

# La riforma della disciplina doganale e in materia di accise: nuovi reati 231 e maggiori oneri per le imprese

29 ottobre 2024

Il 4 ottobre 2024 è entrato in vigore il D.Lgs. 26 settembre 2024, n. 141 (il “Decreto 141”) che riforma la disciplina doganale e il sistema sanzionatorio in materia di accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi.

Il Decreto 141, tra le altre cose, interviene sulla responsabilità amministrativa da reato degli enti ai sensi del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 (il “Decreto 231”) estendendo la lista dei c.d. “reati presupposto”.

Le principali modifiche al sistema sanzionatorio penale e amministrativo, tanto doganale quanto in materia di accise, apportate dal Decreto 141 riguardano nello specifico:

- l’esplicito inserimento dell’IVA all’importazione tra i diritti di confine, con conseguente applicazione alla stessa delle regole sanzionatorie doganali;
- la riscrittura e razionalizzazione delle fattispecie di contrabbando, mediante l’introduzione delle fattispecie di “contrabbando per omessa dichiarazione” e “contrabbando per dichiarazione infedele”, che assumeranno rilevanza penale al superamento della soglia fissata in 10.000 euro di diritti di confine non dichiarati o non correttamente dichiarati, o in presenza di determinate circostanze aggravanti;
- l’introduzione di un nuovo delitto di sottrazione all’accertamento o al pagamento dell’accisa sui tabacchi lavorati e del nuovo illecito amministrativo di vendita di tabacchi lavorati senza autorizzazione o acquisto da persone non autorizzate alla vendita;
- l’estensione della c.d. confisca allargata (o per sproporzione) anche ai reati più gravi in materia di accise;
- l’estensione della responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato anche ai reati di cui al D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (il “Testo Unico delle Accise”).

Per domande relative ai temi discussi in questa nota, potete contattare qualsiasi avvocato del nostro studio con cui siete abitualmente in contatto o gli autori di seguito indicati.

## MILANO

**Gianluca Russo**  
+39 02 7260 8226  
[pfioruzzi@cgsh.com](mailto:pfioruzzi@cgsh.com)

**Giulia Checcacci**  
+39 02 7260 8224  
[grusso@cgsh.com](mailto:grusso@cgsh.com)

## ROMA

**Giuseppe Scassellati-Sforzolini**  
+39 06 6952 2220  
[gscassellati@cgsh.com](mailto:gscassellati@cgsh.com)

**Vania Petrella**  
+39 06 6952 2204  
[vpetrella@cgsh.com](mailto:vpetrella@cgsh.com)

**Bernardo Massella Ducci Teri**  
+39 06 6952 2290  
[bmassella@cgsh.com](mailto:bmassella@cgsh.com)

**Paola Maria Onorato**  
+39 06 6952 2654  
[ponorato@cgsh.com](mailto:ponorato@cgsh.com)



## 1. La revisione del sistema sanzionatorio doganale e in materia di accise

Il Decreto 141 introduce importanti modifiche che interessano tanto la normativa doganale, quanto quella in materia di accise.

Per quanto riguarda la disciplina doganale, entrano in vigore i 122 articoli delle nuove disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, che abrogano e sostituiscono il vecchio d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43 ("Testo Unico della Legge Doganale" o "TULD") e numerose altre leggi speciali. In tal senso, il Decreto 141 opera un riassetto complessivo del quadro normativo rilevante in tale materia.

Tra le novità più significative che impattano nello specifico il sistema sanzionatorio doganale, vale la pena segnalare:

- l'inclusione dell'IVA all'importazione tra i diritti di confine, con quanto ne consegue in termini di applicabilità delle regole sanzionatorie doganali. Ai sensi dell'art. 27 delle nuove disposizioni doganali nazionali, l'imposta sul valore aggiunto dovuta all'atto dell'importazione viene infatti ufficialmente equiparata ai diritti doganali, a meno che le merci (i) siano destinate a una successiva immissione in consumo in un altro Stato dell'Unione; (ii) siano introdotte in un regime

di deposito diverso dal deposito doganale;

