

Luci e ombre della riforma dei reati in materia di accise.

di **Federica Rinaldini**

Sommario. **1.** Le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 141/2024 ai reati previsti dal Testo Unico delle Accise. – **2.** La modifica dell'art. 25 *sexiesdecies* D.Lgs. n. 231/2001 in tema di responsabilità amministrativa degli Enti. – **3.** Osservazioni critiche sulla Riforma.

1. Le modifiche apportate dal D.Lgs n. 141/2024 ai reati previsti dal Testo Unico delle Accise.

Il Decreto Legislativo n. 504/1995, più comunemente noto come "Testo Unico delle Accise" o "TUA" ("*Testo Unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative*") è stato oggetto di una recente riforma ad opera del Decreto Legislativo n. 141/2024 (di seguito "Decreto" o "Riforma"), pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 3 ottobre 2024 ed entrato in vigore dal giorno seguente. In particolare, il Decreto recepisce la delega conferita al Governo per la riforma fiscale con la Legge n. 111/2023, la quale, all'art. 20, prescrive la revisione del sistema sanzionatorio in materia di accise, individuandone i principi e i criteri direttivi, con la finalità di "*razionalizzazione dei sistemi sanzionatori amministrativo e penale per semplificarli e renderli più coerenti con i principi espressi dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, tra cui, in particolare, quelli di predeterminazione e proporzionalità alla gravità delle condotte*".

Le accise costituiscono un prelievo armonizzato volto a colpire beni e servizi di forte indotto e largo consumo, come i prodotti energetici, il gas naturale, i prodotti alcolici, l'energia elettrica e i tabacchi.

Il loro assetto normativo è stato delineato da una serie di direttive europee di riorganizzazione e razionalizzazione (¹). Sul punto, la Direttiva 2008/118/CE

¹ Si veda in particolare: Direttiva 2003/96/CE, recepita in Italia con il D.Lgs. n. 26/2007, la quale, stabilendo le norme dell'Unione Europea sulle imposte in materia di energia elettrica, di tutti i carburanti e della maggior parte dei combustibili per il riscaldamento, ha ampliato il novero dei prodotti sottoposti ad accisa, fissando per la prima volta livelli minimi comunitari di imposte; Direttiva 2008/118/CE, recepita in Italia con il D.Lgs. n. 48/2010, la quale, nell'ottica di armonizzare le disposizioni concernenti i prodotti soggetti ad accisa al fine di garantire la loro libera circolazione e quindi il corretto funzionamento del mercato unico dell'Unione Europea, ha stabilito il regime generale delle accise sui prodotti energetici, sulle bevande alcoliche e sul tabacco lavorato; Direttiva (UE) 2020/262, che ha abrogato la precedente Direttiva del 2008 e ha stabilito

ha sottolineato che le condizioni per la riscossione delle accise “*devono rimanere armonizzate al fine di garantire il corretto funzionamento del mercato interno*”. Da qui, come osservato da autorevole dottrina ⁽²⁾, la contraddizione insita nella stessa natura delle accise, che al contempo sono oggetto di armonizzazione a livello unionale ma anche strumento fondamentale della fiscalità interna di ogni Stato membro e di entrata nel bilancio di ogni Paese. Difatti, in Italia, le accise costituiscono il terzo grande prelievo in termini di gettito (dopo imposte dirette e iva).

Le modifiche introdotte con il D.Lgs. n. 141/2024 al TUA introducono novità di rilevante portata, come di seguito illustrato.

Con riferimento ai prodotti energetici sono state apportate delle modifiche alla norma cardine di cui all’art. 40 TUA che disciplina il reato di “*Sottrazione all’accertamento o al pagamento dell’accisa sui prodotti energetici*”.

Sotto il profilo oggettivo, le condotte sanzionate sono rimaste immutate ⁽³⁾; la principale modifica ha comportato la riduzione dell’applicazione della sanzione penale e l’ampliamento dell’area di operatività della sanzione amministrativa.

