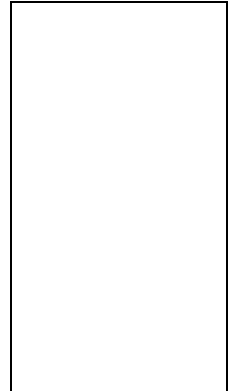


Civile Sent. Sez. 5 Num. 22851 Anno 2026
Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA
Relatore: GALASSO GIOVANNI
Data pubblicazione: 07/07/2026



SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 7488/2025 R.G. proposto da:

DAMA CHEMICAL S.R.L. (c.f. 01942640961), costituitasi in persona del Dr. Francesco Doldi, dichiaratosi legale rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'avvocato Claudio Lucisano (c.f. LCSCLD54S26H501P);

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI (c.f. 97210890584), costituitasi in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (c.f. 80224030587);

-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia n. 120/2025 depositata il 14/1/2025.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 24/2/2026 dal Consigliere Giovanni Galasso.

Udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Pasquale Serrao d'Aquino, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Uditi l'Avv. Claudia Lazzeri, per delega del difensore della ricorrente, e per la controricorrente l'Avvocatura Generale dello Stato nella persona dell'Avv. Laura Greta Verena Delbono.

FATTI DI CAUSA

1. Dalla sentenza impugnata e dagli atti delle parti risulta che la Dama Chemical S.r.l. impugnava gli avvisi di pagamento n. 2023/OL/004 reg. 2023/A/8872 e n. 2023/OL/03 reg. 2023/A/8853 e gli atti di irrogazione di sanzioni n. 2023-69-278100 e n. 2023-68-278100 per l'imposta dovuta per l'immissione in consumo di oli lubrificanti. La società deduceva che era titolare di licenza per attività di stoccaggio, miscelazione, denaturazione, confezionamento, spedizione per conto terzi di prodotti chimici, petroliferi e petrolchimici in due stabilimenti; era quindi solo depositaria dei materiali immessi in consumo, di cui erano invece proprietarie la Tenad Enterprise SA e la Rhython Italiana S.r.l.. I predetti materiali risultavano ceduti, tra il 2019 ed il 2020, dalle proprietarie ad altri soggetti siti in paesi dell'Unione Europea e di tale circostanza aveva ricevuto la prova attraverso la documentazione attestante il trasporto (CMR regolarmente compilati). Alla stessa, quindi, non poteva essere riconosciuta alcuna responsabilità per il fatto che tali prodotti erano stati rinvenuti e sequestrati, nel corso di indagini penali, nel territorio dello Stato; aveva presentato anche una denuncia nei confronti del legale rappresentante della Tenad Enterprise SA. In ogni caso, sussistevano quanto meno i presupposti per l'abbuono ai sensi dell'art. 4 d.lgs. 504/1995.

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano, riuniti i ricorsi, li rigettava.

2. Proponeva appello la contribuente, ma la CGT di secondo grado della Lombardia, con sentenza n. 120/2025, rigettava l'impugnazione.

Osservava, in particolare, che non era neppure contestato che i prodotti fossero stati immessi in consumo in Italia, in quanto la depositaria si era limitata solo a sostenere che non aveva alcuna responsabilità, in quanto la documentazione attestante il trasferimento dei prodotti in Bulgaria era assolutamente regolare; senonché i terzi indicati da quest'ultima come reali responsabili non avevano alcun rapporto con l'Agenzia delle Dogane e, in base alla normativa fiscale, obbligata al pagamento dell'imposta era la depositaria (richiamava, in particolare, Cass. n. 33144/2023 e le decisioni della Corte di Giustizia UE nelle cause C-325/99, G. Van de Water, e C-95/19, Silcompa).

Escludeva, infine, la sussistenza di quelle condizioni obiettive di incertezza che, ai sensi degli artt. 8 d.lgs. 546/1992, 6 d.lgs. 472/1997 e 10 l. 212/2000 potevano impedire l'applicazione delle sanzioni.

3. Avverso tale sentenza la società ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle Dogane.

La Procura Generale (nella persona del Dr. Pasquale Serrao D'Aquino) ha depositato una memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c. con la quale ha chiesto il rigetto del ricorso.

Anche la società ha depositato una memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 Con il primo motivo di ricorso, la società ha denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione e falsa applicazione degli artt. 61, comma 1°, lett. c) e 62, comma 1°, lett. a) d.lgs. 504/1995, nonché degli artt. 3 e 53 Cost.. Ad avviso della ricorrente, la

CGT di secondo grado avrebbe erroneamente ritenuto sussistente il presupposto per l'applicazione dell'imposta, cioè l'immissione in consumo dei lubrificanti. Dopo aver rilevato che, nel caso di specie, trova applicazione la disciplina di cui agli artt. 61 e ss. d.lgs. 504/1995 sull'imposta di consumo sugli oli lubrificanti, che non costituisce tributo armonizzato e non quella sulle "accise armonizzate", ha dedotto che il sequestro penale escluderebbe il collocamento dei beni in consumo (presupposto per l'applicazione dell'imposta), nonché l'esigenza di prevenire l'evasione che costituisce il motivo per il quale l'imposta viene versata da chi immette i beni in consumo; tale circostanza, peraltro, impedirebbe anche al detentore di realizzare la traslazione del tributo nei confronti del rivenditore o del consumatore finale, attraverso l'esercizio del diritto di rivalsa ex artt. 16, comma 3°, e 61, comma 2°, d.lgs. 504/1995, con la conseguenza che l'imposta finirebbe per gravare sullo stesso detentore, in violazione del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). Infine, ha dedotto che l'obbligazione sarebbe addirittura estinta per effetto del sequestro, come previsto dall'art. 6, paragrafo 3, lett. d) della direttiva UE 2020/262 in materia di accise.

1.2 Preliminarmente, va rilevato che è infondata l'eccezione di inammissibilità del motivo, in considerazione della sua novità, formulata dall'Amministrazione; la questione della mancata immissione in consumo costituiva già motivo di appello, come si evince dalla sentenza di secondo grado, ed era affrontata anche nella sentenza di primo grado trascritta dalle parti nei loro atti; anche la circostanza del sequestro è riportata nelle precedenti decisioni ed è pacifica. Dunque, non si ravvisano elementi di novità nel motivo in esame; né è vero che con lo stesso si richiede «una rivalutazione di elementi di fatto già esaminati nei precedenti gradi di merito», giacché, al contrario, ferma la ricostruzione fattuale della vicenda, si chiede solo di valutare se nella stessa siano ravvisabili i

presupposti per l'applicazione dell'imposta, questione che ha costituito oggetto del giudizio in tutti i precedenti gradi.

1.3 Occorre quindi ricostruire la disciplina delle accise e delle "altre imposizioni indirette" previste dal titolo III (artt. 61 e ss.) del d.lgs. 504/1995.

