

Osservatorio 231

Speciale Dogane e Accise

Decreto Legislativo 26 settembre 2024, n. 141

In data **3 ottobre**, in attuazione della legge delega sulla riforma fiscale (Legge 9 agosto 2023, n. 111, già trattata nel precedente numero dell'**Osservatorio 231**, che aveva anticipato i contenuti del disegno di legge oggi approvato), è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.Lgs. n. 141/2024 (di seguito anche "Decreto"), recante "*Disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione e revisione del sistema sanzionatorio in materia di accise e altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi*", il quale ha determinato, tra le altre, **rilevanti novità in materia "231"**.

In particolare, la novella prevede la **razionalizzazione dei reati presupposto in materia di contrabbando e la revisione del relativo sistema sanzionatorio**, nonché l'**estensione del catalogo dei reati presupposto ai reati in materia di accise**.

L'art. 4 del D.Lgs. n. 141/2024, infatti, ha:

- modificato il comma 1 dell'art. 25-*sexiesdecies* del D.Lgs. n. 231/2001, **sostituendo il rinvio** ai reati di cui **al D.P.R. 43/1973** "Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale" (anche denominato "TULD"), abrogato dal Decreto, **con il rinvio** ai reati previsti dalle **Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale dell'Unione** (Allegato 1 del D.Lgs. n. 141/2024), nonché **inserendo l'ulteriore rinvio** ai reati previsti dal **D.Lgs. n. 504/1995** "Testo Unico Accise" (anche denominato "TUA");
- modificato il comma 2 del citato art. 25-*sexiesdecies*, nel quale è stato integrato il riferimento alle **"imposte di confine"** (così includendo l'IVA all'importazione);
- **ampliato il novero delle sanzioni interdittive applicabili**, includendo, al comma 3, anche l'interdizione dall'esercizio dell'attività (art. 9, comma 2, lett. a), D.Lgs. n. 231/2001) e la sospensione o la revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito (art. 9, comma 2, lett. b), D.Lgs. n. 231/2001), limitatamente alla fattispecie in cui i diritti o le imposte di confine dovuti superino euro centomila.

Con esclusivo riferimento ai reati in materia di contrabbando, tra le novità più significative apportate dal Decreto va menzionata altresì l'introduzione dell'**obbligo di trasmissione della notizia di reato in capo ai funzionari verificatori**. Difatti, l'art. 107 del Decreto prevede che i funzionari verificatori debbano procedere alla trasmissione della notizia di reato alla competente Autorità Giudiziaria nei casi in cui siano riscontrate irregolarità comportanti la contestazione di dazi e IVA che, distintamente considerati, superino la soglia di euro 10.000 ovvero al ricorrere di

una delle circostanze aggravanti del contrabbando.

1. I reati introdotti dalle Disposizioni Nazionali complementari al Codice Doganale dell'Unione

Si riporta, di seguito, il dettaglio delle norme previste dalle **Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale dell'Unione**, rilevanti ai fini del D.Lgs. n. 231/2001.

<p>Art. 78 rubricato “Contrabbando per omessa dichiarazione”¹</p>	<p>La norma punisce parimenti:</p> <ul style="list-style-type: none">• al comma 1, chiunque, omettendo di presentare la dichiarazione doganale, introduca, faccia circolare nel territorio doganale ovvero sottragga alla vigilanza doganale, in qualunque modo e a qualunque titolo, merci non unionali o faccia uscire a qualunque titolo dal territorio doganale merci unionali;• al comma 2, chiunque detenga merci non unionali e rifiuti o non sia in grado di dimostrarne la legittima provenienza ovvero adduca prove inattendibili, salvo che la merce in oggetto risulti posseduta in conseguenza di altro reato dallo stesso commesso (ex art.19, comma 2 delle Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale dell'Unione). <p>Tale articolo, così formulato, recepisce con modifiche le fattispecie di omessa dichiarazione doganale, introduzione, circolazione e sottrazione alla vigilanza doganale precedentemente previste dagli articoli 282, 288, 289, 294 del previgente TULD, già reati presupposto “231”.</p>	
<p>Art. 79, rubricato “Contrabbando per dichiarazione infedele”²</p>	<p>La norma punisce le condotte di chiunque, pur avendo presentato la dovuta dichiarazione, abbia dolosamente alterato il contenuto della stessa con riferimento a qualità, quantità, origine o valore della merce o a ogni elemento necessario per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti dovuti.</p> <p>La <i>ratio</i> di tale scelta normativa risiede nel recepimento con modifiche delle condotte di cui all'illecito amministrativo di infedele dichiarazione doganale, di cui all'articolo 303 del previgente TULD, conferendo alla norma rilevanza penale. Pertanto, alla luce della nuova veste, tale norma entra a far parte del novero dei reati presupposto di cui al catalogo “231”.</p>	

¹ **Art. 78 Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale dell'Unione:** 1. È punito con la multa dal 100 per cento al 200 per cento dei diritti di confine dovuti, chiunque, omettendo di presentare la dichiarazione doganale: a) introduce, fa circolare nel territorio doganale ovvero sottrae alla vigilanza doganale, in qualunque modo e a qualunque titolo, merci non unionali; b) fa uscire a qualunque titolo dal territorio doganale merci unionali. 2. La sanzione di cui al comma 1 si applica a colui che detiene merci non unionali, quando ricorrono le circostanze previste nell'articolo 19, comma 2.