La disciplina anteriormente vigente configurava la condotta di sottrazione all’accertamento o al pagamento dell’accisa dei prodotti energetici solo come fattispecie penalmente rilevante, in quanto non prevedeva soglie minime di rilevanza penale dell’evasione dell’imposta. Per tale ragione, veniva definita dalla dottrina come una ipotesi di “*evasione innominata*” ⁽⁴⁾, con accezione evidentemente critica. Residuava un’unica ipotesi di illecito amministrativo, prevista dal co. 6 dell’art. 40 TUA che puniva (con il pagamento di una somma di denaro dal doppio al decuplo dell’imposta evasa) la condotta di cui all’art. 40, co. 1, lett. C) TUA, cioè la destinazione ad

il regime generale delle accise, modernizzando la disciplina esistente e allineandola con quella unionale. Con riferimento all’uropeizzazione del diritto tributario italiano si veda, da ultimo, P. Pistone, *L’uropeizzazione del diritto tributario e la riforma fiscale italiana: dall’adattamento all’adeguamento al diritto europeo*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2024, 2.

²) Audizione della Commissione VI^o Finanze - Camera dei Deputati, 20 febbraio 2024, Prof. Antonio Felice Uricchio, dal 2005 Professore ordinario di diritto tributario presso l’Università degli Studi di Bari, disponibile al seguente [link](#).

³ Le condotte sanzionate dal co. 1, art. 40 TUA, sono: a) fabbricazione o raffinazione di prodotti energetici; b) sottrazione con qualsiasi mezzo di prodotti energetici, compreso il gas naturale, all’accertamento o al pagamento dell’accisa; c) destinazione ad usi soggetti ad imposta o a maggiore imposta di prodotti esenti o ammessi ad aliquote agevolate; d) miscelazione non autorizzata dalla quale si ottengono prodotti soggetti ad una accisa superiore a quella assoluta sui singoli componenti; e) rigenerazione di prodotti denaturati per renderne più facile ed elusivo l’impiego in usi soggetti a maggiore imposta; f) detenzione di prodotti energetici denaturati in condizioni diverse da quelle prescritte per l’ammissione al trattamento agevolato.

⁴ L. Salvini – F. Cagnola (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, 2021, p. 863 ss.

usi soggetti ad imposta o a maggiore imposta di prodotti esenti o ammessi ad aliquote agevolate, se la quantità dei prodotti energetici era inferiore a 100 chilogrammi ⁽⁵⁾. Diversamente, in relazione alle ulteriori diverse condotte contemplate dal co. 1 dell'art. 40 TUA non era prevista alcuna soglia di rilevanza penale.

Superando l'assetto appena descritto, per i prodotti energetici (ad esclusione del gas naturale), la Riforma ha finalmente introdotto una soglia di rilevanza penale al comma 5 dell'art. 40 TUA, secondo cui, qualora la quantità di prodotti energetici sottratti all'accertamento o al pagamento dell'accisa sia *inferiore a 1.000 chilogrammi*, si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal doppio al decuplo dell'imposta evasa.

Al di sopra di tale limite scatta la sanzione penale di cui al co. 1 dell'art. 40 TUA, cioè la sanzione della reclusione da sei mesi a tre anni e della multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, non inferiore in ogni caso a euro 7.746. Inoltre, *superati i 10.000 chilogrammi* di prodotto energetico sottratto all'accertamento o al pagamento dell'accisa (prima tale soglia era di 2.000 chilogrammi), è prevista dal co. 4 dell'art. 40 TUA una circostanza aggravante ad effetto speciale che prevede l'applicazione della pena della reclusione da uno a cinque anni, oltre alla multa ⁽⁶⁾.

In relazione al gas naturale, a seguito della Riforma, è configurabile l'illecito amministrativo (punto con il pagamento di una somma di denaro dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, in ogni caso non inferiore a euro 5.000) in caso di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa di *quantità*

⁵ In altri termini, la condotta prevista dall'art. 40, co. 1, lett. C) TUA richiede che sia stata concessa o sia prevista una esenzione o una agevolazione in relazione ad un certo uso di un certo prodotto energetico, il quale viene invece utilizzato per uso diverso da quello a cui era preordinato e che non giustifica il beneficio percepito. Sul punto, Cass. Pen., Sez. III, n. 24603 del 25.1.2017 ha affermato che *“tale condotta di “destinazione” consiste nel “disporre per l'assolvimento di una determinata funzione; riserbare a una particolare attività o finalità” (Cass. Sez. U., n. 14287 del 11.4.2006, dep. 21.4.2006, Calvio ed altri); finalità diverse da quelle per le quali era stata accordata l'esenzione o l'agevolazione fiscale”*.

