



Evazione dell'iva all'importazione: Confisca doganale (obbligatoria) o confisca amministrativa (facoltativa)? La parola alle Sezioni Unite della Cassazione

Nel mio *vademecum* per i controlli di polizia in materia di circolazione dei veicoli con targa estera, disponibile sul sito dell'ASAPS e presentato nel numero 249 (luglio/agosto 2022) di questa rivista, in coda alla nota 6, avevo auspicato un intervento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione per dirimere i contrasti giurisprudenziali sorti **in merito alla qualificazione dell'evazione dell'IVA all'importazione come fattispecie autonoma di reato** (sulla base dell'assunto per cui l'IVA all'importazione costituisce un tributo interno, al pari dell'IVA, sugli scambi nazionali) **o come contrabbando** (dunque considerando l'IVA all'importazione un diritto di confine), a seconda che si consideri o meno *quoad poenam* il rinvio alle disposizioni delle leggi doganali contenuto nell'art. 70 - co. 1 - D.P.R. 633/1972.

La questione era sollevata in relazione alla circolazione nazionale di veicoli con targa di Stati extra UE, con particolare riferimento a quelli immatricolati in Svizzera, San Marino, Liechtenstein, Città del Vaticano e Andorra, Paesi che hanno stipulato degli accordi doganali con l'UE o con l'Italia in virtù dei quali gli scambi commerciali avvengono in esenzione da tutti i dazi all'importazione.

Finalmente, con due ordinanze interlocutorie, n. 21917 del 21.07.2023 (che riguarda un caso di importazione dalla Svizzera di un quadro di grosso valore e che qui si commenterà) e n. 30449 del 02.11.2023 (concernente il caso di un soggetto, residente in Italia, conducente di un veicolo di proprietà di una società svizzera e che, in sostanza, è una riproposizione delle questioni esaminate con la prima, alla quale fa rimando), la Sezione 5 della Corte di Cassazione, ritenendo la questione di rilevanza nomofilattica, ha investito il Primo Presidente per l'eventuale assegnazione dei rispettivi ricorsi alle Sezioni Unite.

In entrambi i casi, il competente Ufficio delle Dogane aveva disposto la confisca dei beni sottratti al pagamento dei diritti di confine, e i ricorsi e l'analisi svolta dal Collegio vertono proprio su tale provvedimento. Nell'Ordinanza n. 21917, la Corte ribadisce l'orientamento consolidato secondo il quale **l'IVA all'importazione non è un diritto di confine, bensì un tributo interno** (pertanto escluso dall'ambito di applicazione dei citati accordi doganali¹, precisando **«che ciò non esclude che, in ragione del richiamo contenuto nell'art. 70 del d.P.R. n. 633 del 1972², l'IVA all'importazione e i diritti di confine (che sono di natura doganale) presentino, quanto a meccanismi applicativi, disciplina comune e, pur configurando tributi distinti e separatamente liquidati, siano resi oggetto di un unico prelievo effettuato sulla bolletta doganale quale condizione per il rilascio della merce»**.

Richiamando poi la propria sentenza n. 7951/2019 (citata anche nel suddetto *vademecum*), ricorda che l'IVA all'importazione e l'IVA intracomunitaria costituiscono la medesima imposta, con la differenza che la prima, sul piano procedimentale, **«va versata per effetto e in occasione di ciascuna importazione (giusta l'art. 70 del d.P.R. n. 633/72), al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana»**, mentre, sul piano sanzionatorio, **«l'applicabilità (...) delle sanzioni contemplate dalle leggi doganali relative ai diritti di confine (art. 70, primo comma, secondo nucleo normativo) è giustificata dalla diversità degli elementi costitutivi dell'infrazione (...), che determina maggiore difficoltà a scoprirla»**. E quanto alla questione della confisca, conclude che **«il richiamo dell'art. 70 alle sanzioni relative ai diritti di confine comporta (in presenza di reato non depenalizzato³ l'applicabilità obbligatoria anche della confisca prevista dall'art. 301 del d.P.R. n. 43 del 1973 [TULD] (...). Pertanto, il rinvio operato dal sistema dell'IVA alle sanzioni previste dalle "leggi doganali relative ai diritti di confine" deve intendersi effettuato "quoad poenam", ovvero al fine di determinare le sanzioni irrogabili in caso di violazioni e ciò sia nel caso in cui siano applicabili le sanzioni amministrative pecuniarie, sia nel caso siano applicabili le sanzioni penali⁴»**.