² **Art. 79 Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale dell'Unione:** Chiunque dichiara qualità, quantità, origine e valore delle merci, nonché ogni altro elemento occorrente per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti in modo non corrispondente all'accertato è punito con la multa dal 100 per cento al 200 per cento dei diritti di confine dovuti o dei diritti indebitamente percepiti o indebitamente richiesti in restituzione.

<p>Art. 80, rubricato “Contrabbando nel movimento delle merci marittimo, aereo e nei laghi di confine”³</p>	<p>La norma riconduce a un'unica disposizione le condotte di contrabbando poste in essere dal comandante di aeromobili e dal capitano della nave (anche ove agisca nei laghi di confine), sostituendo le fattispecie di cui agli articoli 283, 284, 285 del previgente TULD, già reati presupposto “231”.</p>	
<p>Art. 81, rubricato “Contrabbando per indebito uso di merci importate con riduzione totale o parziale dei diritti”⁴</p>	<p>La norma punisce chiunque usi o destini indebitamente merci importate con riduzione totale o parziale di diritti di confine solo nell'ipotesi in cui l'importo dei diritti di confine superi euro 10.000 ovvero nei casi in cui ricorra anche una sola delle circostanze aggravanti di cui all'articolo 88, comma 2, lettere da a) a d).</p> <p>L'articolo in questione recepisce con modifiche le fattispecie di contrabbando per indebito uso di merci importate con agevolazioni doganali, di cui all'articolo 287 del previgente TULD, già reato presupposto “231”.</p>	
<p>Art. 82, rubricato “Contrabbando nell'esportazione di merci ammesse a restituzione di diritti”⁵</p>	<p>La norma punisce chiunque si serva di mezzi fraudolenti per ottenere l'indebita restituzione di diritti stabiliti per l'importazione delle materie prime impiegate nella fabbricazione di merci oggetto di successiva esportazione.</p> <p>L'articolo in questione recepisce con modifiche il reato di cui all'articolo 290 del previgente TULD, già reato presupposto “231”.</p>	
<p>Art. 83, rubricato “Contrabbando nell'esportazione temporanea e nei regimi di uso particolare e di perfezionamento”⁶</p>	<p>La norma punisce chiunque, nelle operazioni di esportazione temporanea e nei regimi di uso particolare o di perfezionamento, al fine di sottrarre merci al pagamento di diritti di confine che sarebbero dovuti, sottoponga tali merci a manipolazioni artificiali ovvero utilizzi altri mezzi fraudolenti.</p> <p>La modifica introdotta è volta a sottoporre allo stesso regime sanzionatorio previsto per le altre fattispecie di contrabbando anche le ipotesi di contrabbando posto in essere nell'ambito dell'esportazione temporanea, di cui all'articolo 291 del previgente TULD e dei regimi di uso particolare e di perfezionamento, precedentemente ricomprese nella clausola generale di cui all'articolo 292 del previgente TULD, entrambi già reati presupposto “231”.</p>	
<p>Art. 84 rubricato “Contrabbando di tabacchi lavorati”⁷</p>	<p>La norma punisce chiunque introduca, venda, faccia circolare, acquisti o detenga a qualunque titolo nel territorio dello Stato quantità di tabacco lavorato di contrabbando superiori a 15 chilogrammi convenzionali, come definiti dall'articolo 39-</p>	

³ **Art. 80 Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale dell'Unione:** 1. È punito con la multa dal 100 per cento al 200 per cento dei diritti di confine dovuti il comandante di aeromobili o il capitano di navi che: a) sbarca, imbarca o trasborda, nel territorio dello Stato, merce non unionale omettendo di presentarla al più vicino ufficio dell'Agenzia; b) al momento della partenza non ha a bordo merci non unionali o in esportazione con restituzione di diritti, le quali vi si dovrebbero trovare secondo il manifesto, la dichiarazione sommaria e gli altri documenti doganali; c) trasporta merci non unionali nel territorio dello Stato senza essere munito del manifesto, della dichiarazione sommaria e degli altri documenti doganali quando sono prescritti. 2. La stessa pena di cui al comma 1 si applica altresì al: a) capitano della nave che, in violazione del divieto di cui all'articolo 60, trasportando merci non unionali, rasenta le sponde nazionali o getta l'ancora,

