente pronuncia di condanna e che l'accertamento rela-



tivo alla sussistenza del reato, alla penale responsabilità dell'imputato e alla qualificazione del bene da confiscare come prezzo o profitto rimanga inalterato nel merito nei successivi gradi di giudizio.

Conseguentemente è incontrastato l'indirizzo giurisprudenziale che consente la confisca pur in presenza di intervenuta prescrizione del reato, sia in tema di reati urbanistici (così la richiamata Sez. 3, n. 22034 dei 11/04/2019 che ha confermato come sia esclusa la possibilità di pronuncia liberatoria ex art. 129 cod. proc. pen. essendo doverosa la valutazione nel merito al fine di decidere la eventuale confisca del bene sequestrato) e in materia di contrabbando ex artt. 70 D.P.R. 633/72 e 282-295 D.P.R. 4371973 (Sez. 3, n. 34537 del 21/4/2017, Zunino, Rv. 270963).

Peraltro, il citato percorso argomentativo è stato infine recepito anche dalla giurisprudenza della Corte EDU (Grande Camera del 28 giugno 2018, nella causa G.I.E.M. S.r.l. e altri c. Italia), la quale ha riconosciuto che l'accertamento di responsabilità che legittima la confisca può essere sostanziale (sempre nel rispetto del contraddittorio) e non necessariamente formale, giungendo al medesimo risultato cui era giunta la giurisprudenza costituzionale italiana, e cioè che "qualora i tribunali investiti constatino che sussistono tutti gli elementi del reato di lottizzazione abusiva pur pervenendo a un non luogo a procedere, soltanto a causa della prescrizione, tali constatazioni, in sostanza, costituiscono una condanna nel senso dell'articolo 7, che in questo caso non è violato". E da ultimo anche il legislatore nazionale ha positivizzato il principio in esame, introducendo, con l'art. 6, comma 4, d.lgs. 1 marzo 2018, n. 21, sulla riserva di codice, l'art. 578 bis cod. proc. pen., il quale, rubricato "Decisione sulla confisca in casi particolari nel caso di estinzione del reato per amnistia o per prescrizione", stabilisce che "Quando è stata ordinata la confisca in casi particolari prevista dal primo comma dell'articolo 240-bis del codice penale e da altre disposizioni di legge, il giudice di appello o la corte di cassazione, nel dichiarare il reato estinto per prescrizione o per amnistia, decidono sull'impugnazione ai soli effetti della confisca, previo accertamento della responsabilità dell'imputato".

Facendo applicazione dei principi di cui sopra al caso in esame, corretto è il rilievo che qualora venga riscontrata la sussistenza delle condizioni che impongono, malgrado la declaratoria di estinzione del reato per prescrizione, la confisca del natante, questa è possibile.

11. Passando alla **confisca del danaro**, va ricordato, quanto alla nozione di profitto in tema di reati fiscali, essere indubbio che nell'ipotesi di evasione del pagamento di imposte esso consiste nel risparmio conseguito dall'autore della condotta omissiva, e quindi corrisponde alla **somma di denaro non versata**



all'erario (principio affermato dalla giurisprudenza, seppure nella diversa fattispecie di reato associativo di criminalità organizzata, con riferimento ai reatifine di evasione dell'IVA e delle accise sull'importazione di prodotti energetici - Sez. 3, n. 14044 del 12/12/2017 dep. 2018; Sez. 3, n. 26721 del 4/3/2015, la quale ha condizionato la confisca del profitto da evasione d'imposta all'indicazione dei criteri di calcolo adottati).

Nel caso in esame, come rileva la Corte territoriale, è pacifico che l'IVA all'importazione evasa, in conseguenza dell'ingresso nel nostro Paese del natante "Force Blue", ammonta ad 3.600.000 euro.

Ad avviso dei ricorrenti, nell'ipotesi di profitto rappresentato da un risparmio di imposta, in caso di prescrizione, è possibile solo la confisca diretta perché quella per equivalente ha natura afflittiva (come tale non applicabile alla luce dei principi elaborati dalla Corte EDU). Sarebbe, pertanto, necessario eseguire un'indagine al fine di verificare il valore numerario delle disponibilità giacenti sul conto dell'imputato alla scadenza del termine per il versamento dell'imposta ed al momento del sequestro (denaro passibile di confisca diretta) in quanto, viceversa, il denaro versato successivamente a detto termine non potrebbe essere ritenuto "profitto" del reato, ma rappresenterebbe un'unità di misura equivalente al debito fiscale scaduto e non onorato, confiscabile se ricorrono i presupposti per la confisca per equivalente (e quindi non in caso di prescrizione).

