

PARTE SPECIALE – Contrabbando ai sensi dell’art. 25-sexiesdecies del D. Lgs. 231/2001

L’articolo 25 sexiesdecies del D. Lgs. 231/2001, rubricato “Contrabbando”, è stato introdotto nel D. Lgs. 231/01 dall’articolo 5, comma 1, lettera d) del D. Lgs. 14 luglio 2020, n. 75 e modificato da ultimo dal D.Lgs. 26 settembre 2024, n. 141.

Tale norma, in attuazione della direttiva (UE) 2017/1371 relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale, è in vigore dal 30 luglio 2020.

L’art. 25 sexiesdecies del D. Lgs. 231/2001 così recita:

1. In relazione alla commissione dei reati previsti dalle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, di cui al decreto legislativo emanato ai sensi degli articoli 11 e 20, commi 2 e 3, della legge 9 agosto 2023, n. 111, e dal 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, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a duecento quote.

2. Quando le imposte o i diritti di confine dovuti superano centomila euro si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2 si applicano all'ente le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e) e, nel solo caso previsto dal comma 2, anche le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2, lettere a) e b).

Il D.Lgs. n. 141/2024, che da ultimo ha modificato l’art. 25 seciesdecies del d.lgs. 231/2001, ha riorganizzato la disciplina doganale prevedendo, innanzitutto un diverso regime sanzionatorio (sulla soglia dell’importo delle imposte o diritti di confine non dichiarati o non correttamente dichiarati) e la contestuale possibilità di irrogare sanzioni interdittive.

Il predetto decreto ha previsto:

- l’abrogazione del TULD (Testo Unico Disposizioni Legislative in materia Doganale) D.P.R. n. 43 del 23 gennaio 1973;
- l’introduzione di un nuovo *corpus normativo* ai sensi del D.Lgs. n. 141/2024 che prevede una serie di reati di contrabbando che vengono analizzati di seguito;
- l’introduzione dei reati presupposto previsti dal D.Lgs. n. 504 del 1995 (Testo Unico in materia di accise).

Pertanto, sono rilevanti ai fini del reato presupposto di Contrabbando, le seguenti fattispecie previste dal:

- D.Lgs. 141/2024:
 - Art. 27: Diritti doganali e diritti di confine
 - Art. 78: Contrabbando per omessa dichiarazione
 - Art. 79: Contrabbando per dichiarazione infedele
 - Art. 80: Contrabbando nel movimento delle merci marittimo, aereo e nei laghi di confine
 - Art. 81: Contrabbando per indebito uso di merci importate con riduzione totale o parziale dei diritti

- Art. 82: Contrabbando nell'esportazione di merci ammesse a restituzione di diritti
 - Art. 83: Contrabbando nell'esportazione temporanea e nei regimi di uso particolare e di perfezionamento
 - Art. 84: Contrabbando di tabacchi lavorati
 - Art. 85: Circostanze aggravanti del delitto di contrabbando di tabacchi lavorati
 - Art. 86: Associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati
 - Art. 88: Circostanze aggravanti del contrabbando
 - Art. 94: Delle misure di sicurezza patrimoniali. Confisca
- D.Lgs. 504/1995:
- Art. 40: Sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici;
 - Art. 40 bis: Sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati;
 - Art. 40-ter: Circostanze aggravanti del delitto di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi;
 - Art. 40-quater: Circostanze attenuanti;
 - Art. 40-quinquies: Vendita di tabacchi lavorati senza autorizzazione o acquisto da persone non autorizzate alla vendita;
 - Art. 40-sexies: Ulteriori disposizioni in materia di vendita di tabacchi lavorati;
 - Art. 41: Fabbricazione clandestina di alcole e di bevande alcoliche;
 - Art. 42: Associazione a scopo di fabbricazione clandestina di alcolie e di bevande alcoliche;
 - Art. 43: Sottrazione all'accertamento ed al pagamento dell'accisa sull'alcole e sulle bevande alcoliche;
 - Art. 44: Confisca;
 - Art. 45: Circostanze aggravanti;
 - Art. 46: Alterazione di congegni, impronte e contrassegni;
 - Art. 47: Deficienze ed eccedenze nel deposito e nella circolazione dei prodotti soggetti ad accisa;
 - Art. 48: Irregolarità nell'esercizio degli impianti di lavorazione e di deposito di prodotti sottoposti ad accisa;
 - Art. 49: Irregolarità nella circolazione.

In linea con quanto previsto dal D.Lgs. n. 75/2020, le modifiche apportate all'art. 25-sexiesdecies si inseriscono in un contesto più ampio di novità normative con l'obiettivo di armonizzare la disciplina nazionale con quella europea.

Con l'integrazione dell'art. 25-sexiesdecies nel D.Lgs. 231/2001, le imprese possono ora essere chiamate a rispondere penalmente per reati connessi alla sottrazione al pagamento o accertamento delle accise e delle

altre imposte indirette. Il Decreto Legislativo ha così rivisto il sistema sanzionatorio con una logica di proporzionalità delle pene.

Questa nuova normativa rappresenta una revisione completa delle leggi doganali italiane, motivata sia dalle moderne esigenze fiscali e doganali legate ai numerosi cambiamenti nel settore degli scambi internazionali, sia dalla necessità di allineare la legislazione nazionale al diritto europeo di diretta applicazione.

La riforma ha previsto un significativo alleggerimento delle fattispecie di reato considerate, poiché i precedenti 352 articoli presenti nel TULD sono ora sostituiti dai 122 articoli del Decreto attuale, che racchiude le disposizioni complementari al codice doganale dell'Unione e la revisione del sistema sanzionatorio per le accise e altre imposte indirette.

Tra le principali novità si ricorda:

- l'abrogazione del TULD e la sua sostituzione con nuove disposizioni nazionali complementari al Codice doganale dell'UE;
- la semplificazione delle procedure di accertamento, riscossione e liquidazione e il rafforzamento dello Sportello Unico Doganale, punto di accesso telematico che mira a centralizzare le verifiche necessarie per l'importazione, l'esportazione e il transito delle merci, come controlli sanitari, fitosanitari e di sicurezza; la *ratio* di queste novità è la riduzione dei tempi e dei costi per gli operatori;
- la revisione sostanziale delle disposizioni sul controllo e l'accertamento doganale per le merci in entrata e in uscita da e verso Paesi terzi, con l'abolizione definitiva delle controversie doganali e l'introduzione dei diritti previsti dallo Statuto dei diritti del contribuente. Ciò comporta un rafforzamento del diritto di difesa, il riconoscimento del contraddittorio come diritto fondamentale degli operatori e l'obbligo di motivazione rafforzata dell'accertamento in caso di presentazione di osservazioni difensive;
- l'inclusione dell'IVA e di altri tributi nazionali tra i diritti di confine;
- la revisione del contrabbando e delle sanzioni amministrative.

Per quanto invece concerne la normativa in materie di accise la maggiore novità riguarda l'introduzione del Testo Unico delle Accise (D.Lgs. 154/1995) nel catalogo dei reati presupposto.