- il superamento del concetto di contrabbando "intraispettivo" ed "extraispettivo"<sup>1</sup> con l'introduzione di due macrocategorie di illecito: quella di contrabbando per omessa dichiarazione e quella di contrabbando per dichiarazione infedele (artt. 78 e 79 delle nuove disposizioni doganali nazionali<sup>2</sup>), all'interno delle quali si riconducono, a vario titolo, tutte le fattispecie di contrabbando precedentemente frammentate in diverse disposizioni<sup>3</sup> e diverse da quelle specificamente disciplinate negli articoli successivi<sup>4</sup>. La nuova fattispecie di contrabbando per dichiarazione infedele, in particolare, ingloba di fatto le condotte di cui al precedente illecito amministrativo disciplinato dal vecchio art. 303 TULD: condotte che, per effetto del Decreto 141, assumeranno adesso rilevanza penale al ricorrere delle condizioni di cui all'art. 96 delle nuove disposizioni doganali nazionali (vedi *infra*);
- la previsione di sanzioni penali per i predetti illeciti di contrabbando al ricorrere di due condizioni oggettive, che discriminano il reato dal corrispondente illecito amministrativo. Ai sensi dell'art. 96 delle

<sup>1</sup> Tradizionalmente le condotte di contrabbando venivano distinte in "contrabbando extraispettivo", ovvero le ipotesi di sottrazione della merce all'imposizione doganale mediante elusione "materiale" dei controlli dell'autorità doganale (occultamento della merce, passaggio della linea di confine in punti diversi da quelli prescritti) e in "contrabbando intraispettivo", che faceva riferimento alle ipotesi in cui la merce veniva sottoposta alle procedure di controllo, dichiarando dati falsi o errati relativi alla merce (ad esempio quantità, qualità, origine, destinazione, ecc.) al fine di non corrispondere o corrispondere in somma inferiore i dazi doganali.

<sup>2</sup> Nello specifico, (i) l'art.78 (contrabbando per omessa dichiarazione) ricomprende al suo interno tutte le fattispecie di omissione dolosa all'adempimento dell'obbligo dichiarativo in relazione ai regimi doganali non specificatamente disciplinati dalle norme particolari di cui ai successivi articoli (artt. 80, 81, 82 e 83) sottraendo le merci, in qualunque modo e a qualunque titolo, alla vigilanza doganale e al pagamento dei connessi diritti di confine; (ii) l'art.79, (contrabbando per dichiarazione infedele) si realizza, invece, in tutte le ipotesi in cui, nonostante la parte abbia presentato la dovuta dichiarazione, viene rilevata una differenza, dolosamente voluta, con riguardo alla qualità, quantità, origine e valore delle merci o a ogni altro elemento occorrente per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti dovuti.

<sup>3</sup> In particolare, la nuova fattispecie di contrabbando per omessa dichiarazione recepisce tutte le precedenti fattispecie di omessa dichiarazione doganale, introduzione, circolazione e sottrazione alla vigilanza doganale di cui agli articoli 282,288, 289 e 294 del vecchio TULD, mentre il nuovo contrabbando per dichiarazione infedele recepisce il precedente illecito amministrativo di infedele dichiarazione doganale, di cui all'articolo 303 del vecchio TULD.

<sup>4</sup> Ovvero gli artt. da 80 a 83 delle nuove disposizioni doganali nazionali (contrabbando nel movimento delle merci, aereo e nei laghi di confine; contrabbando per indebito uso di merci importate con riduzione totale o parziale dei diritti; contrabbando nell'esportazione di merci ammesse e restituzione dei diritti; contrabbando nell'esportazione temporanea e nei regimi di uso particolare e di perfezionamento).