Ebbene, va ricordato che l'intervenuta prescrizione di un reato in relazione al quale è prevista la confisca obbligatoria non preclude l'adozione del provvedimento ablativo sempre che ne siano stati accertati gli elementi oggettivi e soggettivi; in tal caso la cognizione sulla adozione della confisca ovvero sul dissequestro dei beni spetta al giudice dell'esecuzione, nell'ambito del procedimento previsto dagli artt. 666 e 676 cod. proc. pen. (Sez. 3, n. 1503 del 22/6/2017 dep. 2018, Di Rosa ed altro, Rv. 273534 in un caso relativa al reato di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici di cui all'art. 40 del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504).

L'art. 301 del TULD – come ricorda correttamente la sentenza impugnata - contempla la confisca obbligatoria anche del prodotto e del profitto del reato di contrabbando e trova applicazione anche in caso di declaratoria di prescrizione del reato, e persino in caso di assoluzione dell'imputato, sempre che tale pronuncia si fondi su cause che non riguardino la materialità del fatto e non interrompano il rapporto tra le cose e la circostanza della loro introduzione illegale nel territorio dello Stato (Sez. 3, n. 4739 del 26/11/2001, dep. 2002, vanni, Rv. 221054; Sez. 3, n. 38724 del 21/9/2007, Del Duca, Rv. 237924; Sez. 1, n. 38174 del 24/9/2008, Bordessa, Rv. 241146; Sez. 3, n. 25887 del 26/5/2010, Petrol Service, Rv. 248057; Sez. 2, n. 8330 del 26/11/2013, dep. 2014, Antonicelli, Rv. 259009; Sez.



3, n. 34537 del 21/4/2017, Zunino, Rv. 270963; Sez. 3, n. 1503 del 22/6/2017 dep. 2018, Di Rosa, Rv. 273534; Sez. 3, n. 13671 del 1/4/2020, Ciocia, Rv. 278771).

I principi sopra esposti in tema di confisca dell'oggetto del contrabbando, pur in caso di declaratoria di prescrizione, trovano applicazione anche con riferimento alla confisca del profitto del reato di evasione dell'IVA all'importazione.

Con diretto riferimento ai reati fiscali, è stato osservato che la confisca diretta e per equivalente (dapprima introdotta con l'art. 1, comma 143, della legge n. 244 del 24 dicembre 2007, e poi autonomamente disciplinata dall'art. 12 bis del d. Lgs. 74/2000), è obbligatoria, e come tale deve essere disposta anche in assenza di preventivo sequestro; costituisce, altresì, approdo consolidato l'assunto secondo il quale la confisca diretta del profitto ricavato dal reato non presenta natura giuridica diversa dalla confisca del prezzo del reato, e parimenti non presenta connotazioni di tipo punitivo, posto che i due oggetti di confisca in esame (prodotto e profitto) appartengono ad un nucleo unitario caratterizzato da finalità ripristinatoria dello *status quo ante*, secondo la medesima prospettiva volta a sterilizzare, in funzione essenzialmente preventiva, tutte le utilità che il reato, a prescindere dalle relative forme e dal relativo titolo, può aver prodotto in capo al suo autore.

Il tema da affrontare, pertanto, rilevano correttamente i giudici del gravame del merito riguarda la natura della confisca del profitto integrato dal "risparmio" dell'imposta, e la sua compatibilità con la declaratoria di intervenuta prescrizione del reato che tale "risparmio" ha generato.

Sotto il primo profilo nella sentenza impugnata si osserva che il profitto conseguito dall'evasione di imposta (obbligazione che si adempie con la corresponsione di una somma di denaro a favore dell'erario) è integrato dalla corrispondente mancata diminuzione del patrimonio del debitore, quantificata in termini di valore corrispondente alla somma di denaro il cui pagamento è omesso.