⁶ La Cassazione, con riferimento alla disciplina *ante* Riforma, aveva affermato che *“la fattispecie di cui al comma 4 integra una circostanza aggravante c.d. indipendente di cui si tiene conto ai fini della determinazione della pena, in quanto, essendo punita con la reclusione fino a cinque anni – e quindi comportando un aumento di pena superiore ad un terzo rispetto al massimo edittale previsto per l'ipotesi base, che è pari a tre anni di reclusione – essa rientra nella categoria delle circostanze ad effetto speciale”* (Cass. Pen., Sez. III, n. 411139 del 25.6.2019). Tale statuizione riguarda anche l'attuale disciplina così come modificata dalla Riforma, poiché la stessa non ha inciso sulle cornici edittali della fattispecie base, di cui al co. 1 dell'art. 40 TUA, e della circostanza aggravante, di cui al co. 4 dell'art. 40 TUA. Talché, ad oggi, la fattispecie di cui al co. 4 dell'art. 40 TUA integra una circostanza aggravante c.d. indipendente ad effetto speciale.

inferiore a 10.000 metri cubi (⁷). La Riforma ha ampliato l'operatività dell'illecito amministrativo, aumentando la soglia *da 5.000 a 10.000 metri cubi* di prodotto, come previsto dal co. 6 dell'art. 40 TUA. Analogamente a quanto previsto per i prodotti energetici, anche per il gas naturale superata tale ultima soglia scatta la sanzione penale di cui al co. 1 dell'art. 40 TUA.

È stata inoltre modificata la disciplina del tentativo, che resta sempre però punito con la stessa pena prevista per il reato consumato (art. 40, co. 3 TUA). L'ipotesi di *"fabbricazione di prodotti energetici soggetti ad accisa"* deve ora avvenire *"mediante operazioni effettuate senza giustificato motivo"*, in tempi diversi da quelli dichiarati nella comunicazione di lavoro, se prevista. È stato opportunamente cancellato l'inciso *"salvo prova contraria"*, al fine di configurare una responsabilità per condotte preparatorie e prodromiche nel rispetto del principio costituzionale di presunzione di non colpevolezza in materia penale. Inoltre, viene *ex novo* prevista *un'altra ipotesi di tentativo* che si configura in caso di circolazione dei prodotti di cui all'art. 7 *bis* TUA (⁸) che avvenga, senza giustificato motivo, in assenza della preventiva emissione del codice di riscontro amministrativo, o sulla base di dati 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.

Con riferimento ai tabacchi lavorati è stata introdotta la nuova fattispecie prevista dall'art. 40 *bis* TUA di *"Sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati"*, che trova la sua *ratio* nella necessità di riorganizzare il quadro normativo sanzionatorio esistente in materia, prevedendo la punibilità della sottrazione o del tentativo di sottrazione di tali

⁷ In realtà, l'ipotesi di minor gravità di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sul gas naturale, di cui all'art. 40, co. 5 TUA, era già stata oggetto di depenalizzazione prima della Riforma, ad opera del D.Lgs. n. 8/2016. La precedente formulazione del co. 5, art. 40 TUA prevedeva: *"Se la quantità di gas naturale sottratto all'accertamento o al pagamento dell'accisa è inferiore a 5.000 metri cubi la pena è della multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, non inferiore in ogni caso a 516 euro"*, applicando quindi alla fattispecie la sanzione penale della multa. Tuttavia, il D.Lgs. n. 8/2016 ha depenalizzato i reati puniti con la sola pena pecuniaria, come previsto dal suo art. 1 che, al co. 1, statuisce: *"Non costituiscono reato e sono soggette alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro tutte le violazioni per le quali è prevista la sola pena della multa o della ammenda"*. Pertanto, posto che il Testo Unico delle Accise non rientra tra le ipotesi di esclusione dalla depenalizzazione espressamente previste dall'allegato 1 allo stesso D.Lgs. n. 8/2016, il co. 5, art. 40 TUA era già stato oggetto di depenalizzazione per effetto del menzionato Decreto, a norma del quale la sanzione della multa era stata sostituita con pari sanzione amministrativa pecuniaria. Nondimeno, come detto, la Riforma in esame ha ampliato l'operatività della sanzione amministrativa innalzando la soglia di operatività della sanzione amministrativa.

