



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Pasquale D'ASCOLA	Presidente Aggiunto
Felice MANNA	Presidente
Ettore CIRILLO	Presidente
Umberto Luigi Cesare Giuseppe SCOTTI	Consigliere
Alberto GIUSTI	Consigliere
Lina RUBINO	Consigliere
Rossana MANCINO	Consigliere
Antonella PAGETTA	Consigliere
Giuseppe FUOCHI TINARELLI	Consigliere-Rel.

Oggetto:

Tributi doganali	-
Importazione di autoveicolo senza pagamento dei diritti doganali	-
Dazi e Iva all'importazione	-
Contrabbando	-
Confisca	-

Ud.27/02/2024 PU

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 12816/2019 R.G. proposto da:

[REDACTED] s.a., in persona del legale rappresentante
pro tempore, elettivamente domiciliati in Roma, [REDACTED]
presso lo studio dell'avv. [REDACTED]
rappresentati e difesi dall'avv. [REDACTED]
giusta procura speciale a margine del ricorso;

-ricorrente-

contro



Agenzia delle dogane e dei monopoli, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia - Sezione staccata di Brescia n. 332/23/19, depositata il 21 gennaio 2019.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 27/02/2024 dal Consigliere Giuseppe Fuochi Tinarelli.

Udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Giuseppe Locatelli, che si riporta alle conclusioni scritte e chiede dichiararsi il ricorso inammissibile o, in subordine, infondato, con affermazione del principio di diritto.

Udito l'Avvocato dello Stato Massimo Santoro per l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, che ha chiesto il rigetto del ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 332/23/19 del 21/01/2019 la Commissione tributaria regionale della Lombardia - Sezione staccata di Brescia (di seguito CTR) accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli (di seguito: ADM) avverso la sentenza n. 404/02/18 della Commissione tributaria provinciale di Brescia, la quale aveva a sua volta accolto il ricorso proposto da [REDACTED] s.a. avverso un atto di contestazione di violazioni finanziarie e di irrogazione sanzioni.

2. Con l'atto impositivo veniva contestato il mancato pagamento di diritti di confine evasi (dazi e Iva all'importazione) con riferimento all'importazione non autorizzata di un'autovettura [REDACTED] di proprietà



della società svizzera [REDACTED] s.a. e condotta da [REDACTED] autovettura che veniva sottoposta a confisca.

3. La CTR accoglieva l'appello proposto dall'Ufficio evidenziando che: a) [REDACTED] fermato dalla polizia locale alla guida di un'autovettura con targa estera, non aveva immediatamente chiarito di essere dipendente di [REDACTED] s.a.; b) i documenti successivamente esibiti non erano autentici e, comunque, non era stata chiesta la prevista autorizzazione all'Agenzia delle dogane; c) l'autorizzazione alla guida era sì autentica e avente data certa, ma non faceva alcun riferimento al lavoro svolto dal contribuente; d) la depenalizzazione del contrabbando semplice non escludeva la confisca della vettura per violazione della legge doganale.

4. Avverso la sentenza della CTR [REDACTED] s.a. hanno proposto ricorso per cassazione affidato a sei motivi; l'Agenzia delle dogane e dei monopoli resiste con controricorso.

5. Il ricorso era fissato alla pubblica udienza del 5 luglio 2023, in prossimità della quale il Procuratore generale depositava conclusioni scritte, chiedendo la declaratoria di inammissibilità del ricorso.

6. Con ordinanza n. 30449/2023, depositata in data 2 novembre 2023, la Sezione Tributaria ha rimesso la causa al Primo Presidente per valutare l'opportunità dell'assegnazione della stessa alle Sezioni Unite civili, ravvisando una questione di massima di particolare importanza in ordine all'applicabilità della confisca ex art. 301 TULD alle condotte di contrabbando semplice ex art. 282 TULD, sia per dazi che per l'omesso versamento dell'Iva all'importazione in relazione al richiamo di cui all'art. 70 d.P.R. n. 633 del 1972, in seguito alla depenalizzazione intervenuta con il d.lgs. n. 8 del 2016.

9. Il Primo Presidente ha quindi disposto l'assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite.



10. In prossimità dell'udienza la Procura Generale, in persona del sostituto procuratore generale Giuseppe Locatelli, ha depositato memoria con cui ha chiesto affermarsi la persistente applicabilità in via amministrativa della confisca obbligatoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo denuncia la nullità della sentenza impugnata in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la quale avrebbe omesso ogni riferimento specifico ai motivi di appello dedotti da ADM e alle controdeduzioni degli appellati, prendendo a base della decisione il ricorso originario dei contribuenti, che viene, infatti, rigettato.