	<p><i>quinquies</i> del TUA (fatte salve le ipotesi in cui i quantitativi di tabacco rientrano nelle soglie per cui il Legislatore ha previsto l'applicazione della sola sanzione amministrativa).</p> <p>Tale articolo ha lo scopo di recepire con modifiche le fattispecie di contrabbando dei tabacchi lavorati esteri, di cui all' articolo 291-bis del previgente TULD, già reato presupposto "231".</p> <p>Per detto delitto sono previste specifiche aggravanti, regolate dall'art. 85, e corrispondenti a quelle di cui all' articolo 291-ter del previgente TULD, già rilevanti ai fini "231".</p>	
<p>Art. 86, rubricato "Associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati"⁸</p>	<p>La norma punisce i casi in cui tre o più persone si associno allo scopo di commettere più delitti tra quelli previsti dal predetto articolo 84, ovvero allo scopo di sottrarre, con qualsiasi mezzo e modalità, all'accertamento o al pagamento dell'accisa i tabacchi lavorati (articolo 40-bis del D.Lgs. n. 504/1995), anche con riferimento ai prodotti succedanei dei prodotti da</p>	

sta alla cappa ovvero comunque si mette in comunicazione con il territorio dello Stato in modo che sia agevole lo sbarco o l'imbarco delle merci stesse; b) comandante dell'aeromobile che, trasportando merci non unionali, atterra fuori di un aeroporto doganale e omette di denunciare l'atterraggio, entro il giorno lavorativo successivo, alle autorità indicate all'articolo 65. In tali casi è considerato introdotto in contrabbando nel territorio doganale, oltre il carico, anche l'aeromobile.

⁴ **Art. 81 Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale dell'Unione:** Chiunque attribuisce, in tutto o in parte, a merci non unionali, importate in franchigia o con riduzione dei diritti stessi, una destinazione o un uso diverso da quello per il quale è stata concessa la franchigia o la riduzione è punito con la multa dal 100 per cento al 200 per cento dei diritti di confine dovuti.

⁵ **Art. 82 Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale dell'Unione:** Chiunque usa mezzi fraudolenti, allo scopo di ottenere indebita restituzione di diritti stabiliti per l'importazione delle materie prime impiegate nella fabbricazione di merci che si esportano, è punito con la multa dal 100 per cento al 200 per cento dell'ammontare dei diritti che indebitamente ha riscosso o tentava di riscuotere.

⁶ **Art. 83 Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale dell'Unione:** Chiunque, nelle operazioni di esportazione temporanea e nei regimi di uso particolare o di perfezionamento, allo scopo di sottrarre merci al pagamento di diritti di confine che sarebbero dovuti, sottopone le merci stesse a manipolazioni artificiali ovvero usa altri mezzi fraudolenti, è punito con la multa dal 100 per cento al 200 per cento dei diritti di confine dovuti.

⁷ **Art. 84 Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale dell'Unione:** 1. Chiunque introduce, vende, fa circolare, acquista o detiene a qualunque titolo nel territorio dello Stato un quantitativo di tabacco lavorato di contrabbando superiore a 15 chilogrammi convenzionali, come definiti dall'articolo 39-quinquies del testo unico di cui al Decreto Legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, è punito con la reclusione da due a cinque anni. 2. I fatti previsti dal comma 1, quando hanno a oggetto un quantitativo di tabacco lavorato fino a 15 chilogrammi convenzionali e qualora non ricorrano le circostanze aggravanti di cui all'articolo 85, sono puniti con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro di euro 5 per ogni grammo convenzionale di prodotto, non inferiore in ogni caso a euro 5.000. 3. Se i quantitativi di tabacchi lavorati di contrabbando risultano: a) non superiori a 200 grammi convenzionali, la sanzione amministrativa è in ogni caso pari a euro 500; b) superiori a 200 e fino a 400 grammi convenzionali, la sanzione amministrativa è in ogni caso pari a euro 1.000.

⁸ **Art. 86 Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale dell'Unione:** 1. Quando tre o più persone si associano allo scopo di commettere più delitti tra quelli previsti dall'articolo 84 ovvero dall'articolo 40-bis del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, anche con riferimento ai prodotti di cui agli articoli 62-quater, 62-quater.1, 62-quater.2 e 62-quinquies di cui al citato testo unico, coloro che promuovono, costituiscono, dirigono, organizzano o finanziano l'associazione sono puniti, per ciò solo, con la reclusione da tre a otto anni. 2. Chi partecipa all'associazione è punito con la reclusione da un anno a sei anni. 3. La pena è aumentata, se il numero degli associati è di dieci o più. 4. Se l'associazione è armata ovvero se ricorrono le circostanze previste dall'articolo 85, comma 2, lettere d) o e), ovvero dall'articolo 40-ter, comma 2, lettere d) o e), del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 504 del 1995, anche con riferimento ai prodotti di cui agli articoli 62-quater, 62-quater.1, 62-quater.2 e 62-quinquies del medesimo testo unico, si applica la pena della reclusione da cinque a quindici anni nei casi previsti dal comma 1 e da quattro a dieci anni nei casi previsti dal comma 2. L'associazione si considera armata quando i partecipanti hanno la disponibilità, per il conseguimento delle finalità dell'associazione, di armi o materie esplosive, anche se occultate o tenute in luogo di deposito. 5. Le pene previste dall'articolo 84 e dal presente articolo sono diminuite da un terzo alla metà nei confronti dell'autore che, dissociandosi dagli altri, si adopera per evitare che l'attività delittuosa sia portata a ulteriori conseguenze anche aiutando concretamente l'autorità di polizia o l'autorità giudiziaria nella raccolta di elementi decisivi per la ricostruzione dei fatti e per l'individuazione o la cattura degli autori del reato o per l'individuazione di risorse rilevanti per la commissione dei delitti.