⁸ Oli lubrificanti di cui ai codici NC da 2710 19 81 a 2710 19 99 e preparazioni lubrificanti rientranti nel codice NC 3403.

prodotti, sottoposti ad accisa, all'accertamento o al pagamento del medesimo tributo.

Prima della Riforma, la disciplina sanzionatoria in materia di tabacchi lavorati era contenuta nel D.P.R. n. 43/1973, noto come Testo Unico delle Leggi Doganali (c.d. TULD), e nella Legge n. 907/1942 sul monopolio dei sali e dei tabacchi.

Il D.Lgs. n. 141/2024 ha, da un lato, introdotto le nuove disposizioni nazionali complementari al Codice doganale dell'Unione che, abrogando il previgente TULD, ha delineato la nuova disciplina nazionale in materia doganale; dall'altro, ha inserito nel TUA un'apposita norma "di chiusura" delle ipotesi non contemplate dalle norme doganali, volta a sanzionare anche per tali prodotti il mancato assolvimento dell'accisa.

Ne consegue che, come osservato nelle Relazione illustrativa al Decreto ⁽⁹⁾, data la formulazione onnicomprensiva della richiamata fattispecie, sono abrogati gli articoli 64, 65, 66, 73, 75 e 96 della menzionata Legge n. 907/1942, la cui disciplina rientra nel campo di applicazione del nuovo art. 40 *bis* TUA.

La suddetta disposizione sanziona con la pena della reclusione da due a cinque anni, in egual misura anche nella forma del tentativo, chiunque sottrae, con qualsiasi mezzo e modalità, all'accertamento o al pagamento dell'accisa i tabacchi lavorati.

Anche per i tabacchi lavorati sono previste delle *soglie di rilevanza penale* al di sotto delle quali si configurano illeciti amministrativi:

- se il quantitativo di tabacchi è *inferiore a 15 chilogrammi* e non ricorrono le circostanze aggravanti di cui all'art. 40 *ter* TUA, si applica la sanzione pecuniaria di euro 5 per ogni grammo convenzionale di prodotto, comunque non inferiore a euro 5.000;
- se il quantitativo di tabacchi è *inferiore a 200 grammi*, si applica la sanzione pecuniaria di euro 500;
- se il quantitativo di tabacchi è *compreso tra 200 e 400 grammi*, si applica la sanzione pecuniaria di euro 1.000.

Infine, se il quantitativo di tabacchi lavorati sottratti, con qualsiasi mezzo e modalità, all'accertamento o al pagamento dell'accisa *non è 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.

Sempre in riferimento ai tabacchi lavorati è stata introdotta dall'art. 40 *ter* TUA la nuova circostanza aggravante del delitto di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi, che ricorre:

⁹ Relazione illustrativa, p. 52, disponibile al seguente [link](#).

- in tutte le ipotesi previste dall'art. 40 *bis* TUA, quando vengono adoperati mezzi di trasporto appartenenti a persone estranee al reato, per cui la pena è aumentata;
- nelle ipotesi previste dall'art. 40 *bis* TUA sanzionate penalmente (ivi compreso il tentativo), si applica la pena della 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 ai sensi della L. n. 328/1993), e che comunque non hanno stipulato e ratificato convenzioni di assistenza giudiziaria con l'Italia aventi ad oggetto il delitto di contrabbando.

È stata inoltre introdotta, all'art. 40 *quater* TUA, una nuova circostanza attenuante del delitto di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui tabacchi, qualora, nelle ipotesi previste dall'art. 40 *bis* TUA sanzionate penalmente (ivi compreso il tentativo), l'autore si adoperi 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 per la ricostruzione dei fatti e per l'individuazione di risorse rilevanti per la commissione dei delitti. In tal caso, le pene di cui all'art. 40 *bis*, co. 1 e 2 TUA sono diminuite da un terzo alla metà.