Ora, considerato che:

- l'art. 295-bis - co. 3 - TULD dispone la **confisca doganale** ex art. 301 TULD (obbligatoria) se l'**ammontare dei diritti di confine dovuti non supera euro 3.996,96**;

- l'art. 1 - co. 4 - D.Lgs. 8/2016 esclude dalla depenalizzazione operata dal comma 1 dello stesso articolo i reati del TULD per i quali l'**ammontare dei diritti di confine dovuti è superiore a 10.000 euro⁵**, i quali pertanto restano soggetti a **confisca doganale** ex art. 301 TULD (obbligatoria);

alcuni sostengono che alle fattispecie illecite depen-

nalizzate, ossia, disposizioni alla mano, quelle con **evasione di imposta compresa tra euro 3.996,96 e 10.000 euro**, essendo divenute violazioni amministrative (al pari di quelle previste dall'art. 295-bis) per effetto delle disposizioni del citato D.Lgs. 8/2016, in assenza di una espressa previsione da parte del TULD, non potrebbe più applicarsi la confisca doganale (obbligatoria), bensì la **confisca amministrativa (facoltativa)** prevista dall'art. 20 - co. 3 - L. 689/1981⁶, in veste di norma sussidiaria.

A ben vedere, però, tale tesi comporta un problema di coerenza sistematica dell'attuale sistema repressivo delle violazioni doganali, in quanto si giungerebbe, in violazione del principio di proporzionalità delle sanzioni, all'assurdo giuridico di applicare la sanzione accessoria della confisca alle ipotesi con evasione IVA fino 3.996,96 euro, negandola, paradossalmente, nei casi evasione di imposta compresa tra euro 3.996,96 e 10.000 euro, come d'altra parte condivisibilmente segnalato dalla Procura Generale⁷. Inoltre, osta a tale tesi il dato letterale desumibile dall'art. 70 - co. 1 - D.P.R. 633/1972, il quale, disponendo il rinvio alle sanzioni previste dalle leggi doganali sui diritti di confine, **«include anche il richiamo alla sanzione accessoria della confisca prevista dall'art. 301 T.U.L.D.»**.

Infine, dopo aver rilevato che:

- con il termine "confisca", al di là del nome, **«si identificano misure ablativo di diversa natura, a seconda del contesto normativo»**;

- in dottrina si discute se tale istituto abbia natura di "misura di sicurezza patrimoniale", "misura sanzionatoria" o "ibrida" e se **«consegue alla pericolosità del condannato, ovvero alla sua condanna e/o alla pericolosità o alla pericolosità della cosa»**;

- la stessa Corte (Sez. 4), con sentenza n. 25765/2021, **«in proposito, ha affermato che la confisca obbligatoria in questione non ha natura sanzionatoria, ma costituisce, 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»**,

il Collegio, ritenendolo opportuno **«in considerazione della particolare importanza delle questioni di diritto sottoposte»**, ha rimesso gli atti al Primo Presidente per l'eventuale interessamento delle Sezioni Unite.

A prescindere dall'esito della vicenda (che sarà oggetto di analisi su questa rivista, con conseguente aggiornamento del *vademecum* operativo), il dato che più conta ai fini dei controlli su strada, con particolare riferimento alla circolazione nazionale di veicoli immatricolati nei citati Stati extra UE con i quali sono in vigore accordi doganali di esenzione dai dazi all'importazione, è che con l'ordinanza esaminata la

Suprema Corte ha stabilito che la confisca è comunque prevista, sia essa obbligatoria o facoltativa (facoltà che è in capo all'autorità doganale), e pertanto, **in caso di mancato rispetto delle norme relative al regime dell'ammissione temporanea**, disciplinata dal capo 4 del R.D. (UE) 2015/2446, **gli operatori di polizia potranno, rectius, dovranno in ogni caso procedere al sequestro amministrativo dei veicoli**, contestando (in via amministrativa o penale, a seconda del caso) non l'illecito di contrabbando bensì quello di **evasione dell'IVA all'importazione**. ■

***Ispettore A-T.P.I. Guardia di Finanza**

Note

1 - L'esenzione riguarda solo il dazio doganale o altra tassa di effetto equivalente.