	<p>fumo⁹, ai prodotti che contengono nicotina¹⁰ e ai prodotti accessori ai tabacchi da fumo¹¹. Trattandosi di ipotesi associativa, è contestualmente punito chiunque promuova, costituisca, diriga, organizzi o finanzi l'associazione, sia chi vi partecipi.</p> <p>L'articolo in questione recepisce con modifiche il reato di cui all'articolo 291-quater del previgente TULD, già reato presupposto "231".</p>	
<p>Art. 87 rubricato "Equiparazione del delitto tentato a quello consumato"</p>	<p>La norma stabilisce che, agli effetti della pena, per tutti i delitti sopra menzionati, il reato tentato è equiparato a quello consumato.</p> <p>L'articolo in questione recepisce il disposto normativo di cui all'articolo 293 del previgente TULD, già rilevante ai fini "231".</p>	
<p>Art. 88 rubricato "Circostanze aggravanti del contrabbando"¹²</p>	<p>La norma prevede le circostanze aggravanti del contrabbando, riproducendo sostanzialmente il disposto di cui all'articolo 295 del previgente TULD, già rilevante ai fini "231".</p>	

2. Inclusione nel catalogo "231" degli illeciti di cui al Testo Unico Accise

Si riporta, di seguito, il dettaglio delle norme previste dal **Testo Unico Accise**, rilevanti ai fini del D.Lgs. n. 231/2001.

<p>Art. 40 rubricato "Sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici"¹³</p>	<p>La fattispecie disciplinata dall'art. 40 del D.Lgs. n. 504/1995 punisce chiunque:</p> <ul style="list-style-type: none"> • fabbrichi o raffini clandestinamente prodotti energetici; • sottragga con qualsiasi mezzo i prodotti energetici, compreso
--	--

⁹ I prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, esclusi quelli autorizzati all'immissione in commercio come medicinali ai sensi del decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219, e successive modificazioni (art. 62-quater del D.Lgs 504/1995).

¹⁰ I prodotti, diversi dai tabacchi lavorati contenenti nicotina e preparati allo scopo di consentire, senza combustione e senza inalazione, l'assorbimento di tale sostanza da parte dell'organismo, anche mediante involucri funzionali al loro consumo, esclusi quelli autorizzati all'immissione in commercio come medicinali ai sensi del decreto legislativo 24 aprile 2006, n. 219 (art. 62-quater.1 del D.Lgs 504/1995).

¹¹ Le cartine, le cartine arrotolate senza tabacco e i filtri funzionali ad arrotolare le sigarette (art. 62-quinquies del D.Lgs 504/1995).

¹² **Art. 88 Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale dell'Unione:** 1. Per i delitti previsti negli articoli da 78 a 83, è punito con la multa aumentata fino alla metà chiunque, per commettere il contrabbando, adopera mezzi di trasporto appartenenti a persona estranea al reato.

2. Per i delitti di cui al comma 1, alla multa è aggiunta la reclusione da tre a cinque anni:

a) quando, nel commettere il reato o immediatamente dopo, nella zona di vigilanza, l'autore è sorpreso a mano armata;

b) quando, nel commettere il reato o immediatamente dopo, nella zona di vigilanza, tre o più persone autrici di contrabbando sono sorprese insieme riunite e in condizioni tali da frapporre ostacolo agli organi di polizia;

c) quando il fatto è connesso con altro delitto contro la fede pubblica o contro la pubblica amministrazione;

d) quando l'autore è un associato per commettere delitti di contrabbando e il delitto commesso sia tra quelli per cui l'associazione è stata costituita;

e) quando l'ammontare di almeno uno dei diritti di confine dovuti, distintamente considerati, è superiore a 100.000 euro.

3. Per i delitti di cui al comma 1, alla multa è aggiunta la reclusione fino a tre anni quando l'ammontare di almeno uno dei diritti di confine dovuti, distintamente considerati, è maggiore di euro 50.000 e non superiore a euro 100.000.

¹³ Ai sensi dell'art. 21, comma 1, TUA, si intendono per prodotti energetici:

a) i prodotti di cui ai codici NC da 1507 a 1518, se destinati ad essere utilizzati come combustibile per riscaldamento o come carburante per motori (ovvero, grassi e oli vegetali o animali e loro frazioni, anche raffinati, ma non modificati chimicamente);

b) i prodotti di cui ai codici NC 2701, 2702 e da 2704 a 2715 (ovvero, prodotti del carbone e petrolio);

c) i prodotti di cui ai codici NC 2901 e 2902 (ovvero, idrocarburi aciclici e aromatici);