Di nuovo conio è altresì la fattispecie di "*Vendita di tabacchi lavorati senza autorizzazione o acquisto da persone non autorizzate alla vendita*", di cui all'art. 40 *quinquies* TUA. Anche in tal caso vi è una gradazione tra reato e illecito amministrativo a seconda del quantitativo di tabacchi. La pena dell'arresto fino a un anno e dell'ammenda da euro 25 a euro 64 è limitata all'ipotesi di vendita senza autorizzazione *superiore a 5 chilogrammi* e di acquisto da persona non autorizzata alla vendita *superiore a 10 chilogrammi*.

Si applica invece la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da euro 5.000 a euro 10.000:

- a chiunque, senza autorizzazione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, vende o pone in vendita tabacchi lavorati, prevedendo una riduzione da un terzo alla metà qualora il quantitativo di tabacchi *non superi i 250 grammi*;
- a chiunque acquisti tabacchi lavorati da persona non autorizzata alla vendita, prevedendo una riduzione da un terzo alla metà qualora il quantitativo di tabacco *non superi i 500 grammi*.

La Riforma ha altresì inserito il nuovo art. 40 *sexies* TUA, rubricato "*Ulteriori disposizioni in materia di vendita di tabacchi lavorati*", che prevede la chiusura dell'esercizio ovvero la sospensione della licenza o dell'autorizzazione dell'esercizio disposta dal competente organo dell'Amministrazione finanziaria per un periodo non inferiore a cinque giorni e non superiore a un mese, quando all'interno dell'esercizio commerciale o dell'esercizio pubblico, 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 TUA, delle disposizioni nazionali complementari al Codice doganale dell'Unione o di altre leggi speciali in materia, ovvero la cessione abusiva di tabacchi lavorati in violazione della L. n. 1293/1957, in aggiunta alle specifiche sanzioni da queste ultime previste. Inoltre:

- in caso di successiva violazione, la chiusura o sospensione è disposta per un periodo non inferiore a un mese e non superiore a due mesi;
- quando la contestazione in questione avviene più di due volte, può essere disposta la chiusura definitiva dell'esercizio;
- contro i provvedimenti di sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio o del provvedimento di chiusura è ammesso ricorso amministrativo;
- l'inosservanza di tali provvedimenti è punita con sanzione amministrativa pecuniaria da euro 10.000 a euro 50.000.

Si rammenta che già con il D.Lgs. n. 8/2016 sono state oggetto di depenalizzazione ⁽¹⁰⁾ le fattispecie di:

- vendita di tabacchi lavorati in mancanza dell'autorizzazione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli (ADM) per quantitativi fino a 5 chilogrammi, sanzionata dall'art. 96, co. 1, della Legge n. 907/1942, come modificato dall'art. 8, co. 4, della Legge n. 27/1951, con l'ammenda da euro 25 a euro 64;
- acquisto di tabacchi lavorati da soggetto non autorizzato alla vendita da ADM per quantitativi fino a 10 chilogrammi, punito dall'art. 96, co. 2,

¹⁰ Relazione illustrativa, p. 54, disponibile al seguente [link](#).

della Legge n. 907/1942, come modificato dall'art. 8, co. 4, della Legge n. 27/1951, con l'ammenda da euro 25 a euro 64.

Con riferimento alle bevande alcoliche sono state apportate delle modifiche all'art. 43 TUA *"Sottrazione all'accertamento ed al pagamento dell'accisa sull'alcol e sulle bevande alcoliche"*, in particolare:

- il tentativo di sottrarre il prodotto all'accertamento, già previsto e punito con la stessa pena prevista per il reato consumato (pari alla reclusione da sei mesi a tre anni e alla multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa comunque non inferiore a euro 7.746), si configura quando la fabbricazione di prodotti alcolici soggetti ad accisa avviene *"mediante operazioni effettuate, senza giustificato motivo, in tempi diversi da quelli dichiarati nella comunicazione di lavoro, se prevista"*; anche qui è stato eliminato l'inciso *"salvo prova contraria"*;
- viene previsto *ex novo* che, fuori dall'ipotesi di chi detiene alcol denaturato in condizioni diverse da quelle prescritte o lo destina ad usi diversi da quelli per i quali è stata concessa l'autorizzazione (ipotesi penalmente rilevante come previsto dallo stesso art. 43, co. 1, lett. b, TUA), chiunque detiene alcol e 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.