2. Il secondo ed il terzo motivo denunciano, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. per avere la CTR omesso di pronunciare in ordine al primo ed al secondo motivo di appello dedotto da ADM e aver reso una motivazione meramente apparente in quanto priva delle basi normative e giurisprudenziali.

3. I motivi, che possono essere esaminati unitariamente, sono in parte infondati, in parte inammissibili.

3.1. In sostanza, i ricorrenti si dolgono del fatto che il giudice di appello avrebbe reso una motivazione del tutto avulsa dalle censure mosse alla sentenza impugnata e dalle questioni sulle quali le parti del giudizio hanno argomentato, decidendo sul ricorso originario dei contribuenti e rendendo una motivazione apparente in quanto priva dei dovuti richiami dottrinali e giurisprudenziali.

3.2. Sotto questo profilo, è vero che la sentenza di appello non riporta le censure di ADM nonché le argomentazioni in contrario svolte dai contribuenti, ma è altrettanto vero che la CTR si sofferma a lungo sulle risultanze processuali, escludendo la sussistenza di un valido rapporto di lavoro tra [REDACTED] s.a. e [REDACTED] che legittimi



quest'ultimo all'utilizzazione in Italia dell'autovettura fornitagli dalla società, rapporto nemmeno menzionato nell'autorizzazione depositata in atti.

3.3. Da tali fatti il giudice di appello deduce l'illegittimità di tale utilizzazione e la legittimità della confisca, alla quale può procedersi anche nell'ipotesi di depenalizzazione del reato di contrabbando, essendo tale misura prevista anche dalla legge doganale.

3.4. La motivazione, dunque, lungi dall'essere apparente, è logica e coerente e – in sostanza – pienamente rispondente alle censure proposte dall'Amministrazione doganale con il proprio atto di appello.

3.5. Del resto, *«la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da error in procedendo, quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture»* (così Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016; conf. Cass. n. 13977 del 23/05/2019).

Nel caso di specie, la motivazione della sentenza impugnata, seppur essenziale, è comunque idonea a far comprendere l'iter logico-giuridico seguito dal giudice di appello e le ragioni del contendere, che devono ritenersi limitate alla confisca, avendo [REDACTED] definito per il resto la controversia.

3.6. Per il resto le censure, ove siano dirette a lamentare la mancata pronuncia dei motivi d'appello di ADM – e dunque non le proprie doglianze – è inammissibile per evidente carenza di interesse.

4. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione di legge per essere la sanzione accessoria della confisca illegittima per violazione del



principio di proporzionalità ricavabile dal diritto unionale e, in particolare, dalla sentenza della Corte di giustizia del 17 luglio 2014, *Equoland*, in causa C-273/13.

4.1. Il quinto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e la falsa applicazione dell'art. 16, comma 3, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, per essere la sanzione della confisca illegittima in ragione della definizione agevolata delle sanzioni da parte di [REDACTED]

4.2. Il sesto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e la falsa applicazione dell'art. 301, terzo comma, d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (Testo unico delle leggi doganali - TULD) e dell'art. 240 cod. pen., per avere la CTR erroneamente ritenuto la legittimità della confisca di un bene di proprietà di altro soggetto, essendo stato il bene ceduto in leasing ad [REDACTED] s.a. dalla proprietaria [REDACTED]

5. L'ordinanza interlocutoria n. 30449/2023 rileva, anche alla luce dell'ampia disamina operata con la parallela ordinanza n. 21917/2023 sulla medesima questione, che i motivi che precedono pongono la questione relativa alla legittimità della confisca disposta in relazione alla condotta di "contrabbando semplice" di cui all'art. 282 TULD e, nel caso di specie, anche di evasione dell'Iva all'importazione per il rinvio operato dall'art. 70 d.P.R. n. 633 del 1972, ossia se l'art. 301 TULD, che prevede la confisca dei beni illecitamente importati, sia stato abrogato per effetto dell'art. 1, d.lgs. 15 gennaio 2016, n. 8 ovvero se sia tuttora vigente ed applicabile all'illecito ora depenalizzato.

6. In punto di fatto, peraltro, occorre premettere che, nella vicenda in esame, i tributi pretesi riguardavano sia i dazi per l'importo di € 3.856,15, sia l'Iva all'importazione per l'importo di € 9.331.88.