	<p>il gas naturale, all'accertamento o al pagamento dell'accisa;</p> <ul style="list-style-type: none"> • destini ad usi soggetti ad imposta od a maggiore imposta prodotti esenti o ammessi ad aliquote agevolate; • effettui operazioni di miscelazione non autorizzate dalle quali si ottengono prodotti soggetti ad una accisa superiore a quella assoluta sui singoli componenti; • rigeneri prodotti denaturati per renderne più facile ed elusivo l'impiego in usi soggetti a maggiore imposta; • detenga prodotti energetici denaturati in condizioni diverse da quelle prescritte per l'ammissione al trattamento agevolato; • detenga o utilizzi prodotti ottenuti da fabbricazioni clandestine o da miscelazioni non autorizzate.
<p>Art. 40-bis rubricato “Sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati”</p>	<p>La fattispecie disciplinata dall'art. 40-bis del D.Lgs. n. 504/1995, punisce chiunque sottragga, con qualsiasi mezzo e modalità, all'accertamento o al pagamento dell'accisa i tabacchi lavorati.</p>
<p>Art. 43 rubricato “Sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa e sull'alcole e le bevande alcoliche”</p>	<p>La fattispecie disciplinata dall'art. 43 del D.Lgs. n. 504/1995, punisce chiunque:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sottragga con qualsiasi mezzo alcol o bevande alcoliche all'accertamento o al pagamento dell'accisa; • detenga alcol denaturato in condizioni diverse da quelle prescritte o lo destini ad usi diversi da quelli per i quali è stata concessa l'esenzione.
<p>Art. 40-quinquies rubricato “Vendita di tabacchi lavorati senza autorizzazione o acquisto da persone non autorizzate alla vendita”</p>	<p>La fattispecie disciplinata dall'art. 40-quinquies punisce chiunque, senza autorizzazione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, venda o ponga in vendita tabacchi lavorati.</p>
<p>Art. 41 rubricato “Fabbricazione clandestina di alcole e di bevande alcoliche”</p>	<p>La fattispecie disciplinata dall'art. 41 punisce chiunque fabbrichi clandestinamente alcol o bevande alcoliche.</p>
<p>Art. 42 rubricato “Associazione a scopo di fabbricazione clandestina di alcole e di bevande alcoliche”</p>	<p>La fattispecie disciplinata dall'art. 42 punisce l'associazione a delinquere finalizzata alla fabbricazione clandestina di alcol o bevande alcoliche.</p>
<p>Art. 46 rubricato “Alterazione di congegni, impronte e contrassegni”</p>	<p>La fattispecie disciplinata dall' art. 46 punisce chiunque, al fine di sottrarre il prodotto all'accertamento del valore dell'accisa:</p> <ul style="list-style-type: none"> • contraffaccia, alteri, rimuova, guasti o renda inservibili misuratori, sigilli, bolli, punzoni, marchi di verifica od altri

d) i prodotti di cui al codice NC 2905 11 00, non di origine sintetica, se destinati ad essere utilizzati come combustibile per riscaldamento o come carburante per motori (ovvero, metanolo);

e) i prodotti di cui al codice NC 3403 (ovvero, lubrificanti e preparazioni lubrificanti);

f) i prodotti di cui al codice NC 3811 (ovvero, additivi per carburanti e oli lubrificanti);

g) i prodotti di cui al codice NC 3817 (ovvero, alchilati);

h) i prodotti di cui al codice NC 3824 90 99, se destinati ad essere utilizzati come combustibile per riscaldamento o come carburante per motori (ovvero, miscele chimiche non specificate altrove).

	<p>congegni, impronte o contrassegni prescritti dall'amministrazione finanziaria o apposti dalla Guardia di Finanza;</p> <ul style="list-style-type: none"> faccia uso di sigilli, bolli, punzoni, marchi di verificaione o altre impronte o contrassegni prescritti dall'amministrazione finanziaria o apposti dalla Guardia di Finanza contraffatti od alterati, ovvero senza autorizzazione.
<p>Art. 47 rubricato “Deficienze ed eccedenze nel deposito e nella circolazione dei prodotti soggetti ad accisa”</p>	<p>L'art. 47 prevede che:</p> <ul style="list-style-type: none"> per le deficienze, riscontrate nella verificaione dei depositi fiscali o all'arrivo presso gli stessi, di entità superiore al 10 per cento oltre il calo consentito, si applichino le pene previste per il tentativo di sottrazione del prodotto al pagamento dell'accisa; per le eccedenze di prodotti nei depositi fiscali e per le eccedenze di prodotti denaturati non rientranti nei limiti delle tolleranze ammesse, ovvero non giustificate dalla prescritta documentazione, si applichino le pene previste per la sottrazione dei prodotti all'accertamento o al pagamento dell'accisa, salvo che venga dimostrata la legittima provenienza dei prodotti e il regolare assolvimento dell'imposta, se dovuta.
<p>Art. 49 rubricato “Irregolarità nella circolazione”</p>	<p>L'art. 49 prevede, al primo comma, che i prodotti sottoposti ad accisa, anche se destinati ad usi esenti od agevolati (ad esclusione dei tabacchi lavorati, del vino e delle bevande fermentate diverse dal vino e della birra), si presumono di illecita provenienza qualora vengano trasportati senza la specifica documentazione prevista in relazione all'accisa, ovvero siano accompagnati da documenti di circolazione falsi o alterati o che non consentano di individuare i soggetti interessati all'operazione di trasporto, la merce o le quantità effettivamente trasportate. In tali casi, si applicano al trasportatore e allo speditore le pene previste per la sottrazione del prodotto all'accertamento o al pagamento dell'imposta.</p>

3. Gli impatti della riforma per le imprese

Sin da una preliminare lettura del disposto normativo, emerge con chiarezza la portata innovativa della riforma, la quale incide trasversalmente su imprese operanti nei più eterogenei settori di *business*.