In precedenza, il DPR n. 43 del 1973 (Testo Unico Doganale) ha rappresentato la normativa di riferimento in tema di contrabbando, prevedendo le seguenti fattispecie di reato:

- art. 282. Contrabbando nel movimento delle merci attraverso i confini di terra e gli spazi doganali;
- art. 283. Contrabbando del movimento delle merci nei laghi di confine;
- art. 284. Contrabbando nel movimento marittimo delle merci;
- art. 285. Contrabbando nel movimento delle merci per via aerea (art. 285);
- art. 286. Contrabbando nelle zone extra-doganali;
- art. 287. Contrabbando per indebito uso di merci importate con agevolazioni doganali;
- art. 288. Contrabbando nei depositi doganali;
- art. 289. Contrabbando nel cabotaggio e nella circolazione;
- art. 290. Contrabbando nell'esportazione di merci ammesse a restituzione di diritti;
- art. 291. Contrabbando nell'importazione od esportazione temporanea;

- art. 291 bis. Contrabbando di tabacchi lavorati esteri;
- art. 291 ter. Circostanze aggravanti del delitto di contrabbando di tabacchi lavorati esteri;
- art. 291 quater. Associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati esteri;
- art. 292. Altri casi di contrabbando;
- art. 295. Contrabbando aggravato).

Segue la lettera dei reati contenuti nel DPR n. 43 del 1973, accompagnati da alcune premesse sul diritto doganale.

Il contrabbando consiste nella condotta di chi introduce nel territorio dello Stato, in violazione delle disposizioni in materia doganale, merci che sono sottoposte ai diritti di confine. Si tratta dunque della fattispecie di dolosa sottrazione delle merci al pagamento dei diritti di confine.

I dazi doganali rappresentano una risorsa propria dell'Unione europea e confluiscono nel bilancio unitario, ad esclusione di una percentuale del 25% trattenuta dallo Stato di entrata delle merci a copertura delle spese di riscossione.

La normativa doganale italiana è contenuta nel Decreto del Presidente della Repubblica del 23 gennaio 1973 n. 43.

Dal 1° maggio del 2016 è entrato in vigore il Codice doganale dell'Unione (CDU)¹, il quale regola tutti gli aspetti delle operazioni doganali che si svolgono nell'Unione Europea. Il CDU elenca i principi generali su cui si fonda la legge doganale comunitaria. I particolari operativi sono invece descritti nelle Disposizioni d'Applicazione del CDU (DAC).

Si considerano “diritti doganali” tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali. Fra i diritti doganali costituiscono “diritti di confine”:

- i dazi di importazione e quelli di esportazione;
- i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione;

¹ Il Codice Doganale dell'Unione comprende:

- il Regolamento (UE) n. 952 del 9 ottobre 2013 (GU – L. n.269 del 10.10.2013) istitutivo del Codice doganale dell'Unione;
- il Regolamento delegato (UE) n. 2446 del 28 luglio 2015 che integra il Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento e del Consiglio in relazione alle modalità che specificano alcune disposizioni del Codice doganale dell'Unione;
- il Regolamento di esecuzione del CDU (RE) n. 2447 del 24 novembre 2015, recante modalità di applicazione di talune disposizioni del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento;
- Il Regolamento delegato (UE) n. 2016/341 della Commissione, che stabilisce misure transitorie relative ai mezzi per lo scambio e l'archiviazione di dati di cui all'art. 278 del CDU fino a quando i sistemi elettronici necessari per l'applicazione delle disposizioni del codice non siano operativi. Gli allegati al RDT stabiliscono i requisiti in materia di dati, formati e codici che devono essere applicati nel periodo transitorio stabilito ai sensi del RDT, del RD e del RE;
- Il Regolamento di esecuzione (UE) n. 2016/481 della Commissione dell'1 aprile 2016 che abroga formalmente, dall'1 maggio 2016, il Regolamento (CEE) n. 2454/1993, recante disposizioni di applicazione del Regolamento (CEE) n. 2913/92;
- La Decisione di esecuzione (UE) della Commissione dell'11 aprile 2016, n. 578 che stabilisce il programma di lavoro relativo allo sviluppo ed all'utilizzazione dei sistemi elettronici previsti dal Codice doganale dell'Unione.

- i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato, per quanto concerne le merci in importazione.

Per le merci soggette a diritti di confine, il presupposto dell'obbligazione tributaria è costituito, relativamente alle merci estere, dalla loro destinazione al consumo entro il territorio doganale e, relativamente alle merci nazionali e nazionalizzate, dalla loro destinazione al consumo fuori del territorio stesso.

Con il D.Lgs. del 15 gennaio 2016, n. 8, il Governo, esercitando la delega contenuta nella legge 28 aprile 2014, n. 67 in tema di depenalizzazione di talune condotte criminose, aveva disposto la depenalizzazione di quasi tutte le fattispecie di contrabbando punite con la sola sanzione pecuniaria (artt. 282, 291, 292 e 294 del TULD), trasformandole in illecito amministrativo. Non erano invece stati interessati dalla depenalizzazione i delitti di contrabbando puniti anche con la reclusione, ovvero il contrabbando di tabacchi lavorati esteri (art. 291-bis), di associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati esteri (art. 291-quater) e il contrabbando aggravato (art. 295, co. 2).

Sul punto, tuttavia, il D.Lgs. n. 75 del 2020 è intervenuto con una nuova norma che, integrando l'art. 1, co. 4 del D.Lgs. n. 8 del 2016, ha escluso dal perimetro di tale depenalizzazione i reati in materia di contrabbando previsti dal TULD quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti è superiore a 10.000 euro. Pertanto, si è resa necessaria la criminalizzazione di condotte che erano state depenalizzate, limitandola alle condotte lesive di tali interessi oltre la soglia finanziaria indicata.

Se gli elementi fondamentali del contrabbando sono rappresentati dalla sottrazione delle merci ai diritti di confine o all'I.V.A. e necessaria presenza del dolo, bisogna notare come il legislatore abbia seguito, per la sua repressione, il criterio della "frammentarietà", prevedendo un numero notevole di fattispecie punitive differenti le une dalle altre in ragione:

- della tipologia delle merci contrabbandate, distinguendo così il reato afferente ai "tabacchi lavorati esteri" (T.L.E.) rispetto a quello afferente altre merci;
- limitatamente al contrabbando avente ad oggetto merci diverse dai T.L.E., al luogo ovvero alle modalità con le quali viene posto in essere il comportamento illecito.

Il nuovo articolo 25 sexiesdecies, per opera del D. Lgs. 14 luglio 2020, n. 75., in attuazione della "Direttiva PIF", modulando la sanzione a seconda che il reato ecceda o meno la soglia di 100.000 euro, oltre la quale la lesione degli interessi finanziari dell'UE deve ritenersi considerevole, consente di imputare all'Ente i seguenti reati di contrabbando previsti dal DPR n. 43 del 1973.

Il quadro normativo sinora rappresentato è stato quindi completamente aggiornato a seguito dell'introduzione del Decreto Legislativo 26 settembre 2024, n. 141, che ha abrogato il Testo Unico sulle disposizioni legislative in materia doganale (TULD) del 1973.

Questa nuova normativa rappresenta una revisione completa delle leggi doganali italiane, motivata sia dalle moderne esigenze fiscali e doganali legate ai numerosi cambiamenti nel settore degli scambi internazionali, sia dalla necessità di allineare la legislazione nazionale al diritto europeo di diretta applicazione.

La riforma ha previsto un significativo alleggerimento delle fattispecie di reato considerate, poiché i precedenti 352 articoli presenti nel TULD sono ora sostituiti dai 122 articoli del Decreto attuale, che

racchiude le disposizioni complementari al codice doganale dell'Unione e la revisione del sistema sanzionatorio per le accise e altre imposte indirette.