Va infatti osservato che l'accisa, cioè - *«l'imposizione indiretta sulla produzione o sul consumo dei prodotti energetici, dell'alcole etilico e delle bevande alcoliche, dell'energia elettrica e dei tabacchi lavorati, diversa dalle altre imposizioni indirette previste dal Titolo III del presente testo unico»* (art. 1, comma 2°, lett. a) d.lgs. 504/1995) - si applica ai prodotti indicati nell'art. 21 d.lgs. 504/1995 tra i quali, in generale, i carburanti e gli oli combustibili destinati ad essere utilizzati per l'alimentazione di impianti di riscaldamento o di motori. Sono invece assoggettati all'imposta indiretta di cui all'art. 61 cit. *«a) gli oli lubrificanti (codice NC da 2710 19 81 a 2710 19 99), anche ottenuti dalla rigenerazione di oli usati derivanti da oli a base minerale o sintetica già immessi in consumo, qualora:*

1) destinati, messi in vendita o impiegati per usi diversi dalla combustione o carburazione;

2) utilizzati in miscela con i carburanti con funzione di lubrificazione;

b) i bitumi di petrolio (codice NC 2713 20 00)»

I presupposti per l'applicazione di questa imposta, benché modellati su quelli riguardanti le accise, sono comunque autonomamente disciplinati dall'art. 61 d.lgs. 504/1995, nel quale è stabilito che:

«1. Le imposizioni indirette sulla produzione e sui consumi diverse da quelle previste dai titoli I e II e dall'imposta di fabbricazione sui fiammiferi, si applicano con le seguenti modalità:

a) l'imposta è dovuta sui prodotti immessi in consumo nel mercato interno ed è esigibile con l'aliquota vigente alla data in cui viene effettuata l'immissione in consumo;

b) obbligato al pagamento dell'imposta è:

- 1) il fabbricante per i prodotti ottenuti nel territorio dello Stato;
 - 2) il soggetto che effettua la prima immissione in consumo per i prodotti di provenienza comunitaria;
 - 3) l'importatore per i prodotti di provenienza da Paesi terzi;
- c) l'immissione in consumo si verifica:
- 1) per i prodotti nazionali, all'atto della cessione sia ai diretti utilizzatori o consumatori sia a ditte esercenti il commercio che ne effettuano la rivendita;
 - 2) per i prodotti di provenienza comunitaria, all'atto del ricevimento della merce da parte del soggetto acquirente ovvero nel momento in cui si considera effettuata, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la cessione, da parte del venditore residente in altro Stato membro, a privati consumatori o a soggetti che agiscono nell'esercizio di una impresa, arte o professione;
 - 3) per i prodotti di provenienza da Paesi terzi, all'atto dell'importazione;
 - 4) per i prodotti che risultano mancanti alle verifiche e per i quali non è possibile accertare il regolare esito, all'atto della loro constatazione;
- d) i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta sono muniti di una licenza fiscale rilasciata dall'Ufficio dell'Agenzia delle dogane, competente per territorio. Gli stessi soggetti sono tenuti al pagamento di un diritto annuale ed a prestare cauzione per un importo pari al 10 per cento dell'imposta gravante su tutto il prodotto giacente e, comunque, non inferiore all'imposta dovuta mediamente per il periodo di tempo cui si riferisce la dichiarazione presentata ai fini del pagamento dell'imposta;
- e) l'imposta dovuta viene determinata sulla base dei dati e degli elementi richiesti dall'amministrazione finanziaria, che devono essere indicati nella dichiarazione mensile che il soggetto obbligato deve presentare, ai fini dell'accertamento, entro il mese successivo a quello cui si riferisce. Entro lo stesso termine deve essere effettuato il versamento dell'imposta. I termini per la presentazione delle dichiarazioni e per il pagamento

dell'imposta possono essere modificati con decreti del Ministero dell'economia e delle finanze;

f) per i prodotti di provenienza da Paesi terzi l'imposta viene accertata e riscossa dall'Agenzia delle dogane con le modalità previste per i diritti di confine, fermo restando che il pagamento non può essere dilazionato per un periodo di tempo superiore a quello mediamente previsto per i prodotti nazionali e comunitari;

g) per i tardivi pagamenti dell'imposta si applicano le indennità di mora e gli interessi previsti nell'art. 3, comma 4.

2. Per i tributi disciplinati dal presente titolo si applicano le disposizioni dell'articolo 3, comma 4, terzo periodo, dell'articolo 4, dell'articolo 5, commi 3 e 4, dell'articolo 6, commi 5 e 13, dell'articolo 14, dell'articolo 15, dell'articolo 16, dell'articolo 17, dell'articolo 18 e dell'articolo 19».

L'art. 61 tratteggia una disciplina autonoma rispetto alle accise ed indica, al comma 2, in maniera specifica, le norme in materia di accise che sono applicabili.

Come osservato in più occasioni da questa Corte (Cass. n. 18616/2019), l'imposta in oggetto «è legittimamente applicabile nel mercato interno (Cass., Sez. V, 4 aprile 2013, n. 8327) in caso di immissione in consumo dell'olio lubrificante anche per fini diversi da combustione e carburazione (Cass., 1° marzo 2019, n. 6138), trattandosi di imposta conforme alla direttiva n. 2003/96/CE (CGUE, sentenza 12 febbraio 2015, C-349/13, Minister Finansów contro Oli Trading Poland sp. z.o.o. w Szczecinie). La regolamentazione della disciplina degli oli lubrificanti e delle relative accise di cui alla citata direttiva n. 2003/96/CE ha, difatti, escluso gli oli utilizzati per usi diversi dall'ambito di applicazione della nuova direttiva a differenza di quanto accadeva nel vigore delle precedenti direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE, che ricomprendevano gli oli minerali utilizzati non come carburanti o combustibile nell'ambito delle accise armonizzate benché esenti da

imposta, per cui è venuta meno la relativa disciplina di esenzione dal pagamento delle medesime (CGUE, sentenza 5 luglio 2007, Fendt, C-145/06 e C-146/06, punti 37 e 38)» (Cass. n. 33306/2024).