Considerata la natura ontologicamente fungibile del denaro, e considerato che non ha fondamento logico (ai fini che qui interessano) distinguere il mancato decremento (ergo l'arricchimento) del debitore a seconda che costui abbia la disponibilità liquida del denaro (che quindi evita di sborsare), o debba procedere alla liquidazione di elementi del suo patrimonio (beni, materiali o immateriali, titoli e quant'altro, che quindi mantenga inalterati in sua proprietà), condivisibile è anche il rilievo che risulta arduo istituire una differenza di natura giuridica fra la confisca diretta (del denaro) e quella per equivalente (di beni di valore corrispondente al debito evaso). Ed infatti, allorché il profitto non è integrato da un aumento positivo del patrimonio (in relazione al quale possa individuarsi la cosa od il denaro che tale aumento sostanziano), ma è integrato da un "risparmio", non



è possibile operare distinzioni fra i vari componenti (denaro liquido o altri beni) del patrimonio inalterato del debitore, pur essendo in entrambi i tipi di profitto identica la funzione ripristinatoria dello *status quo ante* nonché la funzione preventiva in relazione a tutte le utilità che il reato ha prodotto in capo al suo autore.

La conclusione cui correttamente perviene la Corte genovese è nel senso che la confisca del profitto conseguente ad un "risparmio" è sempre confisca diretta, che dal punto di vista esecutivo si attua con le forme della confisca per equivalente.

Ciò pur dandosi atto dell'orientamento assunto dalla giurisprudenza di questa Corte (il richiamo è a Sez. 3, n. 6348 del 04/10/2018 dep. 2019, Torelli, Rv. 274859, conf. Sez. 3, n. 41104 del 12/7/2018, Vincenzini, Rv. 274307) che, mantenendo inalterata la differenza di struttura istituzionale fra la confisca diretta e quella per equivalente anche in caso di profitto rappresentato da un "risparmio" di imposta, in caso di prescrizione, essendo possibile solo la confisca diretta perché quella per equivalente avrebbe natura afflittiva (come tale non operabile alla luce dei principi elaborati dalla Corte EDU), ha ritenuto necessario eseguire una indagine al fine di verificare il valore numerano delle disponibilità giacenti sul conto dell'imputato alla scadenza del termine per il versamento dell'imposta ed al momento del sequestro (denaro passibile di confisca diretta), in quanto, viceversa, il denaro versato successivamente a detto termine non può essere ritenuto "profitto" del reato, ma rappresenta un'unità di misura equivalente al debito fiscale scaduto e non onorato, confiscabile se ricorrono i presupposti per la confisca per equivalente (e quindi non in caso di prescrizione).

Per la Corte genovese l'impianto argomentativo seguito dalla citata pronuncia non pare del tutto convincente. Ciò perché, una volta appurato che il profitto è integrato da un "risparmio", tale profitto permane continuativamente nel patrimonio dell'autore del reato, almeno fino a quando l'obbligazione tributaria non è estinta (per pagamento o prescrizione o altra causa): il "profitto" non è cristallizzato in una entità individualizzata passibile di successive modifiche, e non è quindi costituito (stante anche la sua naturale fungibilità) dal denaro che il debitore ha al momento dell'insorgenza dell'obbligazione tributaria, con la conseguenza che possa dirsi venuto meno il profitto perché, speso in altri modi il denaro allora esistente sul conto, l'entità del patrimonio successivamente costituito da nuove entrate finanziarie non benefici più del precedente "profitto". Il risparmio conseguente all'omesso versamento di imposta costituisce un arricchimento del patrimonio globale del debitore nel suo complesso (patrimonio con il quale, come già ricordato in precedenza, il debitore risponde di tutti i suoi debiti ex art.2740 c.c.), e non è cristallizzabile in alcune sole delle sue componenti.

La costruzione dogmatica in esame, poi, secondo quanto si legge nella sentenza impugnata, integra irragionevolmente disparità di trattamento a seconda



della natura degli elementi che compongono il patrimonio del debitore all'insorgenza dell'obbligazione tributaria (a parità di situazione, reato prescritto, chi aveva solo immobili o titoli azionari ecc. al momento dell'insorgenza del debito non si vede confiscare il profitto, che certamente ha conseguito, mentre a tale conseguenza soggiace chi avesse avuto disponibilità liquida - non necessariamente su un conto corrente bancario, ma anche in cassetta di sicurezza e similia).