Tra le principali novità figurano:

- la semplificazione delle procedure di accertamento, riscossione e liquidazione e il rafforzamento dello Sportello Unico Doganale, punto di accesso telematico che mira a centralizzare le verifiche necessarie per l'importazione, l'esportazione e il transito delle merci, come controlli sanitari, fitosanitari e di sicurezza; la *ratio* di queste novità è la riduzione dei tempi e dei costi per gli operatori;
- la revisione sostanziale delle disposizioni sul controllo e l'accertamento doganale per le merci in entrata e in uscita da e verso Paesi terzi, con l'abolizione definitiva delle controversie doganali e l'introduzione dei diritti previsti dallo Statuto dei diritti del contribuente. Ciò comporta un rafforzamento del diritto di difesa, il riconoscimento del contraddittorio come diritto fondamentale degli operatori e l'obbligo di motivazione rafforzata dell'accertamento in caso di presentazione di osservazioni difensive;
- l'inclusione dell'IVA e di altri tributi nazionali tra i diritti di confine;
- la revisione del contrabbando e delle sanzioni amministrative.

Art. 27 D. lgs. 141/2024 - Diritti doganali e diritti di confine

Sono diritti doganali tutti quei diritti che l'Agenzia è tenuta a riscuotere in forza di vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea o da disposizioni di legge.

Fra i diritti doganali di cui al comma 1 costituiscono diritti di confine, oltre ai dazi all'importazione e all'esportazione previsti dalla normativa unionale, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione, i diritti di monopolio, le accise, l'imposta sul valore aggiunto e ogni altra imposta di consumo, dovuta all'atto dell'importazione, a favore dello Stato.

L'imposta sul valore aggiunto non costituisce diritto di confine nei casi di:

- a) immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto per successiva immissione in consumo in altro Stato membro dell'Unione europea;*
- b) immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto e vincolo a un regime di deposito diverso dal deposito doganale.*

L'articolo *de quo* stabilisce che i "diritti doganali" comprendono, oltre ai dazi all'importazione e all'esportazione previsti dalla normativa dell'Unione, anche altre imposizioni legate all'importazione o all'esportazione. Queste includono i diritti di monopolio, le accise, l'imposta sul valore aggiunto e qualsiasi altra imposta di consumo dovuta al momento dell'importazione a favore dello Stato.

A differenza della formulazione dell'articolo 34² del precedente TULD, l'imposta sul valore aggiunto è esplicitamente menzionata tra i diritti di confine. Questo chiarisce, in relazione ai diversi orientamenti giurisprudenziali, che anche per questo tributo, nelle operazioni di importazione, si applicano le normative riguardanti l'individuazione del debitore e l'estinzione dell'obbligazione doganale.

Art 78 D. lgs. 141/2024 - Contrabbando per omessa dichiarazione

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.*

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.

La presente norma include tutte le situazioni di omissione dolosa riguardanti l'obbligo di dichiarazione nei regimi doganali che non sono specificamente regolati dalle norme degli articoli successivi (artt. 80, 81, 82 e 83), sottraendo quindi le merci alla vigilanza doganale e al pagamento dei diritti di confine connessi.

L'ultimo comma dell'articolo 78 riprende, in accordo con il previgente TULD, la disposizione sull'inversione dell'onere della prova. In particolare, si considera responsabile il detentore di merci non unionali nella zona di vigilanza terrestre che non riesca o rifiuti di dimostrare la legittima provenienza delle stesse, o che presenti prove non attendibili, salvo che venga dimostrato il possesso della merce come conseguenza di un altro reato commesso dallo stesso.

Art. 79 D. lgs. 141/2024 - Contrabbando per dichiarazione infedele

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.

La fattispecie disciplinata dall'articolo *de quo* si realizza in tutte le ipotesi in cui, nonostante la parte abbia presentato la dovuta dichiarazione, viene rilevata una differenza, dolosamente voluta, riguardo a 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.

² **Art. 34 TULD - Diritti doganali e diritti di confine**

Si considerano "diritti doganali" tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali. Fra i diritti doganali costituiscono "diritti di confine": i dazi di importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato.

La nuova disciplina, riconducendo nel concetto di omessa e infedele dichiarazione tutte le fattispecie, precedentemente frammentate in diverse disposizioni, ha perseguito lo scopo di razionalizzare il reato di contrabbando; nelle generiche fattispecie proposte rientrano, infatti, tutte le ipotesi di omessa o infedele dichiarazione doganale non diversamente disciplinate e da chiunque poste in essere.

Art. 80 D. lgs. 141/2024 - Contrabbando nel movimento delle merci marittimo, aereo e nei laghi di confine

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.*

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, 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.*

Rispondendo all'indicazione della delega di razionalizzazione delle fattispecie sanzionatorie, l'articolo in esame riporta in un'unica disposizione, senza sostanziali modifiche, le fattispecie di contrabbando nel movimento delle merci marittimo, aereo e nei laghi di confine, regolate dal TULD negli articoli 283, 284 e 285.

A differenza delle disposizioni precedenti in cui è usato il termine "chiunque", in questo caso la tipologia del contravventore è rinvenibile esclusivamente nel comandante di aeromobili o nel capitano della nave, rendendo tale fattispecie un reato "proprio".

Anche per le violazioni in questione è stata prevista la multa dal 100 per cento al 200 per cento dei diritti di confine

Art. 81 D. lgs. 141/2024 - Contrabbando per indebito uso di merci importate con riduzione totale o parziale dei diritti

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.

Il presente articolo recepisce con modifiche le fattispecie di contrabbando per indebito uso di merci importate con agevolazioni doganali, precedentemente normata dall' articolo 287 del TULD.

Il Codice Doganale dell'Unione (CDU) e le relative Disposizioni d'Applicazione (DAC) disciplinano il regime delle merci la cui immissione in libera pratica è essere assoggettata a dazio ridotto a cagione del loro utilizzo particolare. In sostanza, si tratta di merci che, pur assoggettate ad una determinata di imposizione daziaria, fruiscono di particolari agevolazioni – consistenti appunto nella riduzione del dazio – allorché, previa autorizzazione della dogana, vengano importate per essere impiegate nell'ambito di determinati processi lavorativi (come nel caso, ad esempio, dei cambi di velocità destinati ad essere installati sui motocicli prima della loro vendita): questi processi lavorativi sono gli "utilizzi particolari" previsti dal legislatore.

Ne consegue che la fattispecie in esame si configura qualora l'importatore dolosamente non destini le merci *de quibus* alle particolari finalità dichiarate in sede di richiesta di autorizzazione (nell'esempio di cui sopra, anziché installare i cambi di velocità sui motocicli provveda a venderli separatamente come semplici parti di ricambio).

Nonostante la particolarità della condotta interessata, relativa all'indebito utilizzo della franchigia doganale, al fine di evitare forme di reato "meno gravi" e uniformare il trattamento sanzionatorio in materia di contrabbando, la riforma del 2024 ha introdotto una multa uguale a quella prevista per le altre fattispecie di contrabbando – ossia dal 100 per cento al 200 per cento dei diritti di confine dovuti.

Art. 82. D. lgs. 141/2024 - Contrabbando nell'esportazione di merci ammesse a restituzione di diritti

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.

L'articolo ivi esposto recepisce con modifiche quanto esposto all'interno dell'art. 290 del TULD.