Le condizioni di esigibilità sono espressamente ed autonomamente indicate; anche il concetto di immissione in consumo è specificamente disciplinato, ma non presenta sostanziali differenze con quanto previsto in materia di accise dall'art. 2, comma 2°, secondo il quale: «2. L'accisa è esigibile all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato. Si considera immissione in consumo anche:

- a) lo svincolo, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa da un regime sospensivo;*
- b) l'ammanto di prodotti sottoposti ad accisa, in misura superiore a quella consentita o quando non ricorrono le condizioni per la concessione dell'abbuono di cui all'articolo 4;*
- c) la fabbricazione, comprese la trasformazione o la lavorazione, anche irregolari, di prodotti sottoposti ad accisa avvenuta al di fuori di un regime sospensivo;*
- d) l'importazione di prodotti sottoposti ad accisa, a meno che gli stessi non siano immediatamente vincolati, all'atto dell'importazione, al regime sospensivo o l'ingresso irregolare dei medesimi prodotti nel territorio dello Stato, a condizione che, nei predetti casi, l'obbligazione doganale non sia stata estinta ai sensi di quanto previsto dall'articolo 124, paragrafo 1, lettere e), f), g) e k), del CDU;*
- e) la detenzione, al di fuori di un regime sospensivo, di prodotti sottoposti ad accisa per i quali non sia stata applicata una accisa conformemente alle disposizioni di cui al presente testo unico».*

Sebbene il regime sospensivo non sia espressamente previsto dall'art. 61 d.lgs. 504/1995, allo stesso si fa riferimento nell'art. 4 richiamato dall'art. 61, comma 2°, sicché deve ritenersi che esso trovi comunque applicazione anche alla fattispecie in esame.

1.4 Alla luce della disciplina esposta, non può quindi dubitarsi del fatto che, nel caso di specie, l'immissione in consumo sia avvenuta ai sensi dell'art. 61, comma 1°, lett. c) nn. 1) e 4) o dell'art. 2, comma 2°, lett. a) d.lgs. 504/1995.

Del resto, questa Corte ha osservato in materia di accise – ma il principio può essere applicato anche alle ipotesi disciplinate nel titolo III del d.lgs. 504/1995 – che *«anche la Corte di Giustizia (sentenza 5 aprile 2001, G. van de Water c. Staatssecretaris van Financiën, in C-325/99) ha stabilito che un prodotto soggetto ad accise, detenuto al di fuori di un regime sospensivo, è stato necessariamente, in un determinato momento, in qualsivoglia modo, immesso in consumo ai sensi dell'art. 6, n. 1, dir. n. 92/12/CE, per il quale è immissione in consumo non soltanto qualsiasi fabbricazione o importazione di prodotti soggetti ad accisa al di fuori di un regime sospensivo, ma anche qualsiasi svincolo, anche irregolare, da siffatto regime. Ogni qualvolta, dunque, si accerti che un prodotto è uscito da un regime sospensivo senza che l'accisa sia stata assolta, si verifica l'immissione in consumo ai sensi dell'art. 6, n. 1, della direttiva, il che determina l'esigibilità dell'accisa (v. anche Corte di Giustizia, sentenza 24 febbraio 2021, Silcompa, in C-95/19, punti 47 e 49)»* (Cass. n. 33144/2023).

Resta quindi irrilevante la circostanza del sequestro, intervenuta dopo l'immissione in consumo e, dunque, dopo che l'imposta è divenuta esigibile.

1.5 Non appare poi determinante, per escludere l'esigibilità dell'imposta, il richiamo da parte della ricorrente all'art. 6, paragrafo 3, lett. d) della direttiva UE 2020/262 (che ha sostituito la direttiva 2008/118 che, a sua volta, aveva sostituito la direttiva 1992/12) secondo il quale costituisce immissione in consumo *«l'importazione dei prodotti sottoposti ad accisa, a meno che essi non siano immediatamente vincolati, all'atto dell'importazione, a un regime di sospensione dall'accisa, o il loro ingresso*

irregolare, a meno che l'obbligazione doganale sia stata estinta ai sensi dell'articolo 124, paragrafo 1, lettere e), f), g) o k), del regolamento (UE) n. 952/2013. Se l'obbligazione doganale è stata estinta ai sensi dell'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del regolamento (UE) n. 952/2013 gli Stati membri possono prevedere, nella normativa nazionale, una sanzione che tiene conto dell'importo dell'accisa che sarebbe sorta»; l'art. 124, paragrafo 1, lett. e) cit. dispone che l'obbligazione doganale si estingue «quando le merci soggette a dazi all'importazione o all'esportazione vengono confiscate o sequestrate e contemporaneamente o successivamente confiscate».

Va innanzi tutto rilevato quanto meno la contraddittorietà dell'argomentazione della ricorrente che dapprima ha ripetutamente evidenziato la differenza tra le "accise armonizzate" ed i tributi disciplinati nel titolo III del d.lgs. 504/1995, salvo poi invocare la disciplina comunitaria, recepita dal legislatore nazionale, come si evince dall'art. 2, comma 2°, lett. d) d.lgs. 504/1995 nel testo modificato dal d.lgs. 180/2021, che tuttavia riguarda le sole accise e non è richiamato dall'art. 61.

1.6 Inoltre, anche a prescindere da tale considerazione, la predetta disciplina non può trovare applicazione, *ratione temporis*, alla fattispecie in esame.

L'art. 3 del d.lgs. 180/2021, che ha introdotto la previsione nel nostro ordinamento, stabilisce che «Le disposizioni di cui all'articolo 1, ad eccezione di quanto previsto dal comma 1, lettera d), numero 1), e lettera v) nonché le disposizioni di cui all'articolo 2 hanno efficacia a decorrere dal 13 febbraio 2023)».

Inoltre, l'art. 57 della direttiva 2020/262 (pubblicata in GU 27/2/2020) dispone che «La presente direttiva entra in vigore il ventesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea.

Gli articoli 1, 4 e 5, gli articoli da 7 a 11, gli articoli 13, 14 e 15, gli articoli 18, 23 e 24, gli articoli 30, 31 e 32, gli articoli da 47 a 53, gli articoli 56 e 58 si applicano a decorrere dal 13 febbraio 2023», mentre il termine per il recepimento è fissato dall'art. 55 al 31/12/2021.

1.7 In ogni caso, tanto dalla norma interna quanto dalla direttiva, si evince che l'esclusione dell'esigibilità per effetto dell'estinzione dovuta (tra l'altro) alla confisca o al sequestro seguito dalla confisca, riguarda esclusivamente l'ipotesi dell'importazione dei prodotti. Diversamente, non si spiegherebbe per quale motivo la medesima previsione non sia contenuta anche in relazione alla lettera a) dell'art. 2, comma 2, d.lgs. 504/1995 o dell'art. 6, paragrafo 3, della direttiva 2020/62 riguardanti lo svincolo irregolare dal regime di sospensione, né il richiamo alla disciplina doganale.

Va ancora considerato che la norma fa riferimento in maniera inequivocabile alla confisca (l'indicazione del sequestro è solo per il caso in cui questo sia seguito dalla confisca), cioè alla definitiva acquisizione da parte dello Stato dei prodotti; nel caso di specie, non risulta che i beni siano stati confiscati.

1.8 Va infine osservato che nella vigenza della direttiva precedente è stato escluso che la confisca estinguesse l'obbligo di versare le accise.