nuove disposizioni doganali nazionali, le condotte di contrabbando<sup>5</sup> passeranno infatti al vaglio dell'autorità giudiziaria in tutti i casi in cui (i) l'ammontare dei diritti di confine dovuti o indebitamente percepiti, distintamente considerati, ovvero dei diritti di confine indebitamente richiesti in restituzione, superi i 10.000 euro<sup>6</sup>; oppure (ii) ricorra una delle circostanze aggravanti previste per le medesime fattispecie<sup>7</sup>. In assenza di tali condizioni, le condotte saranno punite con sanzione amministrativa. In particolare, nelle ipotesi di contrabbando per dichiarazione infedele che, ai sensi del vecchio TULD, costituivano solo un illecito amministrativo, le sanzioni amministrative saranno quindi adesso utilizzate come misura residuale in caso di violazioni inferiori a 10.000 euro o non aggravate, oppure in mancanza di dolo (pur a fronte di diritti di confine dovuti superiori alla predetta soglia)<sup>8</sup>. Di conseguenza, saranno molto più frequenti i casi in cui l'Agenzia delle dogane trasmetterà una notizia di reato all'Autorità giudiziaria e, in particolare, all'*European Public Prosecutor Office* (EPPO),

competente in materia di diritti doganali<sup>9</sup>.

Per quanto riguarda, invece, il sistema sanzionatorio previsto dal Testo Unico delle Accise, viene introdotta una disciplina *ad hoc* volta a colpire l'omesso versamento dell'accisa sui tabacchi lavorati, al pari di quanto già previsto per il settore dei prodotti energetici (gas e carburanti) e dell'alcol e bevande alcoliche. In particolare, si segnala l'introduzione:

- della nuova fattispecie di "Sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati" (nuovo art. 40-*bis* del Testo Unico delle Accise), punita con la reclusione da due a cinque anni nei casi in cui la condotta abbia ad oggetto un quantitativo di tabacchi superiore a 15 kg. Al di sotto di tale soglia di rilevanza penale, infatti, è prevista l'applicazione di una sanzione amministrativa, graduata a seconda del quantitativo di tabacchi lavorati sottratto all'accertamento o al pagamento dell'accisa, alle modalità della condotta e alla gravità del fatto. La medesima disciplina è stata estesa anche a tutti i prodotti succedanei dei prodotti da fumo, ai prodotti che contengono nicotina senza combustione e inalazione e ai prodotti

<sup>5</sup> In particolare, quelle previste dagli artt. da 78 a 83 delle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione (contrabbando per omessa dichiarazione; contrabbando per dichiarazione infedele; contrabbando nel movimento delle merci, aereo e nei laghi di confine; contrabbando per indebito uso di merci importate con riduzione totale o parziale dei diritti; contrabbando nell'esportazione di merci ammesse e restituzione dei diritti; contrabbando nell'esportazione temporanea e nei regimi di uso particolare e di perfezionamento).

<sup>6</sup> La soglia è stata fissata tenendo conto di quanto disposto dall'articolo 4, comma 1 del D.lgs. n. 75 del 2020 di attuazione della direttiva (UE) 2017/1371 (la "direttiva PIF").

<sup>7</sup> In particolare, quelle di cui all'art. 88, comma 2, lettere da a) a d), delle nuove disposizioni doganali nazionali, applicabili quando (a) nel commettere il reato o immediatamente dopo, nella zona di vigilanza doganale, l'autore è sorpreso a mano armata; (b) nel commettere il reato o immediatamente dopo, nella zona di vigilanza doganale, tre o più persone autrici di contrabbando sono sorprese insieme riunite e in condizioni tali da frapporre ostacolo agli organi di polizia; (c) il fatto è connesso con altro delitto contro la fede pubblica o contro la pubblica amministrazione; (d) l'autore è un associato per commettere delitti di contrabbando e il delitto commesso sia tra quelli per cui l'associazione è stata costituita.

<sup>8</sup> Ai sensi dell'art. 96, comma 14, delle nuove disposizioni doganali nazionali, infatti, "*Nell'ipotesi di cui all'articolo 79, quando l'autorità giudiziaria non ravvisa una condotta dolosa, l'autore è punito, a titolo di colpa, con la sanzione amministrativa dall'80 per cento al 150 per cento dei diritti di confine dovuti e comunque in misura non inferiore a euro 500*".