Ai fini della configurabilità della fattispecie in esame è richiesto, a differenza di quanto previsto per le altre fattispecie di contrabbando, il dolo specifico: l'utilizzo di mezzi fraudolenti specificamente diretti ad ottenere una indebita restituzione dei diritti stabiliti sulle materie prime impiegate nella fabbricazione delle merci esportate.

L'indebita restituzione può essere:

- totale, allorquando la merce non avrebbe in alcun caso avuto diritto a fruire di restituzioni all'esportazione;
- parziale, allorquando la merce avrebbe fruito di una restituzione inferiore rispetto a quella materialmente erogata.

A differenza della sanzione precedentemente imposta dal TULD, in attuazione del criterio di delega di uniformare e razionalizzare le sanzioni penali, il nuovo Decreto ha previsto una multa in misura pari a quella delle altre fattispecie di contrabbando.

Art. 83. D. lgs. 141/2024 - Contrabbando nell'esportazione temporanea e nei regimi di uso particolare e di perfezionamento

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 artificiose ovvero usa altri mezzi fraudolenti, è punito con la multa dal 100 per cento al 200 per cento dei diritti di confine dovuti.

L'articolo in questione recepisce e modifica parzialmente il contenuto della precedente disposizione normativa prevista dal TULD (art. 291).

Di seguito si elencano gli elementi costitutivi della fattispecie criminosa in esame:

- l'attività delittuosa deve essere posta in essere nell'ambito di uno dei regimi doganali sopra richiamati (temporanea esportazione, uso particolare o perfezionamento);
- le merci devono essere assoggettate a trattamenti o manipolazioni artificiose ovvero devono essere stati impiegati altri mezzi fraudolenti da individuare caso per caso;
- l'espressa finalizzazione di tale attività all'evasione dei diritti di confine (dolo specifico).

L'"artificiosità" e la "fraudolenza" richieste dal legislatore ben possono essere riscontrate in tutti i casi in cui il trattamento, la manipolazione o il comportamento tenuto dall'autore del reato non sia economicamente o giuridicamente giustificabile e si dimostri, all'opposto, come unicamente finalizzato all'evasione dei diritti di confine.

In attuazione del criterio di delega di uniformare e razionalizzare le sanzioni penali, il nuovo Decreto ha previsto, così come per la precedente fattispecie, una multa in misura pari a quella delle altre forme di contrabbando.

Art. 84. D. lgs. 141/2024 - Contrabbando di tabacchi lavorati

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.

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.

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.*

L'articolo *de quo* attualizza il dettato di cui all'art. 291-bis del previgente TULD.

La disposizione ivi contenuta prevede che 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, è punito con la reclusione da due a cinque anni. Per la definizione di chilogrammo convenzionale, si fa riferimento all'articolo 39 quinquies del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, che lo definisce come pari a:

- a) 200 sigari;
- b) 400 sigaretti;
- c) 1000 sigarette.

I successivi due commi dettano disposizioni in merito alle sanzioni amministrative applicabili in presenza di minori quantitativi di tabacco. In particolare:

- una sanzione amministrativa pari a 5 euro per ogni grammo convenzionale di prodotto, non inferiore in ogni caso a euro 5.000, se la quantità di tabacco lavorato è inferiore a 15 chilogrammi convenzionali e non ricorrano le circostanze aggravanti di cui al successivo articolo 85;
- una sanzione amministrativa in ogni caso pari a euro 500, se i quantitativi di tabacchi lavorati di contrabbando non sono superiori a 200 grammi convenzionali;
- una sanzione amministrativa in ogni caso pari a euro 1.000, se i quantitativi di tabacchi lavorati di contrabbando sono superiori a 200 e fino a 400 grammi convenzionali.

Art. 85. D. lgs. 141/2024 - Circostanze aggravanti del delitto di contrabbando di tabacchi lavorati

Se i fatti previsti dall'articolo 84 sono commessi adoperando mezzi di trasporto appartenenti a persone estranee al reato, la pena è aumentata.

Nelle ipotesi previste dall'articolo 84, si applica la 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 fa 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 frapporre 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 a 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 a oggetto il delitto di contrabbando.

La disposizione in oggetto ha recepito e sostituito il precedente art. 291 ter citato nel TULD, recante un'aggravante specifica prevista per il contrabbando di tabacchi lavorati esteri (T.L.E.).

Nello specifico:

1. la pena è aumentata (fino ad un terzo) allorché il reato sia commesso mediante utilizzo di mezzi di trasporto appartenenti a persone estranee al reato;
2. la pena è aumentata fino ad euro 25 per ogni grammo convenzionale di T.L.E. contrabbandato, da irrogarsi unitamente alla pena della reclusione da 3 a 7 anni in tutte le altre ipotesi sopra richiamate.

La circostanza di cui al comma 2 era stata introdotta dall'art. 291 ter co. 2. lett. d), allo scopo di punire più duramente i contrabbandieri che fanno uso di automezzi modificati in modo tale da ostacolare l'attività di polizia o da costituire pericolo per l'incolumità pubblica. La circostanza *de qua* è inoltre da correlare al novellato art. 337-bis c.p. con il quale il legislatore punisce tutti coloro che custodiscono o occultano "mezzi di trasporto di qualsiasi tipo che, rispetto alle caratteristiche omologate presentino alterazioni o modifiche o predisposizioni tecniche tali da costituire pericolo per l'incolumità fisica degli operatori di polizia".

Art. 86. D. lgs. 141/2024 - Associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati

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.

Chi partecipa all'associazione è punito con la reclusione da un anno a sei anni.

La pena è aumentata, se il numero degli associati è di dieci o più.

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 esplodenti, anche se occultate o tenute in luogo di deposito.

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.

L'articolo di riferimento riprende quanto disciplinato dall'art. 291 quater del previgente TULD.

L'articolo in questione punisce la condotta di tre o più persone che, promovendo, costituendo, dirigendo, organizzando o finanziando l'associazione, si riuniscono al fine di commettere uno o più reati in materia di contrabbando di tabacchi lavorati esteri, di cui all'art. 84, a cui si fa riferimento per le modalità operative.

È altresì punita, seppur con una pena più lieve, la mera partecipazione all'associazione.

La pena è, invece, aumentata quando il numero dei partecipanti all'associazione è uguale o superiore a dieci. Inoltre, quando i partecipanti dell'associazione hanno la disponibilità, per il conseguimento delle finalità dell'associazione, di armi o materie esplosive, anche se occultate o tenute in luogo di deposito, la pena è aumentata.

Art. 88 D. lgs. 141/2024 - Circostanze aggravanti del contrabbando

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.

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.*

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.

La disposizione recepisce con modificazioni il dettato dell'art. 295 del previgente TULD prevedendo aggravanti con maggiori sanzioni pecuniarie e aggravanti con sanzioni restrittive personali.

Relativamente alla sanzione pecuniaria, applicabile in presenza di utilizzo di mezzi di trasporto appartenenti a persona estranea al reato, in linea con le altre sanzioni penali, è stato previsto un aumento fino alla metà della multa che sarebbe stata comminata in assenza della circostanza aggravante.

Nessuna modifica è intervenuta in relazione alle aggravanti di cui al comma 2 punti da a) a d).

Relativamente alla circostanza di cui alla lettera e) del secondo comma (già introdotta dall'art. 3, comma 1, lett. b), D.Lgs. 14 luglio 2020, n. 75) e a quella prevista dal terzo comma è stato specificato che l'ammontare dei diritti di confine dovuti deve essere considerato distintamente e che affinché si determini l'aggravante basta il superamento del valore indicato di uno dei diritti di confine dovuti.