Sotto un secondo profilo viene ritenuto discutibile che, dopo la prescrizione, la confisca del profitto "per risparmio" di imposta perda la funzione ripristinatoria ed acquisti quella sanzionatoria. Ed infatti, fino a quando il debito tributario non si è estinto (e nel caso in esame tale evento non si è verificato, posto che l'imputato Briatore mai ha adempiuto l'obbligazione tributaria, mentre l'esercizio dell'azione civile da parte dell'Amministrazione finanziaria ha impedito il decorso della prescrizione), l'arricchimento di cui si è giovato l'imputato evasore mantiene la sua illiceità (non certo esclusa da una pronuncia di prescrizione che accerti la sussistenza del reato e costituisca "condanna" sostanziale), per cui permane la funzione ripristinatoria e preventiva tipica della confisca del profitto del reato.

In definitiva, per i giudici genovesi, la confisca obbligatoria del profitto prevista dall'art. 301 del TULD deve essere confermata, con la specificazione che, avendo per oggetto un'entità esprimibile solo in termini di valore (il risparmio fiscale integrante mancato decremento del patrimonio del debitore), deve essere eseguita nella forme della confisca per equivalente.

Sul punto, tuttavia, il giudice del rinvio dovrà in ogni caso tenere conto che con ordinanza del 23 febbraio 2021, n. 7021 era stata sottoposta alle Sezioni Unite la questione se il sequestro delle somme di denaro giacenti su conto corrente bancario debba sempre qualificarsi finalizzato alla confisca diretta del prezzo o del profitto derivante dal reato, anche nel caso in cui la parte interessata fornisca la "prova" della derivazione del denaro da un titolo lecito. E che, come si apprende dall'informazione provvisoria circa la decisione, all'udienza del 27 maggio 2021 del procedimento recante in N. R.G. 20290/2020 – decisione in relazione alla quale non sono allo stato ancora depositate le motivazioni- le Sezioni Unite hanno fornito la seguente soluzione: «qualora il profitto derivante dal reato sia costituito da denaro, la confisca viene eseguita, in ragione della natura del bene, mediante l'ablazione del denaro comunque rinvenuto nel patrimonio del soggetto fino alla concorrenza del valore del profitto medesimo e deve essere qualificata come confisca diretta e non per equivalente».

12. In ultimo, il Collegio non ritiene che allo stato sussistano le condizioni per accedere positivamente alla richiesta di rinvio pregiudiziale ex art. 267



T.F.U.E. alla Corte di Giustizia Europea, come meglio specificata in premessa, avanzata dalla Difesa dell'imputato Warluzel.

Questa Corte di legittimità, ormai da qualche anno, ha chiarito che il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia europea ai sensi dell'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea non costituisce un rimedio giuridico obbligatorio, esperibile automaticamente a sola richiesta delle parti, spettando solo al giudice stabilirne la necessità (Sez. 4 n. 50998 del 19/7/2017, Vadardha, Rv. 271353).

Va ricordato in proposito che il rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE alla Corte di Giustizia viene provocato con ordinanza del giudice nazionale (ivi compresa la Corte Costituzionale), con la quale si solleva una questione interpretativa su una norma comunitaria.

Il giudice nazionale, infatti, è tenuto ad interpretare ed applicare la norma comunitaria, che è fonte del diritto e, qualora sorgano questioni di conflitto con una norma interna, a disapplicare la norma interna. Se poi vi fossero dubbi sull'interpretazione della norma comunitaria, può risolverli interpretando la norma comunitaria (mai disapplicandola) o può sollevare la questione pregiudiziale sull'interpretazione della stessa davanti alla Corte di Giustizia. In sostanza si tratta di una ulteriore applicazione del principio del primato del diritto comunitario per il quale la giurisprudenza comunitaria ha costantemente affermato che il giudice nazionale ha l'obbligo di applicare integralmente il diritto comunitario e di dare al singolo la tutela che quel diritto gli attribuisce, disapplicando di conseguenza la norma interna confliggente, sia anteriore che successiva a quella comunitaria. Nel caso in cui il giudice in questione sia un giudice di ultima istanza, come nel caso che ci occupa, salvo casi particolari, la facoltà di rinvio pregiudiziale sembrerebbe essere disegnata come un obbligo, volto ad evitare un consolidamento nella giurisprudenza di una interpretazione che, non passata al vaglio della Corte di Giustizia, sia erronea.