Al riguardo la Corte di Giustizia UE (sentenza n. 7 aprile 2022 nella causa C-489/20, *Kauno teritoriné muitiné*) – nella vigenza della direttiva 2008/118 che, tuttavia, all'articolo 7, paragrafo 2, lettera d), non conteneva, a differenza dell'art. 6, paragrafo 3, della direttiva 2020/62, il riferimento espresso all'art. 124 - ha osservato che «*40 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 2, lettera b), e l'articolo 7, paragrafo 1, della direttiva 2008/118, nonché l'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), e l'articolo 70 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che l'estinzione dell'obbligazione doganale per la causa prevista all'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del*

codice doganale dell'Unione comporti l'estinzione dell'obbligazione connessa, rispettivamente, alle accise e all'IVA per le merci introdotte illegalmente nel territorio doganale dell'Unione.

41 Per quanto riguarda l'obbligo di versare le accise, occorre ricordare che, in forza dell'articolo 2, lettera b), della direttiva 2008/118, i prodotti sottoposti ad accisa sono soggetti a tale imposta al momento della loro introduzione nel territorio dell'Unione. Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 1, di tale direttiva, l'accisa diventa esigibile al momento dell'immissione in consumo e nello Stato membro in cui quest'ultima viene effettuata. L'articolo 7, paragrafo 2, lettera d), di detta direttiva prevede che la nozione di «immissione in consumo» includa l'importazione, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa a meno che questi ultimi non siano immediatamente vincolati, all'atto dell'importazione, ad un regime di sospensione dall'accisa.

42 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 42 delle sue conclusioni, la direttiva 2008/118 non contiene disposizioni che prevedano l'estinzione dell'obbligo di pagare i diritti di accisa in caso di estinzione dell'obbligazione doganale relativa alle merci di contrabbando per la causa di cui all'articolo 124, paragrafo 1, lettera e), del codice doganale dell'Unione. Ne consegue che, una volta divenuta esigibile, l'accisa su tali merci resta dovuta.

43 Tale valutazione è corroborata dal fatto che, qualora merci importate in modo irregolare siano sequestrate e confiscate dalle autorità dopo aver lasciato il primo ufficio doganale ubicato all'interno del territorio dell'Unione, si deve ritenere che esse siano state importate nell'Unione, cosicché il fatto generatore dell'accisa si è, rispetto ad esse, verificato (v., per analogia, sentenza del 29 aprile 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punto 74).

44 Inoltre, le merci oggetto di una siffatta irregolare importazione sono considerate immesse in consumo, di modo che il loro successivo

assoggettamento ad un regime di deposito doganale, a seguito del loro sequestro e della loro confisca, non ha alcuna incidenza sull'esigibilità delle accise (v., per analogia, sentenza del 29 aprile 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punto 81).

45 Nel caso di specie, dal momento che le merci di cui trattasi sono state sequestrate e confiscate dopo essere state immesse in consumo, ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 2, lettera d), della direttiva 2008/118, le accise restano esigibili, mentre l'estinzione della corrispondente obbligazione doganale è ininfluente al riguardo».

Pertanto, alla luce di tutte le considerazioni svolte, deve escludersi che il sequestro possa incidere sull'esigibilità dell'imposta.

2.1 Con il secondo motivo di ricorso è stato denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione e falsa applicazione degli artt. 61, comma 2°, lett. a) e 4, comma 1°, d.lgs. 504/1995. Ad avviso della società, dovrebbe trovare applicazione l'art. 4 d.lgs. 504/1995, espressamente richiamato dall'art. 61, secondo il quale è previsto l'abbuono dell'imposta in caso di perdita del prodotto in regime di sospensione, quando questa sia dovuta a caso fortuito o forza maggiore e, dunque, non sia imputabile al depositario; tale ipotesi ricorrerebbe anche nel caso di specie, in cui lo svincolo illegittimo è stato causato dalla condotta illecita di terzi di cui il depositario non poteva essere consapevole neppure con l'impiego della diligenza richiesta ad un operatore professionale.

2.2 Il motivo è infondato.

L'art. 4 d.lgs. 504/1995 (richiamato dall'art. 61), nel testo *ratione temporis* applicabile alla presente controversia, anteriore alle modifiche introdotte con d.lgs. 180/2021 - che riguardano comunque solo l'individuazione delle ipotesi di non imputabilità in caso di concorso della condotta del soggetto passivo con quella di terzi - prevedeva, al primo comma, che «*In caso di perdita irrimediabile o distruzione totale di*

prodotti che si trovano in regime sospensivo, è concesso l'abbuono della relativa imposta qualora il soggetto obbligato provi, in un modo ritenuto soddisfacente dall'Amministrazione finanziaria, che la perdita o la distruzione dei prodotti è avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore. Fatta eccezione per i tabacchi lavorati, i fatti imputabili a titolo di colpa non grave, a terzi o allo stesso soggetto passivo, sono equiparati al caso fortuito ed alla forza maggiore».

La norma riproduce sostanzialmente quanto previsto dall'art. 14, paragrafo 1, della direttiva 1992/12 «1. Il depositario autorizzato beneficia di un abbuono d'imposta per le perdite verificatesi durante il regime sospensivo, imputabili a casi fortuiti o di forza maggiore e accertate dalle autorità di ciascuno Stato membro. Egli beneficia, inoltre, in regime sospensivo, di un abbuono d'imposta per le perdite inerenti alla natura dei prodotti avvenute durante il processo di fabbricazione e di lavorazione, il magazzinaggio e il trasporto. Ogni Stato membro fissa le condizioni alle quali tali abbuoni sono concessi. Gli abbuoni d'imposta si applicano anche agli operatori di cui all'articolo 16 relativamente al trasporto in regime di sospensione dei diritti di accisa».

2.3 Con riguardo alla disciplina europea nella formulazione appena riportata si è espressa anche la Corte di Giustizia UE che, in una vicenda analoga a quella in esame, su sollecitazione di questa Corte, ha chiarito che: «40 Il fatto imponibile, ai sensi della direttiva 92/12, è costituito, conformemente all'articolo 5, paragrafo 1, primo periodo, di quest'ultima, dalla fabbricazione nel territorio dell'Unione dei prodotti soggetti ad accisa o dalla loro importazione in tale territorio.

41 Per contro, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della direttiva 92/12, l'accisa diviene esigibile, in particolare, all'atto dell'immissione in consumo dei prodotti soggetti ad accisa. Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, secondo comma, lettera a), della direttiva in parola, tale nozione

comprende parimenti lo svincolo, anche irregolare, da un regime sospensivo, definito all'articolo 4, lettera c), di tale direttiva.