Art. 94 D. lgs. 141/2024 - Delle misure di sicurezza patrimoniali. Confisca

Nei casi di contrabbando, è sempre ordinata la confisca delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne sono l'oggetto ovvero il prodotto o il profitto. Quando non è possibile procedere alla confisca delle cose di cui al primo periodo, è ordinata la confisca di somme di denaro, beni e altre utilità per un valore equivalente, di cui il condannato ha la disponibilità, anche per interposta persona.

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

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

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

Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per taluno dei delitti previsti dall'articolo 88, comma 2, si applica l'articolo 240-bis del codice penale.

Di seguito sono riassunti i principali punti trattati dalla norma, la quale riproduce il dettato dell'art. 301 del TULD:

1. **Confisca delle merci:** In caso di contrabbando, è sempre prevista la confisca delle merci utilizzate o destinate a commettere il reato, nonché delle merci oggetto del reato stesso o dei profitti derivanti. Se non risulta possibile confiscare tali merci, si procede alla confisca di beni o somme di denaro di valore equivalente in possesso del condannato.
2. **Confisca dei mezzi di trasporto:** Sono soggetti a confisca anche i mezzi di trasporto adattati per il trasporto illecito di merci o che presentano modifiche non autorizzate. Questo include veicoli che violano le norme di circolazione o di sicurezza.
3. **Protezione per i terzi:** Se un mezzo di trasporto appartiene a una persona estranea al reato, questa può evitare la confisca dimostrando di non aver potuto prevedere l'uso illecito del mezzo e di non aver trascurato i propri doveri di vigilanza.

4. **Applicazione delle norme:** Le disposizioni di questo articolo si applicano anche nei casi di pena su richiesta³, secondo le norme del codice di procedura penale.
5. **Riferimento a specifici delitti:** In caso di condanna per determinati reati, si applicano anche le disposizioni dell'articolo 240-bis del codice penale, che riguarda ulteriori misure di confisca.

Relativamente alle norme richiamate dal D.lgs. 504/95, si descrive quanto segue:

Art. 40 D. lgs. 504/1995 – Sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici

È punito con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, non inferiore in ogni caso a 7746 euro, chiunque:

- a) fabbrica o raffina clandestinamente prodotti energetici;*
- b) sottrae con qualsiasi mezzo i prodotti energetici, compreso il gas naturale, all'accertamento o al pagamento dell'accisa;*
- c) destina ad usi soggetti ad imposta od a maggiore imposta prodotti esenti o ammessi ad aliquote agevolate;*
- d) effettua operazioni di miscelazione non autorizzate dalle quali si ottengono prodotti soggetti ad una accisa superiore a quella assolta sui singoli componenti;*
- e) rigenera prodotti denaturati per renderne più facile ed elusivo l'impiego in usi soggetti a maggiore imposta;*
- f) detiene prodotti energetici denaturati in condizioni diverse da quelle prescritte per l'ammissione al trattamento agevolato;*
- g) detiene o utilizza prodotti ottenuti da fabbricazioni clandestine o da miscele non autorizzate.*

La multa è commisurata, per le violazioni di cui alle lettere a) e d) del comma 1, oltre che ai prodotti complessivamente ultimati, anche a quelli che si sarebbero potuti ottenere dalle materie prime in corso o in attesa di lavorazione, o comunque esistenti nella fabbrica o nei locali in cui è commessa la violazione; e, per le violazioni di cui alla lettera e), oltre che ai prodotti in corso di rigenerazione o complessivamente rigenerati, compresi quelli comunque esitati, anche ai prodotti denaturati rinvenuti sul luogo in cui è commessa
la
violazione.

Il tentativo è punito con la stessa pena prevista per il reato consumato. La fabbricazione di prodotti soggetti ad accisa mediante operazioni effettuate, senza giustificato motivo, in tempi diversi da quelli dichiarati nella comunicazione di lavoro, se prevista, si configura come tentativo di sottrarre il prodotto all'accertamento. Si configura altresì come tentativo di sottrazione del prodotto all'accertamento, la circolazione dei prodotti di cui all'articolo 7-bis che avvenga, senza giustificato motivo, in assenza della preventiva emissione del codice

³ Procedimento speciale che permette all'imputato e al Pubblico Ministero di trovare un'intesa sulla quantificazione della pena da irrogare.

di riscontro amministrativo di cui al medesimo articolo 7-bis o sulla base dei dati di cui al comma 3 del medesimo articolo 7-bis risultanti non veritieri o senza che sia stata eseguita, da parte dell'Ufficio dell'Agenzia, la validazione del predetto codice a causa della mancata presentazione dei prodotti presso il medesimo Ufficio.

Se la quantità di prodotti energetici è superiore a 10.000 chilogrammi la pena è della reclusione da uno a cinque anni, oltre la multa.

Se la quantità dei prodotti energetici, a eccezione del gas naturale, sottratti all'accertamento o al pagamento dell'accisa è inferiore a 1.000 chilogrammi, si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal doppio al decuplo dell'imposta evasa.

Se la quantità di gas naturale sottratto all'accertamento o al pagamento dell'accisa è inferiore a 10.000 metri cubi si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, in ogni caso non inferiore a euro 5.000.

La fattispecie *de qua* è un reato generico in quanto punisce chiunque destina ad usi soggetti ad imposta o a maggiore imposta prodotti esenti o ammessi ad aliquote agevolate. Esso delinea un reato dal raggio applicativo più esteso rispetto a quello della figura di reato previgente, riferendosi a tutti i prodotti energetici, a qualsiasi tipo di accisa e ad ogni utilizzo diverso da quelli previsti da qualsiasi fonte normativa.

Art. 40 bis D. lgs. 504/1995 – Sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati

Fuori dai casi di cui all'articolo 84 delle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, di cui al decreto legislativo emanato ai sensi degli articoli 11 e 20, commi 2 e 3, della legge 9 agosto 2023, n. 111, chiunque sottrae, con qualsiasi mezzo e modalità, all'accertamento o al pagamento dell'accisa i tabacchi lavorati di cui al titolo I, capo III-bis, del presente testo unico è punito con la reclusione da due a cinque anni.

Il tentativo è punito con la stessa pena prevista per il reato consumato.

Quando le condotte di cui al comma 1 hanno ad oggetto un quantitativo di tabacco lavorato fino a 15 chilogrammi convenzionali e qualora non ricorrano le circostanze aggravanti di cui all'articolo 40-ter, si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro di euro 5 per ogni grammo convenzionale di prodotto, come definito dall'articolo 39-quinquies. La sanzione amministrativa, salvo quanto previsto dal comma 4, non può comunque essere inferiore a euro 5.000.

Se il quantitativo di tabacchi lavorati sottratto all'accertamento o al pagamento dell'accisa risulta:

- a) non superiore a 200 grammi convenzionali, la sanzione amministrativa è di 500 euro;*
- b) superiore a 200 grammi convenzionali e fino a 400 grammi convenzionali, la sanzione amministrativa è di 1.000 euro.*

Qualora il quantitativo di tabacchi lavorati sottratti, con qualsiasi mezzo e modalità, all'accertamento o al pagamento dell'accisa non sia determinato, si applica la sanzione amministrativa da un minimo di euro 3.000 a un massimo di euro 30.000, tenuto conto delle modalità della condotta e della gravità del fatto.