Il contenuto della contestazione, infatti, emerge dal ricorso e dal controricorso e, in generale, dagli atti di causa. Il contribuente, anzi, afferma di aver già assolto al pagamento delle somme dovute.

6.2. Orbene, nel presente giudizio l'ambito del contenzioso è ormai limitato alla sola applicazione della confisca, mentre non è più contestabile la natura e la debenza dei tributi evasi.

6.3. Ai fini sanzionatori, dunque, occorre fare riferimento, da un lato, all'importo dei dazi evasi, minore di € 4.000,00 e, dall'altro, e in via autonoma, all'importo evaso per l'Iva all'importazione (€ 9.331,88): il primo è riconducibile all'ipotesi del contrabbando "lieve" ex art. 295 *bis* TULD; il secondo all'art. 70 d.P.R. n. 633 del 1972 in relazione all'art. 282 TULD.

La diversità tra dazi e Iva all'importazione comporta, infatti, che, ai fini della determinazione delle sanzioni, non può essere cumulo il rispettivo ammontare dei diritti di confine evasi (v. Cass. n. 24788 del 18/08/2023 affermato in relazione alla sanzione di cui all'art. 303 TULD ma di pari rilevanza ai fini dell'art. 282 TULD)

Per quanto riguarda i dazi, dunque, la fattispecie è suscumbibile nell'art. 295 *bis* TULD (rubricato come "Sanzioni amministrative di lieve entità"), che prevede:

«Nei casi previsti dagli articoli 282, 283, 284, 285, 286, 287, 288, 289, 290, 291, 292 e 294, se l'ammontare dei diritti di confine dovuti non supera euro 3.999,96 (lire sette milioni settecentoquarantacinquemila) e non ricorrono le circostanze indicate dall'articolo 295, secondo comma, si applica, in luogo della pena stabilita dai medesimi articoli, la sanzione amministrativa pecuniaria non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti.

[...]



Le disposizioni degli articoli 301, 301-bis e 333 si osservano anche con riguardo alle violazioni previste dal presente articolo. I provvedimenti per i quali, in base alle medesime disposizioni, è competente l'autorità giudiziaria sono adottati dal capo della dogana nella cui circoscrizione la violazione è stata accertata».

In questi termini, la confisca ex 301 TULD, nello specifico caso, discende da una espressa norma di legge, in alcun modo interessata dal recente intervento di depenalizzazione di cui al d.lgs. n. 8 del 2016.

Resta quindi privo di rilievo che, per quanto riguarda l'Iva all'importazione, sia o meno vigente l'art. 301 TULD: la confisca già segue all'applicazione dell'art. 295 *bis* TULD in relazione ai dazi evasi.

7. Il quarto motivo è infondato.

7.1. Appare opportuno delineare le caratteristiche e la natura dell'istituto previsto dall'art. 301 TULD.

7.2. Va infatti rilevato che, al di là del *nomen*, la confisca, a fronte delle previsioni di carattere generale di cui all'art. 240 cod. pen., quale misura di sicurezza patrimoniale, e dell'art. 20 legge 24 novembre 1981, n. 689, quale sanzione amministrativa accessoria, trova previsione in una varietà di norme dedicate a specifiche discipline, ognuna delle quali caratterizzata da una autonoma natura giuridica, funzioni e diversità di regolamentazione: l'elemento unificante delle diverse ipotesi è costituito dall'effetto ablativo della proprietà del bene.

La stessa Corte costituzionale, del resto, aveva avvertito la necessità di puntualizzare che *«la confisca può presentarsi nelle leggi che la prevedono, con varia natura giuridica»* e, pur consistendo il suo contenuto sempre *«nella privazione di beni economici»*, *«può essere disposta per diversi motivi e indirizzata a varie finalità, sì da assumere, volta per volta, natura e funzione di pena, o di misura di sicurezza, ovvero anche di misure giuridica, civile o amministrativa»* (Corte cost., sentenza n. 29 del 1961).



7.3. In materia di pagamento dei diritti di confine il legislatore ha previsto una ipotesi speciale di confisca con l'art. 301 TULD, il cui testo, nella formulazione *ratione temporis* vigente, prevede:

«(Delle misure di sicurezza patrimoniali. Confisca)

1. 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.

2. Sono in ogni caso soggetti a confisca i mezzi di trasporto a chiunque appartenenti che risultino adatti allo stivaggio fraudolento di merci ovvero contengano accorgimenti idonei a maggiorarne la capacità di carico o l'autonomia in difformità delle caratteristiche costruttive omologate o che siano impiegati in violazione alle norme concernenti la circolazione o la navigazione e la sicurezza in mare.