2 - Art. 70. Applicazione dell'imposta

1. - L'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione. Si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine.

3 - In proposito, è d'obbligo segnalare un marchiano errore commesso dagli *ermellini*: l'IVA evasa nel caso del quadro ammontava ad euro 448.443,41 e quindi, rientrando nella fattispecie ex art. 295 - co. 3 - TULD (che prevede reclusione e multa per diritti di confine di importo superiore a 50.000 euro), non soggetta alla depenalizzazione disposta dall'art. 1 - co. 1 - D.Lgs. 8/2016, la confisca era obbligatoria e dunque tutta la discussione intorno alla sua applicabilità nel caso affrontato non aveva motivo di esistere! Si noti, inoltre, l'evidente contraddittorietà del punto 11.2 dell'ordinanza in argomento (reperibile sul sito www.italggiure.giustizia.it/sncass/).

4 - L'ordinanza richiama la sentenza Cass. pen. 42462/2016, secondo la quale **le sanzioni alle quali fa rimando l'art. 70 D.P.R. 633/1972, «i cui effetti ablativi si risolvono in una sanzione pecuniaria» sono «da intendersi in senso ampio, comprensive, cioè, di misure di sicurezza patrimoniale come la confisca».**

5 - Dettaglio sorprendentemente sfuggito al Collegio, errore che fa il paio con quello segnalato in nota 3. Nell'ordinanza *de qua*, invece, vengono citate come soggette a confisca doganale, a motivo della previsione per esse della pena della reclusione e della multa (che di per sé le esclude dall'ambito di applicazione del D.Lgs. 8/2016) le fattispecie autonome di reato previste dall'art. 295 - co. 3 - TULD (che contempla i casi in cui l'ammontare dei diritti di confine dovuti è maggiore di 50.000 euro e non superiore a 100.000 euro) e dall'art. 295 - co. 2, lett. d-*bis*) - TULD (che riguarda i casi in cui l'ammontare dei diritti di confine dovuti è superiore a 100.000 euro). L'art. 1 D.Lgs. 8/2016 recita infatti:

1. Non costituiscono reato e sono soggette alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro tutte le violazioni per le quali è prevista la sola pena della multa o dell'ammenda.

2. La disposizione del comma 1 si applica anche ai reati in esso previsti che, nelle ipotesi aggravate, sono puniti con la pena detentiva, sola, alternativa o congiunta a quella pecuniaria. In tal caso, le ipotesi aggravate sono da ritenersi fattispecie autonome di reato.

4. La disposizione del comma 1 non si applica ai reati di cui al decreto legislativo 25 luglio 1998, n. 286, nonché ai 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.

6 - Art. 20. Sanzioni amministrative accessorie

3. 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.

7 - Procura Generale che però fa riferimento ai casi di evasione d'imposta non superiore a 50.000 euro, anch'essa non tenendo conto del comma 4 dell'art. 1 D.Lgs. 8/2016.

** Pur garantendo la massima affidabilità riguardo al contenuto della presente opera, l'Autore non risponde dei danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'opera rispecchia esclusivamente l'interpretazione dell'Autore e non impegna in alcun modo l'amministrazione da cui dipende o altre amministrazioni dello Stato.*

La presente opera è coperta dal diritto d'autore e come tale tutelata dalla L. 633/1941. Delle parti già oggetto di preventiva pubblicazione è stata data debita indicazione. Eventuali riproduzioni, anche solo parziali, della stessa dovranno essere preventivamente autorizzate dall'Autore e, in ogni caso, dell'effettiva paternità dell'opera dovrà essere fatta menzione in nota.