L'articolo 40 bis del d.lgs. 504/1995 è stato introdotto per rafforzare l'efficacia dei controlli e garantire la corretta riscossione delle accise. Si concentra sui controlli fiscali automatizzati e sulle procedure di rettifica dei dati dichiarati dai soggetti obbligati.

L'obiettivo della norma è quello di migliorare l'efficienza dei controlli fiscali sul pagamento delle accise; ridurre il contenzioso attraverso comunicazioni preventive con i contribuenti; contrastare comportamenti fraudolenti o errori che potrebbero causare perdite di gettito.

Art. 40 ter D. lgs. 504/1995 – Circostanze aggravanti del delitto di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi

Se i fatti previsti dall'articolo 40-bis sono commessi adoperando mezzi di trasporto appartenenti a persone estranee al reato, la pena è aumentata.

Nelle ipotesi previste dall'articolo 40-bis, commi 1 e 2, si applica la 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 frapporre 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.

Art. 40 quater D. lgs. 504/1995 – Circostanze attenuanti

Le pene previste dall'articolo 40-bis, commi 1 e 2, sono diminuite da un terzo alla metà nei confronti dell'autore che si adopera per evitare che l'attività delittuosa sia portata ad 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 la individuazione di risorse rilevanti per la commissione dei delitti.

Art. 40-quinquies D. lgs. 504/1995 – Vendita di tabacchi lavorati senza autorizzazione o acquisto da persone non autorizzate alla vendita

Chiunque senza autorizzazione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli vende o pone in vendita tabacchi lavorati è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 5.000 a euro 10.000. La sanzione è ridotta da un terzo alla metà, se il quantitativo di tabacco lavorato non supera i grammi 250.

Chiunque acquista tabacchi lavorati da persona non autorizzata alla vendita è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 5.000 a euro 10.000. La sanzione è ridotta da un terzo alla metà, se il quantitativo di tabacco lavorato non supera i grammi 500.

Quando le condotte di cui ai commi 1 e 2 hanno ad oggetto un quantitativo di tabacco lavorato rispettivamente superiore a chilogrammi 5 o superiore a chilogrammi 10, si applica la pena dell'arresto fino a un anno e dell'ammenda da euro 25 a euro 64.

Lo scopo della norma è:

- contrastare il commercio illecito di tabacchi lavorati, che può danneggiare il mercato legale e sottrarre risorse fiscali allo Stato;
- tutelare la salute pubblica, limitando la diffusione di prodotti non controllati e potenzialmente pericolosi;
- garantire il rispetto delle normative fiscali e di controllo doganale.

Art. 40-sexies D. lgs. 504/1995 – Ulteriori disposizioni in materia di vendita di tabacchi lavorati

Ove, all'interno di esercizi commerciali o di esercizi pubblici, sia contestata nei confronti dei titolari o di loro coadiuvanti o dipendenti la detenzione o la cessione di tabacchi lavorati in violazione delle disposizioni del presente testo unico, nonché delle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, di cui al decreto legislativo emanato ai sensi degli articoli 11 e 20, commi 2 e 3, della legge 9 agosto 2023, n. 111, o di altre leggi speciali in materia, ovvero la cessione abusiva di tabacchi lavorati in violazione della legge 22 dicembre 1957, n. 1293, in aggiunta alle specifiche sanzioni previste è disposta, dal competente organo dell'Amministrazione finanziaria, la chiusura dell'esercizio presso il quale è stata riscontrata la violazione ovvero la sospensione della licenza o dell'autorizzazione dell'esercizio stesso per un periodo non inferiore a cinque giorni e non superiore a un mese.

Nel caso di successiva violazione, la chiusura o la sospensione è disposta per un periodo non inferiore a un mese e non superiore a due mesi.

Ove la contestazione di cui al comma 1 avvenga più di due volte, può essere disposta la chiusura definitiva dell'esercizio.

Contro i provvedimenti di cui ai commi 1, 2 e 3 è ammesso ricorso amministrativo.

L'inosservanza dei provvedimenti di sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio o del provvedimento di chiusura, di cui ai commi 1, 2 e 3, è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 10.000 a euro 50.000.

Art. 41 D. lgs. 504/1995 – Fabbricazione clandestina di alcole e di bevande alcoliche

Chiunque fabbrica clandestinamente alcole o bevande alcoliche è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, non inferiore in ogni caso a 7746 euro. La multa è commisurata, oltre che ai prodotti complessivamente ultimati, anche a quelli che si sarebbero potuti ottenere dalle materie prime in corso o in attesa di lavorazione, o comunque esistenti nella fabbrica o nei locali in cui è commessa la violazione.

Per fabbricazione clandestina si intende quella eseguita in locali o con apparecchi non previamente denunciati o verificati, ovvero costruiti od alterati in modo che il prodotto possa essere sottratto all'accertamento. Le parti dell'apparecchio rilevanti ai fini della prova della fabbricazione clandestina di alcole sono la caldaia per la distillazione, il recipiente di raccolta delle flemme, lo scaldavino, il deflemmatore ed il refrigerante.

La fabbricazione clandestina è provata anche dalla sola presenza in uno stesso locale od in locali attigui di alcune delle materie prime occorrenti per la preparazione dei prodotti e degli apparecchi necessari per tale preparazione o di parte di essi, prima che la fabbrica e gli apparecchi siano stati denunciati all'Ufficio dell'Agenzia delle dogane competente per territorio e da esso verificati.

Nel caso in cui esistano i soli apparecchi o parte di essi non denunciati o verificati, senza la contemporanea presenza delle materie prime o di prodotti, si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da 258 euro a 1549 euro.

Chiunque costruisce, vende o comunque dà in uso un apparecchio di distillazione o parte di esso senza averlo preventivamente denunciato è punito con la sanzione di cui al comma 4.

L'articolo disciplina gli aspetti relativi al recupero dei crediti d'imposta e al pagamento di somme non versate per quanto concerne le accise. Si tratta di una norma che regola le modalità di riscossione coattiva e di tutela del credito erariale.

L'articolo si occupa di stabilire:

- le modalità di riscossione dei crediti relativi alle accise;
- l'eventuale richiesta di garanzie da parte dell'amministrazione fiscale per assicurare il pagamento delle somme dovute.

L'obiettivo perseguito è quello di:

- garantire il rispetto degli obblighi fiscali da parte di tutti i soggetti coinvolti nella produzione, distribuzione e vendita di prodotti sottoposti ad accisa;
- reprimere e scoraggiare comportamenti illeciti, come l'evasione e l'elusione fiscale;
- proteggere le entrate tributarie dello Stato data l'importanza delle accise come fonte di finanziamento pubblico.

Art. 42 D. lgs. 504/1995 – Associazione a scopo di fabbricazione clandestina di alcole e di bevande alcoliche

Quando tre o più persone si associano allo scopo di fabbricare clandestinamente alcole o bevande alcoliche, ciascuna di esse, per il solo fatto dell'associazione, è punita con la reclusione da tre mesi ad un anno.

L'articolo disciplina le norme relative alla confisca dei prodotti sottoposti ad accisa e degli strumenti impiegati nelle violazioni delle disposizioni di legge. La confisca riguarda i prodotti soggetti ad accisa (ad es. alcol, prodotti energetici, tabacchi lavorati) che sono stati fabbricati, detenuti, trasportati o venduti in violazione della normativa e gli strumenti utilizzati per commettere l'infrazione, come mezzi di trasporto, macchinari o attrezzature.