Nello specifico, con riguardo alle nuove disposizioni in materia di contrasto del **contrabbando**, appare evidente che tra le imprese maggiormente interessate vi siano quelle che **effettuano acquisti dall'estero, esportano i propri prodotti**, nonché gli **operatori dell'import-export**.

Più complessa, tuttavia, risulta la definizione della portata applicativa dei nuovi rischi-reato inerenti alla normativa sulle **accise**.

La riforma pare interessare, in prima istanza, i **produttori e distributori di prodotti soggetti ad accise** (i.e. prodotti energetici e carburanti, prodotti alcolici e tabacchi lavorati). Tali soggetti, in caso sia accertata la commissione dei reati di cui al TUA nell'interesse o a vantaggio dell'ente, potrebbero essere destinatari di **sanzioni pecuniarie fino a 200 quote (fino a Euro 309.800)**, **sanzioni interdittive** (i.e. divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi ed eventuale revoca di quelli già concessi e divieto di pubblicizzare beni o servizi) e confisca del prezzo o del profitto del reato.

A titolo esemplificativo, nell'ambito del **settore energy, oil & gas**, le aziende produttrici di carburanti potrebbero essere considerate responsabili ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001 qualora:

- fabbrichino o raffinino clandestinamente tali prodotti energetici (art. 40 comma 1 lett. a) TUA);

- effettuino operazioni di miscelazione non autorizzate, ottenendo così prodotti soggetti ad una accisa superiore rispetto a quella assoluta sui singoli componenti (art. 40 comma 1 lett. d) TUA).

Analogamente, le imprese attive nella produzione o commercializzazione di **energia elettrica** potrebbero essere ritenute responsabili ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001:

- qualora detengano o utilizzino prodotti ottenuti da fabbricazioni clandestine (art. 40 comma 1 lett. g) TUA);
- sottraggano, con qualsiasi mezzo, tali prodotti all'accertamento o al pagamento dell'accisa (art. 40 comma 1 lett. b) TUA).

È opportuno considerare, tuttavia, che la novella normativa in materia di accise introduce implicazioni di portata ben più ampia.

Anche le imprese operanti in **regime di esenzione** potrebbero, infatti, essere chiamate a rispondere degli illeciti previsti dal TUA.

Con particolare riferimento ai prodotti alcolici, l'articolo 27 del D.Lgs. n. 504/1995 dispone l'esenzione dal pagamento delle accise per l'alcol e le bevande alcoliche impiegati nella **produzione di medicinali, prodotti cosmetici e di profumeria, prodotti per l'igiene orale, aromi destinati alla preparazione di prodotti alimentari e di bevande analcoliche**, nonché nella **produzione di aceto**.

Parimenti, in relazione all'energia elettrica, il TUA prevede ulteriori ipotesi di esenzione dall'imposta, tra cui, a titolo esemplificativo e non esaustivo, i casi in cui l'energia elettrica sia utilizzata per l'**impianto** e per l'**esercizio delle linee ferroviarie** adibite al trasporto di merci e passeggeri e per l'impianto e l'esercizio delle **linee di trasporto** urbano ed interurbano.

Sebbene tali prodotti siano esenti dal pagamento dell'accisa, le imprese operanti in tali settori risultano comunque potenzialmente esposte al rischio di commissione dei nuovi reati in materia.

Infatti, in materia di accise su alcol e bevande alcoliche, l'art. 43 del D.Lgs. n. 504/1995 (*Sottrazione all'accertamento ed al pagamento dell'accisa sull'alcole e sulle bevande alcoliche*) **punisce** altresì la **condotta distrattiva** di chi "*detiene alcole denaturato in condizioni diverse da quelle prescritte o lo destina ad usi diversi da quelli per i quali è stata concessa l'esenzione*", configurando un'ipotesi di sottrazione al pagamento dell'accisa.

Analogamente, per quanto attiene ai prodotti energetici, l'art. 40 (*Sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici*) del TUA **punisce** chi "*destina ad usi soggetti ad imposta od a maggiore imposta prodotti esenti o ammessi ad aliquote agevolate*", determinando così, anche in tal caso, una sottrazione di tali prodotti all'accertamento o al pagamento dell'accisa.

Pertanto, le imprese operanti in regime di esenzione, come quelle del **settore sanitario, alimentare, cosmetico** e dei **trasporti**, risultano potenzialmente esposte ai nuovi rischi-reato, nei casi in cui il prodotto esente venga destinato ad usi diversi rispetto da quelli previsti per l'esenzione.

Simili rischi incombono anche sulle imprese che operano in **regime di sospensione**, ossia quel regime fiscale applicabile alla produzione, trasformazione, detenzione, magazzinaggio e circolazione di prodotti (tramite i c.d. **depositi fiscali**) che consente alle imprese di differire il pagamento delle accise sino al momento dell'immissione di tali prodotti sul mercato per il consumo finale o del verificarsi di una causa estintiva del debito d'imposta.