42 Un regime del genere è caratterizzato dalla circostanza che le accise concernenti i prodotti in esso rientranti non sono ancora esigibili, benché il fatto generatore dell'imposizione si sia già realizzato. Pertanto, per quanto concerne i prodotti soggetti ad accisa, tale regime prevede il rinvio dell'esigibilità di quest'ultima fino a che non sia soddisfatta una condizione di esigibilità, come quella descritta al punto precedente (sentenza del 24 marzo 2022, *TanQuid Polska*, C-711/20, EU:C:2022:215, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).

43 Una simile condizione di esigibilità è soddisfatta nell'ipotesi in cui i prodotti di cui trattasi siano stati svincolati, anche irregolarmente, dal regime sospensivo, poiché un siffatto svincolo deve essere considerato, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 92/12, come un'immissione in consumo.

44 Occorre pertanto esaminare le condizioni alle quali l'articolo 14, paragrafo 1, di tale direttiva subordina il beneficio di un abbuono d'imposta, al fine di verificare se tali condizioni potrebbero essere soddisfatte in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale.

45 L'articolo 14, paragrafo 1, primo periodo, della direttiva 92/12 prevede che il depositario autorizzato benefici di un abbuono d'imposta per le perdite verificatesi durante il regime sospensivo, imputabili a casi fortuiti o di forza maggiore e accertate dalle autorità di ciascuno Stato membro.

46 Secondo una giurisprudenza costante, i termini di una disposizione del diritto dell'Unione che non contenga alcun rinvio espresso al diritto degli Stati membri ai fini della determinazione del proprio significato e della propria portata devono di norma essere oggetto, nell'intera Unione, di un'interpretazione autonoma e uniforme, da effettuarsi conformemente al loro significato abituale nel linguaggio corrente, tenendo conto del

contesto in cui essi sono utilizzati e degli obiettivi perseguiti dalla normativa di cui essi fanno parte [v., in tal senso, sentenze del 10 giugno 2021, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agente incolpevole)*, C-279/19, EU:C:2021:473, punto 23 nonché giurisprudenza ivi citata].

47 Dalla formulazione dell'articolo 14, paragrafo 1, primo periodo, della direttiva 92/12 risulta che il depositario è esonerato quando sono soddisfatte due condizioni. Infatti, quest'ultimo deve dimostrare, in primo luogo, l'esistenza di una «perdita» verificatasi durante il regime sospensivo e, in secondo luogo, che tale «perdita» è imputabile a caso fortuito o forza maggiore.

48 Conformemente al significato abituale del termine «perdita» nel linguaggio corrente, la perdita subita dal depositario autorizzato rinvia al fatto di essere privato, in tutto o in parte, di un bene di cui quest'ultimo aveva il godimento o il possesso. Ne consegue che costituisce una «perdita» ai sensi di tale articolo 14, paragrafo 1, primo periodo, la scomparsa di un prodotto nel corso della sua produzione, trasformazione, detenzione o circolazione.

49 Poiché l'abbuono d'imposta previsto dall'articolo 14, paragrafo 1, secondo periodo, della direttiva 92/12 è distinto da quello previsto dal primo periodo di tale paragrafo, il primo abbuono non può essere interpretato in modo estensivo (v., in tal senso, sentenza del 18 dicembre 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, punto 43). Inoltre, l'abbuono previsto all'articolo 14, paragrafo 1, primo periodo, della direttiva 92/12 per le perdite imputabili a caso fortuito o di forza maggiore costituisce una deroga alla regola generale, che deve quindi essere oggetto di un'interpretazione restrittiva (v., in tal senso, sentenza del 18 dicembre 2007, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, EU:C:2007:817, punto 30).

50 Pertanto, la scomparsa di un prodotto che si trovi in regime sospensivo non può che significare impossibilità materiale per tale prodotto di essere immesso in consumo, o di entrare nel circuito commerciale dell'Unione.

51 Orbene, un prodotto che, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, viene svincolato in modo irregolare dal regime sospensivo rimane comunque nel circuito commerciale dell'Unione.

52 Pertanto, un siffatto svincolo irregolare dal regime sospensivo di un prodotto soggetto ad accisa non soddisfa la prima delle due condizioni cumulative citate al punto 47 della presente sentenza affinché al depositario autorizzato sia concessa un'esenzione dal pagamento dell'imposta.

53 Pertanto, in assenza di «perdita», un abbuono d'imposta ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, primo periodo, della direttiva 92/12 non può essere concesso al depositario autorizzato in caso di svincolo irregolare dal regime sospensivo, nemmeno qualora tale svincolo derivi da un atto illecito imputabile esclusivamente a un terzo e tale depositario nutra un legittimo affidamento nella regolarità della circolazione del prodotto in regime di sospensione di imposta.

54 L'interpretazione di tale disposizione è corroborata sia dal contesto in cui essa si inserisce sia dagli obiettivi perseguiti dalla direttiva 92/12.

55 In particolare, dall'economia della direttiva 92/12 e segnatamente dall'articolo 13, dall'articolo 15, paragrafi 3 e 4, nonché dall'articolo 20, paragrafo 1, della stessa risulta che il legislatore ha conferito al depositario autorizzato un ruolo centrale nella procedura di circolazione dei prodotti soggetti ad accisa e posti in regime di sospensione (sentenza del 2 giugno 2016, *Kapnoviomichania Karelia*, C-81/15, EU:C:2016:398, punto 31).

56 Tale depositario, nella sua qualità di persona fisica o giuridica autorizzata dalle autorità competenti di uno Stato membro a produrre, trasformare, detenere, ricevere e spedire prodotti soggetti ad accisa in

regime sospensivo nell'esercizio della sua attività professionale, è, di conseguenza, designato come soggetto tenuto al pagamento dei diritti di accisa nel caso in cui un'irregolarità o un'infrazione, che determini l'esigibilità di tali diritti, sia stata commessa nel corso della circolazione di detti prodotti. Tale responsabilità è, inoltre, di tipo oggettivo e si basa non già sulla colpa dimostrata o presunta del depositario, bensì sulla sua partecipazione a un'attività economica (v., in tal senso, sentenza del 24 febbraio 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, punto 52).

57 Peraltro, come risulta dal primo e dal quarto considerando della direttiva 92/12, uno degli obiettivi perseguiti da quest'ultima consiste nell'assicurare che l'esigibilità delle accise sia identica in tutti gli Stati membri ai fini del buon funzionamento del mercato interno, il quale implica la libera circolazione delle merci, comprese quelle soggette ad accisa. Inoltre, tra tali obiettivi figura anche la lotta contro la frode, l'evasione fiscale e gli eventuali abusi [v., in tal senso, sentenza del 10 giugno 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agente incolpevole), C-279/19, EU:C:2021:473, punto 31].