La confisca è obbligatoria nei casi previsti salvo che i beni appartengano a terzi estranei al reato, i quali devono dimostrare la loro buona fede.

La confisca avviene tramite il sequestro amministrativo di beni, che poi vengono acquistati definitivamente dallo Stato al termine del procedimento.

Scopo della norma è quello di:

- reprimere e prevenire le violazioni disincentivando la fabbricazione, il commercio e il trasporto illegale di prodotti sottoposti ad accisa;
- tutelare le entrate dello stato impedendo l'uso illecito dei beni, salvaguardando le risorse tributarie derivanti dalle accise;
- impedire la reiterazione rimuovendo gli strumenti utilizzati per commettere l'infrazione.

Art. 43 D. lgs. 504/1995 – Sottrazione all'accertamento e al pagamento dell'accisa sull'alcole e sulle bevande alcoliche

È punito con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, non inferiore in ogni caso a 7746 euro, chiunque:

- a) sottrae con qualsiasi mezzo alcole o bevande alcoliche all'accertamento o al pagamento dell'accisa;*
- b) 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.*

Il tentativo è punito con la stessa pena prevista per il reato consumato. La fabbricazione di prodotti alcolici soggetti ad accisa, mediante operazioni effettuate, senza giustificato motivo, in tempi diversi da quelli dichiarati nella comunicazione di lavoro, se prevista, si configura come tentativo di sottrarre il prodotto all'accertamento.

L'esercente della fabbrica o del deposito nei quali è stata commessa la violazione di cui alla lettera b) del comma 1 è privato per due anni del beneficio dell'esenzione concessa.

Fuori dai casi previsti dal comma 1, lettera b), chiunque detiene l'alcole e i prodotti alcolici in condizioni diverse da quelle prescritte è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, in ogni caso non inferiore a euro 5.000 né superiore a euro 50.000.

L'articolo disciplina le norme relative alla responsabilità solidale nel pagamento delle accise. Si tratta di una disposizione pensata per rafforzare le garanzie fiscali dello Stato, coinvolgendo nella responsabilità del pagamento anche soggetti terzi legati al trasporto, alla detenzione o alla distribuzione di prodotti soggetti ad accise.

Quando si verificano violazioni delle disposizioni tributarie in materia di accise, tutti i soggetti coinvolti in specifiche operazioni possono essere ritenuti responsabili in solido per il pagamento delle accise non versate. Ciò include, ad esempio, chi trasporta prodotti, detiene beni in violazione delle norme, partecipa alla vendita o distribuzione irregolare.

La responsabilità solidale consente all'Amministrazione Finanziaria di rivalersi su qualsiasi soggetto responsabile (o co-responsabile), facilitando la riscossione delle somme dovute.

L'articolo si applica a violazioni legate a prodotti soggetti ad accisa come prodotti energetici (carburanti, oli minerali); alcol e bevande alcoliche; tabacchi lavorati.

Art. 44 D. lgs. 504/1995 – Confisca

I prodotti, le materie prime ed i mezzi comunque utilizzati per commettere le violazioni di cui agli articoli 40, ((40-bis,)) 41 e 43 sono soggetti a confisca secondo le disposizioni legislative vigenti in materia doganale.

Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente Capo, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne ((costituiscono il prodotto, il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato.)). ((Quando non è possibile procedere alla confisca di cui al primo periodo, il giudice ordina la confisca delle somme di denaro, dei beni o delle altre utilità delle quali il condannato ha la disponibilità, anche per interposta persona, per un valore equivalente al prodotto, profitto o prezzo del reato)).

La confisca di cui al comma 1-bis non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. In caso di mancato versamento, previa diffida al contribuente inadempiente, la confisca è sempre disposta.

Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per taluno dei delitti previsti dal presente testo unico, puniti con pena detentiva non inferiore, nel massimo, a cinque anni, si applica l'articolo 240-bis del codice penale.

La norma in esame ha lo scopo di prevenire e reprimere le violazioni in materia doganale relative ai prodotti, materie prime e mezzi utilizzati per commettere reati, attraverso la confisca dei beni illeciti o dei profitti derivanti da tali reati. L'obiettivo è quello di privare l'autore del reato dei benefici economici derivanti dall'attività illecita, rafforzando l'efficacia della repressione penale e la tutela dell'ordine pubblico e fiscale.

Art. 45 D. lgs. 504/1995 – Circostanze aggravanti

Qualora i reati di cui agli articoli 40, 41 e 43 siano commessi con il mezzo della corruzione del personale dell'amministrazione finanziaria o della Guardia di finanza, la pena è della reclusione da tre a cinque anni, oltre

la

multa.

Il personale dell'amministrazione finanziaria e della Guardia di finanza che concorre nei reati di cui al comma 1 è punito con la reclusione da quattro a sei anni, oltre la multa. L'applicazione della presente disposizione esclude quella dell'art. 3 della legge 9 dicembre 1941, n. 1383.

Art. 46 D. lgs. 504/1995 – Alterazione di congegni, impronte e contrassegni

È punito con la reclusione da uno a cinque anni chiunque, al fine di sottrarre prodotto all'accertamento:

a) contraffà, altera, rimuove, guasta o rende inservibili misuratori, sigilli, bolli, punzoni, marchi di verifica od altri congegni, impronte o contrassegni prescritti dall'amministrazione finanziaria o apposti dalla Guardia di finanza;

b) fa uso di sigilli, bolli, punzoni, marchi di verifica od altre impronte o contrassegni prescritti dall'amministrazione finanziaria o apposti dalla Guardia di finanza contraffatti od alterati, ovvero senza autorizzazione.

Chiunque detiene, senza autorizzazione, congegni, sigilli, bolli o punzoni identici a quelli usati dall'amministrazione finanziaria o dalla Guardia di finanza, anche se contraffatti, è punito con la reclusione da uno a sei mesi. La pena è della reclusione da un mese ad un anno se il fatto è commesso da un fabbricante.

Il fabbricante che, senza essere concorso nei reati di cui ai commi 1 e 2, ne abbia agevolato la commissione omettendo di adottare le opportune cautele nella custodia dei misuratori e degli altri congegni ivi indicati è punito con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da 258 euro a 1549 euro. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, ove dal fatto sia conseguita un'evasione di imposta, resta salva l'applicabilità delle sanzioni di cui agli articoli 40 e 43.

La norma in esame ha lo scopo di prevenire e contrastare le frodi fiscali attraverso la manipolazione o l'alterazione di strumenti e contrassegni utilizzati per la misurazione e la verifica dei prodotti soggetti a tassazione, garantendo così l'integrità del sistema di accertamento fiscale. L'obiettivo è quello di salvaguardare la corretta applicazione delle imposte e impedire l'evasione fiscale mediante la tutela degli strumenti ufficiali di controllo e verifica.

Art. 47 D. lgs. 504/1995 – Deficienze ed eccedenze nel deposito e nella circolazione dei prodotti soggetti ad accisa

Per le deficienze riscontrate nella verifica dei depositi fiscali di entità superiore al 2 per cento oltre il calo consentito si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal doppio al triplo della relativa accisa. Nel caso di prodotti denaturati, se la deficienza eccede l'uno per cento oltre il calo consentito, l'esercente è punito, indipendentemente dal pagamento dell'accisa commisurata all'aliquota più elevata gravante sul prodotto, con ((la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 5.000 a euro 10.000)). Se la deficienza è di entità superiore al 10 per cento oltre il calo consentito si applicano 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 applicano le pene previste per la sottrazione dei prodotti all'accertamento o al pagamento dell'accisa, salvo che venga dimostrata la legittima provenienza dei prodotti ed il regolare assolvimento dell'imposta, se dovuta.