Il D.Lgs. n. 141/2024 ha inoltre modificato la disciplina della confisca.

Si rammenta che la confisca dei prodotti, delle materie prime e dei mezzi utilizzati per commettere le violazioni sopra illustrate era già prevista dall'art. 44 TUA ⁽¹⁾.

La confisca viene ora estesa anche all'ipotesi di cui all'art. 40 *bis* TUA che ha per oggetto i tabacchi lavorati.

La Riforma ha meglio delineato l'applicazione della confisca per equivalente ⁽²⁾, prevedendo che *"è sempre ordinata la confisca dei beni che ne*

¹¹ Cfr. Cass. Pen., Sez. III, n. 22001 del 13.3.2018: *"è pacifico per espressa previsione di legge (ossia il già richiamato D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 44, che prevede la confisca dei "mezzi comunque utilizzati per commettere le violazioni di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995, artt. 40, 41, 43"), che la confisca debba essere obbligatoriamente disposta per i "mezzi comunque utilizzati per commettere le violazioni di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995, artt. 40"; che infatti si tratti di confisca obbligatoria è stato più volte riconosciuto dalla giurisprudenza di questa Corte"*. In senso conforme Cass. Pen., Sez. III, n. 25887 del 26.5.2010.

¹² La confisca per equivalente interviene quando non è possibile confiscare direttamente i beni che costituiscono il prodotto, il profitto o il prezzo del reato e ha ad oggetto beni di cui il reo ha la disponibilità per un valore corrispondente a tale prodotto, profitto o prezzo. L'istituto della confisca per equivalente era stato esteso in via generale alla materia dei reati tributari con la Legge n. 244/2007 (*"Finanziaria 2008"*). Quest'ultima all'art. 1, co. 143, prevedeva che *"nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano*

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" (13).

È stato inoltre stabilito che nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 c.p.p. per taluno dei delitti previsti dal Testo Unico delle Accise, puniti con pena detentiva non inferiore, nel massimo, a cinque anni, si applica l'art. 240 *bis* c.p., disciplinante la c.d. "confisca allargata" che prevede la confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica. I nuovi articoli 44 *bis* TUA "Destinazione di beni sequestrati o confiscati" e 44 *ter* TUA "Custodia, distruzione, vendita e campionatura delle cose sequestrate o confiscate" disciplinano le modalità di gestione delle cose sequestrate e, in particolare, l'affidamento in custodia dei beni sequestrati, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie, agli organi di polizia che ne facciano richiesta per l'impiego in attività di polizia ovvero la possibilità di affidare gli stessi beni ad altri organi dello Stato o ad altri enti pubblici non economici, per

in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale" (cfr. L. Della Ragione, La Confisca per equivalente nel diritto penale tributario, in Diritto Penale Contemporaneo, 2010). Nonostante ciò, fino al 2019, l'art. 44 TUA prevedeva solo che "I prodotti, le materie prime ed i mezzi comunque utilizzati per commettere le violazioni di cui agli articoli 40, 41 e 43 sono soggetti a confisca secondo le disposizioni legislative vigenti in materia doganale.", non contemplando dunque l'ipotesi della confisca per equivalente. Sul punto, Cass. Pen., Sez. III, n. 22001 del 13.3.2018 (v. nota supra) ha statuito che in tema di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici va disposta la confisca dei prodotti petroliferi e degli automezzi utilizzati per commettere il reato previsto dall'art. 40 TUA, atteso che l'art. 44 TUA prevede che tali beni sono soggetti a confisca secondo le norme vigenti in materia doganale. In particolare, secondo tale sentenza "è stato più volte riconosciuto dalla giurisprudenza di questa Corte, la quale ha affermato che la confisca delle cose che servono o furono destinate a commettere il reato di contrabbando deve essere sempre disposta dal giudice anche nel caso di estinzione del reato per prescrizione". È solo con il Decreto Legge n. 124/2019 che viene introdotto il riferimento esplicito alla disciplina della confisca per equivalente per i reati in materia di accise.