58 Orbene, un'interpretazione della nozione di «perdita», ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, primo periodo, di tale direttiva, come includente lo svincolo irregolare dal regime sospensivo di un prodotto soggetto ad accisa, non sarebbe conforme agli obiettivi ricordati al punto precedente della presente sentenza. Infatti, da un lato, una simile interpretazione indebolirebbe il carattere oggettivo della responsabilità conferita al depositario da detta direttiva nell'ambito del regime sospensivo e, pertanto, il ruolo centrale di quest'ultimo al fine di garantire l'esigibilità delle accise e, in definitiva, la libera circolazione delle merci soggette ad accisa. D'altro lato, un tale indebolimento comprometterebbe anche l'obiettivo di lotta contro la frode, l'evasione fiscale e gli abusi rendendo più difficile in pratica la riscossione delle accise presso tale depositario in caso di irregolarità o di infrazione [v., in tal senso, sentenza

del 10 giugno 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agente incolpevole), C-279/19, EU:C:2021:473, punto 34].

59 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 14, paragrafo 1, primo periodo, della direttiva 92/12 deve essere interpretato nel senso che l'abbuono d'imposta ivi previsto non si applica al depositario, responsabile del pagamento dell'imposta, in caso di svincolo dal regime sospensivo dovuto a un atto illecito, nemmeno qualora il depositario sia totalmente estraneo a tale atto illecito, imputabile esclusivamente a un terzo, e nutra un legittimo affidamento nella regolarità della circolazione del prodotto in regime di sospensione di imposta» (Corte di Giustizia UE, sentenza 7 settembre 2023 nella causa C-323/22, Kri S.p.A.; in senso analogo, cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza 20 novembre 2025 nella causa C-570/24, Ecoserv punti 39 e ss.; precedentemente, Corte di Giustizia UE, sentenza 24 febbraio 2021 nella causa C-95/19, Silcompa, punto 52, secondo la quale «detto depositario è, di conseguenza, designato come soggetto tenuto al pagamento dei diritti di accisa nel caso in cui un'irregolarità o un'infrazione, che determini l'esigibilità di tali diritti, sia stata commessa nel corso della circolazione di detti prodotti. Tale responsabilità è, inoltre, di tipo oggettivo e si basa non già sulla colpa dimostrata o presunta del depositario, bensì sulla sua partecipazione a un'attività economica (v., in tal senso, sentenza del 2 giugno 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, punti 31 e 32)»).

È evidente, quindi, che, ad avviso della Corte europea, la perdita va intesa in senso di impossibilità di immettere il prodotto in consumo in qualsiasi modo, cioè di "perdita fisica" (Cass. n. 21918/2024) e non di sottrazione o, addirittura, di irregolare immissione in consumo. Sulla base di tale pronuncia e dell'interpretazione fornita al termine "perdita" dalla CGUE, anche questa Corte ha escluso l'abbuono – che va considerato come un'ipotesi di estinzione dell'imposta (Cass. n. 24912/2013) – in caso

di svincolo illegittimo dovuto al fatto di terzi (Cass. n. 21918/2024; Cass. n. 2482/2025; in precedenza, cfr. Cass. n. 16966/2016).

Per tali ragioni, questa Corte ha affermato il condivisibile principio per il quale *«in tema di svincolo irregolare di prodotti in sospensione di accisa, la responsabilità fiscale del depositario ha natura oggettiva e non è derogabile se non nel caso di perdita fisica dei prodotti e, quindi, di materiale impossibilità di immissione nel consumo unionale, per cui, conformemente all'articolo 14, par. 1, della direttiva 92/12/CEE del 25 febbraio 1992, in caso di fatto illecito del terzo, rispetto al quale il responsabile stesso risulta del tutto estraneo, è esonerato da ogni responsabilità solo quando si verifica la distruzione o la perdita irrimediabile dei prodotti»* (Cass. n. 21918/2024).

2.4 Deve osservarsi che le considerazioni fin qui riportate hanno trovato conferma anche nella successiva legislazione europea.

La direttiva 2008/118 ha chiarito all'art. 7, paragrafo 4, che *«La distruzione totale o la perdita irrimediabile dei prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa per una causa inerente alla natura stessa di tali prodotti, per un caso fortuito o per causa di forza maggiore, o in seguito all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro, non è considerata immissione in consumo.*

Ai fini della presente direttiva, si considera che i prodotti abbiano subito una distruzione totale o una perdita irrimediabile quando sono inutilizzabili come prodotti sottoposti ad accisa».

La direttiva 262/2020, che ha sostituito quella del 2008, ha previsto all'art. 6, paragrafi 5 e 6, che: *«5. La distruzione totale o la perdita irrimediabile, totale o parziale, dei prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall'accisa per un caso fortuito o per causa di forza maggiore, o in seguito all'autorizzazione delle autorità competenti dello Stato membro di distruggere i prodotti, non è considerata immissione in consumo.*

6. *Ai fini della presente direttiva, si considera che i prodotti abbiano subito una distruzione totale o una perdita irrimediabile quando sono inutilizzabili come prodotti sottoposti ad accisa».*

Dunque, non occorre neppure affrontare il problema dell'interpretazione del caso fortuito o della forza maggiore, giacché nei concetti di «*perdita irrimediabile o distruzione totale*», necessarie perché possa farsi luogo all'«*abbuono*», non può rientrare l'illegittima sottrazione ad opera di terzi al regime di sospensione.

È irrilevante, infine, con riguardo a tale profilo, la questione, sollevata con insistenza dalla ricorrente, della natura non armonizzata del tributo di cui agli artt. 61 e ss. d.lgs. 504/1995, in quanto l'art. 4 viene espressamente richiamato e, comunque, lo stesso è sostanzialmente modellato sulla disciplina delle accise, sicché non potrebbe in ogni caso giustificarsi un'interpretazione dell'art. 4 in senso difforme da quello esposto.

3.1 Con il terzo motivo di ricorso è stato denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione e falsa applicazione degli artt. 6 d.lgs. 472/1997, 2697 c.c. e 115 c.p.c.. La società ha rilevato che le sanzioni non sarebbero applicabili, in considerazione delle obiettive condizioni di incertezza circa l'operatività nella fattispecie *de qua* della disciplina sull'abbuono che potevano trarsi anche dall'ordinanza n. 14361/2022, con la quale questa Corte aveva chiesto alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea di pronunciarsi in ordine all'applicabilità delle accise in caso di sottrazione irregolare di merci sottoposte al regime di sospensione. Ha lamentato poi che la CGT di secondo grado ha escluso l'applicabilità della norma, ritenendo che la contribuente non avesse dedotto gli elementi da cui trarre tali incertezze in ordine alla portata dell'art. 4 d.lgs. 504/1995, non avvedendosi «*che Dama aveva assolto all'onus probandi sulla stessa gravante attraverso l'indicazione delle pronunce a lei favorevoli, che, in una con quelle sfavorevoli invocate da*

parte avversaria, facevano emergere la circostanza delle obiettive condizioni di incertezza di cui all'art. 6 D.Lgs. n. 472/1997» (cfr. ricorso per cassazione, pag. 19).