Per le deficienze, superiori ai cali ammessi, riscontrate all'arrivo dei prodotti trasportati in regime sospensivo si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal decimo all'intero ammontare dell'imposta relativa alla quantità mancante superiore al predetto calo a meno che l'Amministrazione finanziaria abbia motivi fondati di ritenere che la circolazione dei prodotti di cui al presente comma sia avvenuta in frode o comunque in modo irregolare, nel qual caso la predetta sanzione è applicata con riguardo all'imposta relativa all'intera quantità mancante. Se la deficienza è di entità superiore al 10 per cento oltre il calo consentito, si applicano le pene previste per il tentativo di sottrazione del prodotto al pagamento dell'accisa. Le eccedenze sono assunte in carico.

Le sanzioni di cui ai commi 1 e 3 non si applicano se viene fornita la prova che il prodotto mancante è andato perduto irrimediabilmente o distrutto.

Per le differenze di qualità o di quantità tra i prodotti soggetti ad accisa destinati all'esportazione e quelli indicati nella dichiarazione presentata per ottenere l'abbuono o la restituzione dell'accisa, si applica la sanzione amministrativa ((prevista dall'articolo 96, commi 1 e 2, delle disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell'Unione, di cui al decreto legislativo emanato ai sensi degli articoli 11 e 20, commi 2 e

3, della legge 9 agosto 2023, n. 111, calcolata sulla somma indebitamente restituita o richiesta in restituzione.

Le disposizioni di cui al presente articolo non si applicano ai tabacchi lavorati.

La norma in esame ha lo scopo di garantire il corretto assolvimento dell'accisa sui prodotti soggetti a deposito fiscale, prevenendo frodi e irregolarità nella gestione delle quantità e qualità dei prodotti. L'obiettivo è quello di tutelare l'erario e assicurare la trasparenza e la regolarità nella movimentazione e conservazione dei prodotti soggetti ad accisa, attraverso sanzioni proporzionate alle deficienze o eccedenze riscontrate.

Art. 48 D. lgs. 504/1995 – Irregolarità nell'esercizio degli impianti di lavorazione e di deposito di prodotti sottoposti ad accisa

Chiunque esercita un deposito di prodotti energetici, un impianto di distribuzione stradale di carburanti o un apparecchio di distribuzione automatica di carburanti, non denunciati a norma dell'art. 25, è punito con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da (1032 euro a 5164 euro). La stessa sanzione si applica all'esercente di depositi di prodotti alcolici non denunciati a norma dell'art. 29.

Se nella verifica dei depositi e degli impianti o degli apparecchi indicati nel comma 1 si riscontrano eccedenze rispetto alle risultanze del registro di carico e scarico o comunque non giustificate dalla prescritta documentazione, in aggiunta al pagamento del tributo si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da (516 euro a 3098 euro). Se l'eccedenza riscontrata non supera l'uno per cento rapportato alla quantità estratta nel periodo preso a base della verifica si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da (154 euro a 929 euro).

Non si fa luogo ad alcun addebito per le eccedenze, riscontrate nel periodo preso a base della verifica:

a) degli oli combustibili non superiori all'uno per cento della quantità estratta, presso i depositi liberi per uso commerciale;

b) dei carburanti non superiori al 5 per mille rapportato alle erogazioni registrate dal contatore totalizzatore, presso gli impianti e gli apparecchi di distribuzione automatica.

L'esercente degli impianti di lavorazione e di deposito di prodotti sottoposti ad accisa che effettua la consegna dei prodotti agevolati senza l'osservanza delle formalità prescritte è punito con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da (258 euro a 1549 euro).

La sanzione di cui al comma 4 si applica anche nei confronti dell'esercente che apporta modifiche agli impianti senza la preventiva autorizzazione dell'Ufficio dell'Agenzia delle dogane, nei casi in cui è prescritta.

La norma in esame ha lo scopo di garantire la corretta registrazione, denuncia e gestione dei depositi e degli impianti di distribuzione di prodotti energetici e alcolici, prevenendo irregolarità e frodi fiscali. L'obiettivo è quello di assicurare la trasparenza e la tracciabilità dei prodotti soggetti ad accisa, tutelando l'erario attraverso sanzioni amministrative proporzionate alle violazioni riscontrate.

Art. 49 D. lgs. 504/1995 – Irregolarità nella circolazione

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, trasportati senza la specifica

documentazione prevista in relazione a detta imposta, ovvero con documento falso od alterato o che non consente di individuare i soggetti interessati all'operazione di trasporto, la merce o la quantità effettivamente trasportata, si presumono di illecita provenienza. In tali casi si applicano al trasportatore ed allo speditore le pene previste per la sottrazione del prodotto all'accertamento o al pagamento dell'imposta.

Nei casi di cui al comma 1, se viene dimostrata la legittima provenienza dei prodotti ed il regolare assolvimento dell'imposta, si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da (516 euro a 3098 euro), salvo che per i cali di prodotti in cauzione, per i quali si applicano le specifiche sanzioni previste dal presente testo unico.

Le disposizioni dei commi 1 e 2 non si applicano qualora i prodotti trasportati differiscano quantitativamente rispetto ai dati risultanti (dal sistema informatizzato o dai documenti che accompagnano i medesimi prodotti) in misura non superiore all'uno per cento, se in più, o al 2 per cento oltre il calo ammesso dalle norme doganali vigenti, se in meno.

Nei casi di irregolare (predisposizione della documentazione prescritta ai fini della circolazione), diversi da quelli previsti nel comma 1, si applica allo speditore la sanzione amministrativa di cui al comma 2. La stessa sanzione si applica al trasportatore che non esegue gli adempimenti prescritti.

Le sanzioni amministrative di cui ai commi 2 e 4 si applicano, altresì, per le violazioni previste nei medesimi commi relative ai trasferimenti dei prodotti di cui all'art. 21, comma 3. Qualora non venga fornita dimostrazione che il prodotto sia stato destinato ad usi diversi da quelli soggetti ad imposta si applica la presunzione di reato di cui al comma 1; l'imposta evasa è calcolata in base all'aliquota indicata all'art. 21, comma 2.

Qualora sia stabilita l'utilizzazione di documenti di cui all'articolo 1, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627, quali documenti di accompagnamento specifici dei prodotti soggetti ad accisa, si applicano, in luogo delle sanzioni previste nel medesimo decreto, quelle contemplate nel presente articolo.

Le sanzioni previste dalle norme vigenti per le irregolarità relative (alla documentazione prescritta ai fini della circolazione) del vino o delle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra si applicano anche nel caso in cui tali documenti siano quelli specifici dei prodotti sottoposti ad accisa.

La norma in esame ha lo scopo di garantire la corretta tracciabilità e documentazione dei prodotti sottoposti ad accisa durante il trasporto, prevenendo frodi e illeciti fiscali. L'obiettivo è quello di assicurare che i prodotti soggetti ad accisa siano accompagnati da documentazione valida e veritiera, sanzionando chi trasporta prodotti senza la documentazione prescritta o con documenti falsificati.