¹³ L'art. 44 TUA ante Riforma prevedeva, più genericamente, al co. 1 *bis* che "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 profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto".

finalità di giustizia, di protezione civile o di tutela ambientale, nonché l'assegnazione dei beni acquisiti dallo Stato a seguito di provvedimento definitivo di confisca agli organi o enti che ne hanno avuto l'uso e che ne facciano richiesta.

L'art. 45 TUA, già *ante* Riforma, contemplava un'ipotesi di circostanza aggravante che ricorre qualora i reati di cui agli artt. 40, 41 e 43 TUA sono commessi con il mezzo della corruzione del personale dell'amministrazione finanziaria o della Guardia di finanza e alla quale si applica la sanzione della reclusione da tre a cinque anni, oltre la multa. Parimenti, il personale dell'amministrazione finanziaria e della Guardia di finanza che concorre nei reati menzionati è punito con la reclusione da quattro a sei anni, oltre la multa. Tuttavia, la Riforma ha abrogato l'ultimo comma della disposizione in esame, il quale ne escludeva la sua applicazione ai casi previsti dall'art. 40, co. 5 TUA ⁽¹⁴⁾ e dall'art. 43, co. 4 TUA ⁽¹⁵⁾, con la conseguenza che attualmente tale previsione si applicano *tout court* ai reati di cui agli artt. 40 e 43 TUA, senza più alcuna esclusione.

Da ultimo, l'art. 47 TUA, rubricato "*Deficienza ed eccedenze nel deposito e nella circolazione dei prodotti soggetti ad accisa*", è stato oggetto di due modifiche. Con riferimento al primo comma, nel caso di prodotti denaturati, se le deficienze riscontrate nella verifica dei depositi fiscali sono eccedenti *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, e non più con la multa fino a euro 2582, sempre in un'ottica di depenalizzazione. Quanto al co. 5, la modifica non incide sul suo contenuto, ma è dettata da un necessario coordinamento con le disposizioni vigenti in materia doganale, non più rappresentante dal Testo Unico delle Leggi Doganali, oggetto di abrogazione, ma dalle disposizioni nazionali complementari al Codice doganale dell'Unione.

Per quanto riguarda il Titolo III del TUA, ossia le imposizioni indirette sulla produzione e sui consumi diverse da quelle previste dal Titolo I (disciplina delle accise) e dal Titolo II (energia elettrica) e dall'imposta di fabbricazione sui fiammiferi, la Riforma, ha modificato l'art. 61 TUA, rubricato "*Disposizioni generali*", stabilendo, al comma 4, che per le violazioni che costituiscono sottrazione al pagamento di tali imposte, si applicano le sanzioni stabilite dall'art. 40, co. 1, 2, 3 e 4 TUA, nonché la confisca di cui all'art. 44 TUA. Viene

¹⁴ Art. 40, co. 5 TUA *ante* Riforma: "*Se la quantità di gas naturale sottratto all'accertamento o al pagamento dell'accisa è inferiore a 5.000 metri cubi la pena è della sola multa [sanzione amministrativa pecuniaria] dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, non inferiore in ogni caso a 516 euro*".

¹⁵ Art. 43, co. 4 TUA *ante* Riforma: "*L'alcol ed i prodotti alcolici detenuti in condizioni diverse da quelle prescritte si considerano di contrabbando e si applica la pena della multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa*".

precisato, però, che tale disposizione non si applica alle violazioni relative ai prodotti succedanei dei tabacchi lavorati di cui agli artt. 62 *quater*, 62-*quater*.1, 62-*quater*.3 e 62 *quinqüies* TUA di seguito illustrate.