3.2 Il motivo è infondato.

Secondo la giurisprudenza maggioritaria, l'onere di allegare e provare le obiettive condizioni di incertezza ricade sul contribuente (cfr. *ex multis* Cass. n. 18718/2018; Cass. n. 17195/2019; in senso contrario, Cass. n. 2604/2024, superata però da Cass. n. 2787/2026 e Cass. n. 3466/2026).

Nel caso di specie, la CGT di secondo grado ha reso la seguente motivazione: *«In merito, invece all'annullamento/riduzione delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza è preciso onere del ricorrente indicarne l'esistenza di tali elementi che viceversa non possono essere rilevati d'ufficio dal giudice.*

Infatti, nella presente fattispecie, la ricostruzione in diritto che viene operata dal giudice di primo grado, in relazione al recupero del tributo, a maggior ragione è applicabile anche alla contestazione delle sanzioni, proprio perché "collegate", ovvero basate sulle medesime circostanze documentali e normative».

La stessa, quindi, con valutazione di merito non sindacabile in questa sede, ha escluso, in primo luogo, che fosse dimostrato lo stato di assoluta ed obiettiva incertezza.

3.3 Anche ove volesse prescindere da tale considerazione, va comunque osservato che l'applicabilità della sanzione può essere esclusa – ai sensi degli artt. 6, comma 2°, d.lgs. 472/1997, 8 d.lgs. 546/1992 e 10, comma 3°, l. 212/2000 (che riproducono sostanzialmente quanto già stabilito in precedenza dall'art. 39 bis d.P.R. 636/1972) – solo ove sussista *«una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita non già ad un generico contribuente, né a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, sono capaci di interpretazione normativa qualificata, né all'Ufficio*

finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento a cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione; ne consegue che la condizione di obiettiva incertezza normativa consiste, pertanto, in un'oggettiva impossibilità, accertabile esclusivamente dal giudice, d'individuare la norma giuridica in cui sussumere un caso di specie, mentre resta irrilevante l'incertezza soggettiva, derivante dall'ignoranza incolpevole del diritto o dall'erronea interpretazione della normativa o dei fatti di causa» (Cass. n. 15144/2025).

Nel caso di specie, la stessa ordinanza n. 14361/2022 (che ha dato luogo alla sentenza della Corte di Giustizia UE, sopra citata, del 7 settembre 2023 nella causa C-323/22, Kri S.p.A.) richiamata dalla ricorrente, dà atto che *«nella sua più recente giurisprudenza questa Corte, interpretando le citate norme unionali ed interne, ha stabilito che la sottrazione del prodotto ad opera di terzi (furto o rapina) e senza coinvolgimento nei fatti del soggetto passivo di per sé non esime dal pagamento dell'imposta, che resta abbuonata solo nell'ipotesi di dispersione o distruzione del prodotto stesso, con onere probatorio a carico del contribuente (Cass. nn. 25990/13; 27825/13; 28377/13; 6398/14; 16966/16; 4453/20); in termini ancora più rigorosi si è affermato che il furto/la rapina non possono mai avere quale effetto l'abbuono dell'imposta, poiché tale causa estintiva dell'obbligazione tributaria si riferisce ad alcune fattispecie di ammanchi e non già allo svincolo irregolare dal regime sospensivo, appunto determinato da detti fatti illeciti di terzi (Cass. nn. 16966/16; 26419/17; 6949/22; 8820/22)»*. È dunque evidente che da tempo esiste un orientamento giurisprudenziale consolidato (cfr. anche le già menzionate sentenze della Corte giustizia UE, del 24 febbraio 2021 nella causa C-95/19, Silcompa, punto 52 e del 2 giugno 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, punti 31 e 32) che riconosce la responsabilità del depositario autorizzato per il

tributo in caso di sottrazione del prodotto ad opera di terzi, a fronte del quale, con la predetta ordinanza, è stata sollevata la questione pregiudiziale innanzi alla Corte di Giustizia UE, risolta, peraltro, in modo conforme a tale orientamento. Ciò è sufficiente per escludere le condizioni di incertezza che danno luogo all'inapplicabilità delle sanzioni (Cass. n. 3431/2019; Cass. n. 15866/2021).

Né può ritenersi che il rinvio pregiudiziale sia, da solo, indice di incertezza rilevante per escludere l'applicabilità delle sanzioni (Cass. n. 1893/2021), giacché, come osservato in diverse pronunce (sia pure in tema di IRAP), compito istituzionale della Corte di Giustizia non è quello di interpretare testi normativi ambigui, bensì quello di verificare se le denunciate norme delle legislazioni nazionali degli stati membri si pongano in contrasto con direttive comunitarie (Cass. n. 36145/2023; Cass. n. 1893/2023; Cass. n. 15494/2022; Cass. n. 22252/2011). Ciò trova conferma anche nell'art. 10, comma 3°, l. 212/2000, secondo il quale *«in ogni caso non determina obiettiva incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria»*. Tale espressione deve ritenersi riferibile non solo alla pendenza della questione di legittimità costituzionale, ma anche al rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE, in quanto fu introdotta dall'art. 1 d.l. 106/2005 conv. in l. 156/2005 allo scopo di scoraggiare l'omissione dei versamenti dovuti ai fini IRAP, in considerazione del giudizio già pendente, a seguito di rinvio pregiudiziale, presso la Corte di Giustizia, circa la compatibilità del tributo con la disciplina comunitaria in materia di IVA, nel quale l'Avvocato Generale aveva concluso per l'incompatibilità. Alla luce di tali considerazioni, questa Corte ha osservato che *«l'indiscussa ed esplicita ratio genetica della novella conduce ad interpretare [...] la formula «giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria» come comprensiva, oltre che della pendenza di un giudizio di legittimità costituzionale, anche della ipotesi di rimessione alla Corte di Giustizia della Comunità Europea di una domanda*