<sup>9</sup> Si rammenta che, ai sensi dell'art. 22 del Regolamento (UE) 2017/1939 istitutivo dell'EPPO, quest'ultimo è competente per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione di cui alla direttiva (UE) 2017/1371, che comportino un danno complessivo o un vantaggio di almeno 10.000 euro (quando si tratta di reati in materia di IVA, la competenza EPPO si attiva invece ove il danno sia superiore a 10 milioni di euro). Si considerano dunque rientranti di diritto nella competenza dell'EPPO i reati in materia di contrabbando, anche alla luce della nota del Procuratore europeo italiano del 23 aprile 2021, che ha evidenziato come i dazi doganali siano "una risorsa propria ed esclusiva dell'Unione".

accessori ai tabacchi da fumo;

- di specifiche circostanze aggravanti e attenuanti applicabili alla fattispecie penale di cui sopra<sup>10</sup>;
- di un nuovo illecito amministrativo volto a sanzionare chi (i) vende o pone in vendita tabacchi lavorati senza autorizzazione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli; o (ii) acquista tabacchi lavorati da persona non autorizzata alla vendita (nuovo art. 40-*quinquies* del Testo Unico delle Accise). Tali condotte assumeranno tuttavia rilevanza penale nel caso in cui le stesse abbiano ad oggetto un quantitativo di tabacco lavorato superiore, rispettivamente, a 5 o a 10 kg<sup>11</sup>. Anche tale disciplina risulta altresì applicabile a tutti i prodotti succedanei dei prodotti da fumo, ai prodotti che contengono nicotina senza combustione e inalazione e ai prodotti accessori ai tabacchi da fumo;
- del nuovo comma 1-*quater* dell'art. 44 del Testo Unico delle Accise, che estende l'applicazione della c.d. confisca allargata<sup>12</sup> ai casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta per uno dei delitti previsti dal medesimo Testo Unico puniti con pena detentiva non inferiore, nel massimo, a cinque

anni.

## 2. Le modifiche al Decreto 231

Tra le numerose novità introdotte dal Decreto 141, quelle di maggiore interesse per le imprese attengono senza dubbio alle modifiche apportate al Decreto 231, e in particolare all'art. 25-*sexiesdecies* dedicato alle fattispecie di contrabbando. A tale proposito, il Decreto 141:

- sostituisce il richiamo al vecchio TULD con quello alle nuove disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione;
- coerentemente con quanto previsto dalle nuove disposizioni doganali nazionali, include l'IVA all'importazione tra i tributi la cui evasione comporta la contestazione delle fattispecie di contrabbando nei confronti dell'ente ai sensi dell'art. 25-*sexiesdecies*;
- estende la lista dei reati che possono dar luogo a responsabilità ai sensi del Decreto 231, integrando l'art. 25-*sexiesdecies* con le fattispecie di cui al Testo Unico delle Accise. Per la commissione di tali fattispecie – tra cui si annoverano i reati di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa

<sup>10</sup> In particolare, il nuovo art. 40-*ter* del Testo Unico delle Accise prevede (i) l'aumento della pena fino a un terzo nel caso in cui i fatti siano commessi adoperando mezzi di trasporto appartenenti a persone estranee al reato; e (ii) l'applicazione di una multa di euro 25 per ogni grammo convenzionale di prodotto e la reclusione da tre a sette anni, quando (a) nel commettere il reato o nei comportamenti diretti ad assicurare il prezzo, il prodotto, il profitto o l'impunità del reato, l'autore faccia uso delle armi o si accerti averle possedute nell'esecuzione del reato; (b) nel commettere il reato o immediatamente dopo, l'autore è sorpreso insieme a due o più persone in condizioni tali da frapportare ostacolo agli organi di polizia; (c) il fatto è connesso con altro reato contro la fede pubblica o contro la pubblica amministrazione; (d) nel commettere il reato, l'autore ha utilizzato mezzi di trasporto, che, rispetto alle caratteristiche omologate, presentano alterazioni o modifiche idonee ad ostacolare l'intervento degli organi di polizia ovvero a provocare pericolo per la pubblica incolumità; (e) nel commettere il reato l'autore ha utilizzato società di persone o di capitali ovvero si è avvalso di disponibilità finanziarie in qualsiasi modo costituite in Stati che non hanno ratificato la Convenzione sul riciclaggio, la ricerca, il sequestro e la confisca dei proventi di reato, fatta a Strasburgo l'8 novembre 1990, ratificata e resa esecutiva ai sensi della legge 9 agosto 1993, n. 328, e che comunque non hanno stipulato e ratificato convenzioni di assistenza giudiziaria con l'Italia aventi ad oggetto il delitto di contrabbando.