Tuttavia, questa Corte di legittimità, anche prima della citata Sez. 4 n. 50998 del 19/7/2017, Vadardha, Rv. 271353 aveva avuto modo di precisare (cfr. Sez. 4 n. 27165 del 24/5/2016, Battisti, non mass.) che il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia europea ai sensi dell'art. 267 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea non costituisce un rimedio giuridico esperibile automaticamente a sola richiesta delle parti, spettando solo al giudice stabilirne la necessità (Sez. Un. Civ., ord. 20701 del 10.9.2013 Savoldelli contro Proc. Generale c/o Sezione Giurisdizionale Conti in un caso il ricorrente aveva chiesto il rinvio alla Corte di Giustizia con riguardo alle disposizioni del Trattato aventi ad oggetto la materia del recupero dei contributi comunitari e la possibilità per gli Stati membri di perseguire



la tutela di pregiudizi dell'erario europeo; le SS.UU. hanno disatteso l'istanza evidenziando, tra l'altro, che la suddetta richiesta concretizzava una anomala sollecitazione alla Corte di Giustizia a riconsiderare la propria consolidata giurisprudenza; cfr. anche Corte giust. 21 luglio 2011, Kelly, in C104/I0; 22 giugno 2010, Melki in CI 88 e 189/10). Il rinvio pregiudiziale, infatti, ha la funzione di verificare la legittimità di una legge nazionale rispetto al diritto dell'Unione Europea e se la normativa interna sia pienamente rispettosa dei diritti fondamentali della persona, quali risultanti dall'evoluzione giurisprudenziale della Corte di Strasburgo e recepiti dal Trattato sull'Unione Europea; sicché il giudice, effettuato tale riscontro, non è obbligato a disporre il rinvio solo perché proveniente da istanza di parte (cfr. Sez. 3 civ. n. 13603 del 21.6.2011, Guidi contro Ass. Generali Spa, rv. 618393). D'altra parte, come sottolineato dalle Sezioni Uniti Civili di questa Corte (Sez. Un. Civ. n. 16886 del 5.7.2013, Wind Telecomunicazioni Spa contro Telecom Italia Spa, rv. 626853) la Corte di Giustizia Europea, nell'esercizio del potere di interpretazione di cui all'art. 234 del Trattato istitutivo della Comunità economica europea, non opera come giudice del caso concreto, bensì come interprete di disposizioni ritenute rilevanti ai fini del decidere da parte del giudice nazionale, in capo al quale permane in via esclusiva la funzione giurisdizionale. Pertanto, il giudice nazionale di ultima istanza non è soggetto all'obbligo di rimettere alla Corte di giustizia delle Comunità europee la questione di interpretazione di una norma comunitaria quando non la ritenga rilevante ai fini della decisione o quando ritenga di essere in presenza di un "acte claire" che, in ragione dell'esistenza di precedenti pronunce della Corte ovvero dell'evidenza dell'interpretazione, rende inutile (o non obbligato) il rinvio pregiudiziale (ex multis Sez. Un. Civ., 24/5/2007, n. 12067, Victoria Vericherung Ag. contro Beruffi, Rv. 597142; Sez. 1 civ., ord. 22/10/2007, n. 22103, Agenzia Erogazioni Agricoltura contro Cons. Agrario Ravenna Scarl, Rv, 599710; Sez. 1 civ., 26/3/2012, n. 4776, Gaz contro Rai Spa ed altri, Rv. 621620). Occorre operare, in altri termini, una delibazione di fondatezza della questione proposta. Ebbene, ritiene il Collegio che, nel caso che ci occupa, alla luce delle sopra ricordate pronunce della Corte Costituzionale e di questa Corte di legittimità, per le questioni per le quali è stato sollecitato, non sussista tale necessario fumus per accedere alla richiesta di rinvio pregiudiziale.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio ad altra Sezione della Corte di Appello di Genova, cui demanda altresì la regolamentazione fra le parti delle spese di questo giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 9 giugno 2021