di pronuncia pregiudiziale sulla «legittimità comunitaria» della norma tributaria nazionale. E del resto entrambe le fattispecie sono accomunate dalla circostanza che l'oggetto del «giudizio», sia pur in base a parametri e con effetti diversi tra loro, è la stessa «norma tributaria», cosicché per entrambe la riserva posta dall'art. 10, comma 3, l. n. 212 del 2000 risponde all'esigenza di regolare gli effetti della pendenza di tali procedimenti rispetto alla certezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della disposizione tributaria in essi sub iudice. Inoltre, anche dal punto di vista testuale, l'assenza di un espresso riferimento testuale alla costituzionalità della norma esclude che la formula «legittimità» debba essere letta necessariamente ed univocamente «legittimità costituzionale», in modo da disconoscere l'indiscussa ratio della novella de qua. Tale soluzione, del resto, è coerente con la considerazione che il presupposto per il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia - ovverosia il dubbio sull'interpretazione del diritto dell'Unione che non sia manifestamente pretestuoso, irragionevole, o irrilevante per la decisione e non possa risolversi in base a precedenti comunitari - non implica, di per sé solo, necessariamente anche quelle obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria italiana, contemplata dall'art. 10, comma 3, dello Statuto del contribuente. Inoltre, questa Corte, nei precedenti citati, ha ritenuto che la formula della riserva («in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria») di cui all'ultimo periodo dell'art. 10, comma 3, l. n. 212 del 2000 va interpretata nel senso che la mera pendenza di un giudizio sulla legittimità costituzionale o comunitaria di una norma tributaria nazionale non è, di per sé sola, idonea a generare l'obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della stessa norma. Tuttavia, qualora emergano altrimenti condizioni obbiettive di incertezza, indipendenti dalla pendenza dei predetti giudizi sulla legittimità della norma tributaria, la mera

circostanza che quest'ultima sia stata anche oggetto di rimessione alla Corte Costituzionale o di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia non esclude a priori l'esimente» (Cass. n. 36145/2023).

4.1 Va infine osservato che, nella memoria ex art. 378 c.p.c. (pagg. 4-6), la ricorrente ha affrontato il tema della colpevolezza per la sanzionabilità della condotta dalla stessa tenuta. Si tratta di una questione diversa da quella dell'obiettiva incertezza normativa ex art. 6, comma 2°, d.lgs. 472/1997 fin qui esaminata, che attiene alla possibilità di irrogare le sanzioni in dipendenza di una responsabilità oggettiva, come quella del depositario per l'imposta.

Tale aspetto è nuovo, in quanto nel ricorso era stato appena accennato e, comunque, al solo fine di sostenere l'esistenza di una condizione di incertezza in ordine alla possibilità di applicare la sanzione.

4.2 Anche ove volesse prescindere dalla tardività della questione, va rilevato, comunque, che, sia pure in maniera assai sintetica, il giudice d'appello ha compiuto una valutazione sul punto, osservando che le *«medesime circostanze documentali e normative»* poste a fondamento del debito per il tributo giustificerebbero anche la pretesa per le sanzioni. Ciò non significa, come sostenuto dalla ricorrente nella richiamata memoria, che *«la debenza dell'imposta rende necessariamente dovute anche le sanzioni»*, bensì che dagli elementi indicati possono desumersi anche i presupposti per l'applicazione delle sanzioni; non è un caso, del resto, che gli elementi di prova della frode siano riportati a pagina 6 della sentenza. A fronte di tale statuizione, la ricorrente avrebbe dovuto al più proporre una doglianza in ordine alla motivazione, nei limiti in cui ciò è ancora consentito, e non richiedere sostanzialmente una nuova valutazione nel merito – preclusa in questa sede – della sua eventuale colpevolezza ai fini dell'applicabilità delle sanzioni che, a suo avviso, andrebbe esclusa soprattutto in considerazione della presentazione della denuncia penale. Con il ricorso per cassazione, infatti, il ricorrente non può rimettere in

discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili, compiuto dal giudice del merito, al quale resta riservata l'individuazione delle fonti del proprio convincimento, la valutazione delle prove, il controllo della loro attendibilità e concludenza e la scelta, tra le risultanze probatorie, di quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (Cass. n. 23872/2020, Cass. n. 9097/2017).

Va comunque considerato che le affermazioni contenute nella sentenza impugnata sono senz'altro idonee a dar conto della colpevolezza dell'odierna ricorrente. Questa Corte, infatti, in più occasioni ha osservato che *«in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'art. 5 d.lgs. n. 472 del 1997 ritiene sufficiente la coscienza e la volontà della condotta, senza che occorra la dimostrazione del dolo o della colpa, la quale si presume fino alla prova della sua assenza, che deve essere offerta dal contribuente e va distinta dalla prova della buona fede, che rileva, come esimente, solo se l'agente è incorso in un errore inevitabile, per essere incolpevole l'ignoranza dei presupposti dell'illecito e dunque non superabile con l'uso della normale diligenza (ex multis, Cass. n. 2139 del 30/01/2020)»* (Cass. n. 16572/2026; cfr. nello stesso senso, Cass. n. 13068/2011; Cass. n. 14042/2012; Cass. n. 22890/2006).

4.3 Irrilevante, infine, per escludere la responsabilità per le sanzioni, è il richiamo della controricorrente – contenuta, in particolare, a pagina 5 della memoria ex art. 378 c.p.c. - alla sentenza della Corte di Giustizia UE del 2 giugno 2016, nella causa C-81/15, Kapnoviomichania Karelia. Come riportato nella stessa memoria, la Corte di Giustizia ha affermato che *«La direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione e ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, come modificata dalla direttiva 92/108/CEE del Consiglio, del 14 dicembre 1992, letta alla luce dei principi generali del diritto dell'Unione europea, tra cui, in particolare, i principi di certezza del*

diritto e di proporzionalità, deve essere interpretata nel senso che essa osta a una normativa nazionale – come quella oggetto del procedimento principale, che permette di dichiarare responsabili in solido, per il pagamento delle somme corrispondenti alle sanzioni pecuniarie inflitte in caso di infrazione commessa nel corso della circolazione dei prodotti in regime di sospensione dei diritti di accisa, in particolare i proprietari di tali prodotti allorquando detti proprietari sono legati agli autori dell’infrazione da un vincolo contrattuale che li rende loro mandatarî – in forza della quale il depositario autorizzato è dichiarato responsabile in solido per il pagamento di tali somme, senza che possa sottrarsi a tale responsabilità fornendo la prova di essere completamente estraneo alla condotta degli autori dell’infrazione, anche se, secondo la normativa nazionale, tale depositario non era proprietario di tali prodotti al momento della commissione dell’infrazione e non era legato agli autori di quest’ultima da un contratto, che li rendeva suoi mandatarî».

Nel caso esaminato dalla Corte di Giustizia, infatti, il diritto greco prevedeva la responsabilità solidale del depositario per le sanzioni inflitte al responsabile del contrabbando (cfr. punto 34 della sentenza); il caso in esame, invece, è differente, in quanto le sanzioni sono inflitte direttamente al depositario per fatti di cui lo stesso è ritenuto colpevole.

5. In definitiva, il ricorso deve essere rigettato.

La ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali in favore dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in considerazione della soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento, in favore dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, delle spese del presente giudizio di legittimità che liquida in € 10.700,00 per compenso professionale, oltre alle spese eventualmente prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma, nella pubblica udienza del 24/2/2026.

Il Consigliere Estensore

Giovanni Galasso

La Presidente

Angelina-Maria Perrino