3. Si applicano le disposizioni dell'articolo 240 del codice penale se si tratta di mezzo di trasporto appartenente a persona estranea al reato qualora questa dimostri di non averne potuto prevedere l'illecito impiego anche occasionale e di non essere incorsa in un difetto di vigilanza.

4. [...]

5. Le disposizioni del presente articolo si osservano anche nel caso di applicazione della pena su richiesta a norma del titolo II del libro VI del codice di procedura penale.

5-bis. Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per taluno dei delitti previsti dall'articolo 295, secondo comma, si applica l'articolo 240-bis del codice penale».

Per completezza, va dato atto che l'art. 2, comma 1, d.lgs. 4 ottobre 2022, n. 156, di attuazione della dir. n. 2017/1371/UE, ha modificato il primo comma introducendo anche l'ipotesi della confisca per equivalente (*«Quando non è possibile procedere alla confisca delle*



cose di cui al periodo precedente, è ordinata la confisca di somme di danaro, beni e altre utilità per un valore equivalente, di cui il condannato ha la disponibilità, anche per interposta persona»).

7.4. Come emerge dal testo sopra trascritto, la confisca prevista dall'art. 301 TULD è esplicitamente qualificata come misura di sicurezza ed ha una natura particolarmente afflittiva.

7.5. Rispetto alla confisca penale ex art. 240 c.p., infatti, la norma dispone che la confisca è obbligatoria anche *«per le cose che servirono o furono destinate a commettere il reato»*, estendendo la presunzione di pericolosità anche nei confronti di esse, nonché di quelle che ne sono *«l'oggetto ovvero il prodotto ed il profitto»*.

La norma del codice penale invece prevede – fatta eccezione per le cose che costituiscono il *«prezzo»* del reato e per quelle la cui fabbricazione, uso, porto, detenzione o alienazione costituisce reato – solo una forma facoltativa di sequestro (e confisca) delle cose rientranti in queste categorie, imponendo un accertamento in concreto da parte del giudice della pericolosità della cosa in rapporto alla persona che la possiede.

7.6. Ancor più incisivo è il raffronto con la confisca-sanzione amministrativa di cui all'art. 20, terzo comma, legge 24 novembre 1981, n. 689 (*«Le autorità stesse possono disporre la confisca amministrativa delle cose che servirono o furono destinate a commettere la violazione e debbono disporre la confisca delle cose che ne sono il prodotto, sempre che le cose suddette appartengano a una delle persone cui è ingiunto il pagamento»*), di cui va rimarcata la mera facoltatività del provvedimento e il più limitato ambito delle cose (*«prodotto»*) suscettibili di ablazione.

8. Ciò premesso, la maggiore afflittività della confisca doganale si giustifica per la necessità di una tutela rigorosa ed efficace in ragione della delicatezza degli interessi protetti, già individuati *«nella lesione di*



primari interessi finanziari dello Stato ... per il passaggio clandestino o fraudolento, attraverso la linea doganale, delle merci soggette a diritto di confine» (Corte cost., sentenza n. 5 del 1977) ed ora, ancor più, di beni giuridici di rilevanza unionale poiché i dazi costituiscono un'entrata propria (e di rilievo significativo) dell'Unione, che esercita una competenza esclusiva.

La tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea, difatti, costituisce un obbiettivo specifico, codificato dall'art. 325 TFUE, che incombe in pari misura all'Unione e agli Stati membri e deve essere perseguita contrastando le frodi e le attività illegali mediante misure dissuasive ed efficaci sull'intero territorio dell'Unione.

La Corte di giustizia, peraltro, in più occasioni ha ritenuto, con specifico riguardo alla disciplina dei dazi, l'adeguatezza della confisca in relazione all'obbiettivo dell'istituzione *«di un livello adeguato di sanzioni effettive, dissuasive e proporzionate sull'insieme del mercato interno»* (Corte di giustizia, sentenza 7 aprile 2022, causa C-489/20, *UB*, punto 35, con riferimento al CDU; v. in termini generali sentenza 29 aprile 2010, causa C-230/08, *Dansk Transport og Logistik*, con riguardo al CDC).

Non a caso, del resto, l'assetto delineato con la depenalizzazione del 2016 ha suscitato diffusi dubbi, condivisi anche da una parte della dottrina, per l'eccessiva attenuazione della tutela dei beni unionali, sì da essere stato oggetto di modifica con un inasprimento del regime sanzionatorio con l'art. 4 del d.lgs. del 14 luglio 2020, n. 75 – attuativo della direttiva (UE) 2017/1371 - che ha modificato l'art. 1, comma 4, d.lgs. n. 8 del 2016, escludendo dalla depenalizzazione i *«reati di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti è superiore a euro diecimila»*.