In particolare, le imprese titolari di autorizzazione alla gestione in regime di deposito fiscale dei propri impianti di fabbricazione, trasformazione, ricezione o spedizione di prodotti soggetti ad accisa (e.g. raffinerie e impianti petrolchimici, distillerie o stabilimenti di produzione di alcolici), in forza dell'art. 47 del TUA, possono incorrere nelle pene previste per la sottrazione dei prodotti all'accertamento o al pagamento dell'accisa, qualora i prodotti giacenti **eccedano i limiti quantitativi consentiti** o risultino **privi di documentazione giustificativa** conforme agli obblighi di legge.

Parallelamente, tali titolari di depositi fiscali possono essere assoggettati alle pene previste per il tentativo di sottrazione del prodotto al pagamento dell'accisa, nel caso in cui, all'esito di verifiche sui depositi, risultino **deficienze superiori al 10% del calo quantitativo ammesso**.

Pertanto, anche le imprese che operano in regime di sospensione dell'accisa sono da ritenersi

potenzialmente interessate dai nuovi rischi-reato laddove siano autorizzate ad agire in qualità di:

- “**Speditori certificati**” o “**Destinatari certificati**”, che, durante l’ esercizio dell’ attività commerciale, spediscono o ricevono prodotti soggetti ad accisa immessi in consumo nel territorio di uno Stato membro e in seguito trasferiti nel territorio di un altro Stato membro;
- “**Depositari autorizzati**”, abilitati a produrre, detenere, conservare, ricevere e spedire prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione dall’ accisa;
- “**Destinatari registrati**”, abilitati soltanto a ricevere prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo, provenienti da un altro Stato membro o dal territorio dello Stato, senza poterli detenere né spedire;
- “**Speditori registrati**”, abilitati unicamente a spedire prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo senza poterli detenere.

In conclusione, al fine di procedere a un tempestivo e accurato **adeguamento dei propri Modelli organizzativi e procedure interne** e ridurre i potenziali rischi di contestazione, tutte le imprese sin qui menzionate sono chiamate a svolgere una specifica attività di analisi del rischio (e connessa *gap analysis* del sistema di controllo interno in essere) focalizzata sul processo di *gestione degli adempimenti in materia doganale e di accise*, fulcro della riforma normativa in esame. Parimenti, con il medesimo obiettivo, si renderà necessario un approfondimento analitico di tutti gli ulteriori processi esposti, anche in via indiretta, a profili di rischio, quali la gestione *i)* dell’ attività di produzione, *ii)* delle attività di logistica, *iii)* delle attività di vendita, *iv)* dei rapporti con la Pubblica Amministrazione (e.g. Agenzie delle Dogane e Monopoli e Agenzia delle Entrate-Riscossione).

In particolare, per le attività sensibili elencate risulta di capitale importanza delineare **principi di comportamento e presidi di controllo** atti a prevenire la commissione degli illeciti penali di cui al riformato art. 25-*sexiesdecies* del D.Lgs. n. 231/2001. A titolo esemplificativo e non esaustivo, i Modelli organizzativi dovranno prevedere presidi volti a garantire:

- la correttezza e l’ adeguata tracciabilità delle operazioni di movimentazione dei prodotti importati o soggetti ad accisa;
- la veridicità delle informazioni contenute nelle bolle doganali e nei documenti di circolazione;
- il rigoroso rispetto delle procedure per l’ ottenimento delle autorizzazioni e licenze rilasciate dall’ Agenzia delle Dogane e Monopoli;
- la periodica verifica in ordine ai quantitativi di prodotto detenuti nel deposito fiscale;
- l’ accertamento sulla effettiva destinazione d’ uso impressa ai prodotti esenti dal pagamento dell’ accisa.

Va, inoltre, evidenziato che l’ adozione di un Modello Organizzativo ai sensi del D.Lgs. 231/2001 rappresenta un elemento di positiva valutazione nel procedimento di rilascio / mantenimento dell’ **autorizzazione “AEO” (“Authorized Economic Operator”)**¹⁴. Pertanto, l’ aggiornamento del Modello “231” ai nuovi rischi reato risulta fondamentale anche nei confronti di quelle imprese già in possesso di tale autorizzazione, ai fini del relativo mantenimento, o di quelle che intendano qualificarsi.

Si segnala inoltre che, in linea con lo *status* di AEO in materia doganale, il Governo, in attuazione della delega fiscale, si propone di estendere anche al regime delle accise il principio della collaborazione e della qualificazione soggettiva degli operatori affidabili. Difatti, in data 15 ottobre u.s., il Consiglio dei Ministri ha approvato in esame preliminare la bozza di decreto legislativo recante “*revisione delle disposizioni in materia di accise*”, che istituisce la figura del “**SOAC**” (“**Soggetto Obbligato Accreditato**”), l’ operatore con sede in Italia tenuto al pagamento delle accise che beneficia del riconoscimento ufficiale della qualifica di soggetto accreditato, a seguito della verifica da parte di ADM della sua affidabilità nel rispetto del regime fiscale delle accise. In

¹⁴ Qualifica rilasciata - su richiesta volontaria dell’ impresa - dalle Autorità doganali agli operatori economici operanti nell’ Unione Europea, attestante l’ affidabilità dell’ operatore richiedente e vevole in tutto il territorio doganale e nei Paesi nei quali è in vigore un accordo di mutuo riconoscimento.