Quanto, invece, alle circostanze attenuanti, il nuovo art. 40-*quater* prevede una riduzione delle pene da un terzo alla metà nei confronti dell'autore che si adopera per evitare che l'attività delittuosa sia portata ad ulteriori conseguenze collaborando attivamente con l'autorità di polizia o l'autorità giudiziaria.

<sup>11</sup> Si tratta, in particolare, di fattispecie contravvenzionali, punite con l'arresto fino a un anno e l'ammenda da euro 25 a euro 64.

<sup>12</sup> Ai sensi dell'art. 240-*bis* c.p., in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta per uno dei reati tassativamente previsti dalla norma, il giudice deve sempre disporre la confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito o alla propria attività economica.

sui prodotti energetici e sulle bevande alcoliche, quelli legati alla fabbricazione clandestina di alcool e bevande alcoliche e all'alterazione di congegni, impronte e contrassegni prescritti dall'Amministrazione finanziaria o apposti dalla Guardia di Finanza, nonché il neo introdotto reato sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati – è prevista l'applicazione di una sanzione pecuniaria fino a 200 quote (per un massimo pari a 309.800 euro) e delle sanzioni interdittive di cui all'art. 9, comma 2, lettere *c*), *d*) ed *e*) del Decreto 231 (divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi ed eventuale revoca di quelli già concessi; divieto di pubblicizzare beni o servizi);

- estende il novero delle sanzioni interdittive applicabili ai casi di omesso versamento di imposte o diritti di confine per importi superiori ai 100.000 euro. In tali casi, infatti, potranno essere irrogate nei confronti degli enti, oltre alle sanzioni interdittive suindicate, anche quelle di cui all'art. 9, comma 2, lettere *a*) e *b*) del Decreto 231 (interdizione dall'esercizio dell'attività e sospensione o revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito), in aggiunta alla sanzione pecuniaria fino a 400 quote (per un massimo pari a 619.600 euro).

### **3. Quali conseguenze per le società**

Alla luce dell'ampliamento dei c.d. "reati 231" operato dal Decreto 141 e delle rilevanti sanzioni previste, le imprese dovranno adesso valutare la necessità di aggiornare i propri modelli organizzativi ex Decreto 231.

In particolare, tutte le società che operano nel settore della produzione e/o commercio di prodotti soggetti alla disciplina delle accise quali prodotti energetici, oli lubrificanti, alcolici e tabacchi saranno tenute ad effettuare uno specifico *assessment* in ordine ai rischi connessi ai nuovi reati presupposto in materia di accise. Questo *assessment* dovrà considerare l'eventuale necessità di inserire ulteriori e specifici strumenti di controllo in aggiunta a quelli eventualmente già esistenti per prevenire la

commissione dei reati di contrabbando (inclusi tra i reati presupposto dal 2020), che potrebbero costituire un presidio utile anche per le nuove fattispecie. Ci si riferisce, ad esempio, ai controlli inerenti i processi di individuazione e selezione di fornitori e spedizionieri (incluso il mantenimento e il costante aggiornamento di un'apposita anagrafica), di approvvigionamento delle materie prime (inclusi i controlli di qualità tecnici e documentali delle merci) e movimentazione del magazzino, e soprattutto di conservazione della documentazione idonea al tracciamento della merce.

...

CLEARY GOTTLIB