8.1. Una volta disposta la confisca, va anche rilevato che l'art. 337 del r.d. 13 febbraio 1896, n. 65, tuttora vigente, consente di riscattare il bene confiscato, attribuendo all'autorità doganale *«la facoltà di restituire al contravventore le cose confiscate quando questi, oltre ai diritti, alle multe e alle spese, ne paghi subito il valore proprio»*.

L'istituto deve essere coordinato, per quanto riguarda i dazi, con le regole del codice doganale, poiché la confisca costituisce una causa di estinzione dell'obbligazione doganale ferma la persistenza delle sanzioni. In particolare, nella vigenza del Codice doganale comunitario (art. 233, lett. d, CDC) ciò poteva avvenire purché il sequestro fosse stato effettuato *«all'atto dell'introduzione irregolare»* delle merci nel territorio doganale, restando privo di rilievo il sequestro successivo; nel vigente Codice doganale unionale, invece, l'estinzione non è più subordinata alla condizione che il sequestro avvenga contestualmente all'introduzione delle merci nel territorio doganale dell'Unione (art. 124, par. 1, lett. e), CDU).

È importante sottolineare che tale effetto estintivo non riguarda l'Iva all'importazione che è accomunata ai dazi poiché l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA autorizza gli Stati membri a collegare il fatto generatore dell'esigibilità dell'Iva all'importazione a quelli dei dazi doganali, senza che ciò, tuttavia, ne determini una modificazione della natura e delle condizioni di esistenza (v. Corte di giustizia, sentenza 7 aprile 2022, causa C-489/20, UB, punto 47).

8.2. In conclusione, dunque, la confisca ex art. 301 TULD ha natura di misura di sicurezza, con una finalità special-preventiva finalizzata, tramite l'ablazione del bene, da un lato a neutralizzare l'attrattiva alla realizzazione dell'illecito ove lo stesso fosse lasciato nella disponibilità del contravventore e, dall'altro, a recuperare all'erario, nella misura più celere e massima, il tributo evaso, dovendosi escludere che la sua



irrogazione, con riguardo al mancato versamento dei dazi, si ponga in contrasto con il principio di proporzionalità.

8.3. Ne deriva, ulteriormente, che, essendo la misura applicabile per la condotta di contrabbando per i dazi, la questione resta priva di rilevanza rispetto alla condotta di evasione dell'Iva all'importazione.

9. Il quinto motivo è inammissibile.

9.1. La doglianza, infatti, è nuova posto che la questione non risulta trattata in alcun modo nella sentenza impugnata, né indicata nelle conclusioni ivi in epigrafe, né negli atti per come riprodotti, avendo il ricorrente, in tale evenienza, l'onere, a pena di inammissibilità, «*non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione innanzi al giudice di merito, ma anche di indicare in quale scritto difensivo o atto del giudizio precedente lo abbia fatto, onde dar modo alla Corte di cassazione di controllare "ex actis" la veridicità di tale asserzione, prima di esaminare nel merito la questione stessa*» (Cass. n. 8206 del 22/04/2016; Cass. n. 2038 del 24/01/2019).

10. Il sesto motivo è parimenti inammissibile per plurime ragioni.

10.1. La doglianza, in primo luogo, è inammissibile per novità.

L'asserita alterità del bene, infatti, è introdotta per la prima volta in sede di legittimità e, anzi, dallo stesso atto di controdeduzioni in appello risulta, al contrario, (v. pag. 16 ricorso per cassazione) «*nel caso di specie ... [redacted] risiede in Italia e la società [redacted] SA, proprietaria del veicolo, è un soggetto extra UE*».

10.2. Il motivo, inoltre, è inammissibile per difetto di interesse, trattandosi di censura deducibile, in quanto tale, dal titolare del bene in ragione della sua qualità di soggetto terzo rispetto al provvedimento adottato.

11. Il ricorso va pertanto rigettato.

Le spese, attese le specificità della vicenda, caratterizzata da profili di novità, vanno compensate.



P.Q.M.

La Corte, a Sezioni Unite, rigetta il ricorso e compensa le spese.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 27/02/2024.

Il Presidente

Pasquale D'Ascola

Il Consigliere est.

Giuseppe Fuochi Tinarelli