Dal conseguimento dello *status* di AEO discendono alcuni importanti benefici per gli operatori economici autorizzati, tra cui:

- accesso agevolato alle semplificazioni doganali;
- minori controlli fisici e documentali;
- notifica preventiva dell’ esecuzione di controlli doganali e trattamento prioritario nello svolgimento degli stessi;
- possibile esonero dall’ obbligo di prestare cauzione sia nel settore doganale sia nel settore delle accise in quanto soggetti di “notoria solvibilità”.

forza di tale riconoscimento, lo stesso può essere destinatario di agevolazioni e benefici di natura documentale e finanziaria (e.g. esonero dagli obblighi di prestare cauzione nel settore delle accise, semplificazioni e facilitazioni degli adempimenti contabili e amministrativi, etc.). Al fine di ottenere l'accreditamento, tra i requisiti che il soggetto obbligato deve possedere al momento della richiesta, vi è il non essere incorso, nel quinquennio precedente, in provvedimenti sanzionatori ex D.Lgs. 231/2001 per specifiche fattispecie di reato indicate nello schema di Decreto. Tra i parametri oggetto di valutazione di ADM vi è l'adozione di un sistema di controllo e monitoraggio per la prevenzione dei reati previsti dal D.Lgs. n. 231/2001. Pertanto, il soggetto passivo d'imposta, seguendo un approccio basato sulla *compliance* prevista per l'AEO, dovrebbe promuovere un Modello Organizzativo aggiornato alle più recenti novità in materia di accise.

L'Osservatorio continuerà a monitorare l'avanzamento dell'*iter* legislativo dello schema di decreto, al fine di valutare i connessi aspetti in materia "231".

Infine, oltre alla **revisione critica** del disegno dei Modelli organizzativi e il conseguente eventuale **aggiornamento**, tutti gli operatori dei settori attenzionati saranno tenuti altresì a condurre specifiche **attività di formazione** in materia nonché **interventi di testing** finalizzati a verificare l'effettiva implementazione dei presidi di controllo adottati.

4. Come Protiviti può supportare l'aggiornamento dei Modelli 231?

Grazie a un *team* di professionisti con competenze multidisciplinari, che si occupa della materia sin dalla sua introduzione nel 2001, **Protiviti** è oggi **leader nei servizi "231"** a supporto delle aziende per le seguenti principali attività:

- rilevazione, analisi e aggiornamento continuo del profilo di rischio aziendale, con il coinvolgimento delle competenze di volta in volta necessarie rispetto alle specifiche fattispecie di reato oggetto di analisi;
- rilevazione e valutazione dei presidi di controllo esistenti, tenuto conto delle *best practice* e delle Linee Guida delle diverse Associazioni di Categoria (e.g. Confindustria, ABI, ecc.);
- disegno delle soluzioni organizzative e operative nonché supporto nella loro implementazione (e.g. sviluppo ed erogazione della formazione);
- assistenza agli Organismi di Vigilanza nell'espletamento delle funzioni di monitoraggio;
- "*quality review*" dei Modelli 231 adottati, tenuto conto, fra l'altro, delle pronunce giurisprudenziali, della dottrina e dei *best standard*.

I servizi proposti intendono offrire **soluzioni organizzative e di controllo "ritagliate" sulla specifica realtà aziendale**, per tener conto delle peculiarità di *business* e di rischio e "integrate" nei modelli di *governance* esistenti, per evitare sovrapposizioni e ridondanze in termini di responsabilità e strumenti di controllo e monitoraggio.

Protiviti ha da anni istituito un «**Centro di Competenza 231**», composto da professionisti di estrazione legale (laureati in Giurisprudenza e/o avvocati), ingegneri ed esperti di processi e di sistema di controllo interno e gestione dei rischi, per soddisfare sempre più efficacemente le esigenze dei Clienti nel contesto operativo di riferimento.

In particolare, il «Centro di Competenza 231» ha consolidato un'elevata *expertise* in ambito di responsabilità amministrativa degli enti, specializzandosi, tra le varie, sugli illeciti ex D.Lgs. n. 231/2001 in materia di dogane e accise, avvalendosi anche della **collaborazione di professionisti specializzati** in tali ambiti.

Protiviti dispone, inoltre, di un **team** interamente dedicato alle società del mondo **Energy & Utilities**, con un'ampia e approfondita esperienza delle relative peculiarità e dei vincoli normativi esistenti, che consente di avere una notevole conoscenza del *business* e dei processi *core* che lo costituiscono, offrendo un supporto specialistico alle imprese del settore nell'adeguamento alle nuove disposizioni introdotte dalla riforma in materia di accise sui prodotti energetici.

Riferimenti

- *Gazzetta Ufficiale*: [link](#)
- *Circolare n. 20/2024 di Agenzia delle Dogane e Monopoli*: [link](#)
- *Osservatorio 231 – Settembre 2024*: [link](#)