È da osservare che le disposizioni di cui ai menzionati artt. 40 *bis*, co. 1, 2, 3 e 4, 40 *ter*, 40 *quater*, 40 *quinqüies* e 40 *sexies* del TUA, nonché agli artt. 44, 44 *bis* e 44 *ter* del TUA, vengono espressamente estese dalla Riforma ai seguenti prodotti succedanei dei tabacchi lavorati, in caso di violazioni costituenti fattispecie di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'imposta di consumo, utilizzando i criteri di equivalenza ivi previsti:

- prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, esclusi quelli autorizzati all'immissione in commercio come medicinali (D.Lgs. n. 219/2006), come previsto dall'art. 62 *quater*, co. 7 *bis*.1, 7 *bis*.2 e 7 *bis*.3 TUA;
- prodotti, diversi dai tabacchi lavorati sottoposti ad accisa, 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, come previsto dall'art. 62 *quater*.1, co. 15 *bis*, 15 *ter* e 15 *quater* TUA;
- prodotti da inalazione senza combustione, costituiti da sostanze solide diverse dal tabacco, contenenti o meno nicotina, con esclusione di quelli autorizzati all'immissione in commercio come medicinali (D.Lgs. n. 219/2006), come previsto dall'art. 62 *quater*.2, co. 17 TUA che rimanda all'art. 62 *quater*, co. 7 *bis*.1, 7 *bis*.2 e 7 *bis*.3 TUA;
- cartine, cartine arrotolate senza tabacco e filtri funzionali ad arrotolare le sigarette, come previsto dall'art. 62 *quinqüies*, co. 7 *bis*, 7 *ter* e 7 *quater* TUA.

2. La modifica dell'art. 25 *sexiesdecies* D.Lgs. n. 231/2001 in tema di responsabilità amministrativa degli Enti.

La modifica indubbiamente più impattante introdotta dalla Riforma è l'aver fatto confluire i reati previsti dal TUA tra i reati presupposto della responsabilità amministrativa degli Enti di cui al Decreto Legislativo n. 231/2001.

È stato infatti modificato l'art. 25 *sexiesdecies* D.Lgs. n. 231/2001 ⁽¹⁶⁾ che ora prevede, in caso di commissione dei reati previsti dal TUA, l'applicazione

¹⁶ "1. In relazione alla commissione dei reati previsti [...] 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 [...] dovute superano i 100.000 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), nel solo caso previsto

all'Ente della sanzione pecuniaria fino a duecento quote e, qualora le imposte dovute superino gli euro 100.000, l'applicazione della sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

Viene altresì prevista l'applicazione delle seguenti sanzioni interdittive:

- in caso di applicazione all'Ente della sanzione pecuniaria sia fino a duecento quote, sia fino a quattrocento quote:
 - a) divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;
 - b) esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;
 - c) divieto di pubblicizzare beni e servizi;
 - d) interdizione dall'esercizio dell'attività;
 - e) sospensione o revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito;
- solo nell'ipotesi più grave di applicazione all'Ente della sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote anche:
 - f) interdizione dall'esercizio dell'attività;
 - g) sospensione o revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito.

Tale modifica si pone in continuità con quanto già previsto per i reati tributari di cui al Decreto legislativo n. 74/2000 ⁽¹⁷⁾, i quali sono stati introdotti nel novero dei reati presupposto fondanti la responsabilità degli Enti dal Decreto Legge n. 124/2019, convertito con modificazioni dalla Legge n. 157/2019, che ha inserito l'art. 25 *quinquiesdecies* D.Lgs. n. 231/2001, rubricato appunto "*Reati tributari*".

Ne consegue che le imprese che operano nel settore della produzione e commercializzazione dei prodotti sottoposti ad accisa dovranno prontamente verificare l'adeguatezza del proprio Modello di organizzazione, gestione e controllo e procedere con gli opportuni aggiornamenti al fine di evitare di inficiarne la valenza esimente in caso di commissione dei nuovi reati presupposto.

3. Osservazioni critiche sulla Riforma.

dal comma 2, anche le sanzioni interdittive previste dall'articolo 9, comma 2, lettere a) e b)".

¹⁷ Si fa presente che in materia di reati tributari, in data 29 novembre 2024 è entrato in vigore il Decreto Legislativo n. 173/2024, rubricato "*Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali*". L'art. 102 del D.Lgs. n. 173/2024 prevede che "*le disposizioni del presente testo unico si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2026*" e l'art. 101 del medesimo decreto dispone che "*a decorrere dalla data indicata dall'art. 102 sono abrogate le seguenti disposizioni: [...] z) il decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, a eccezione degli articoli 21-bis e 21-ter*". Pertanto, fino al 1° gennaio 2026 continueranno ad essere applicate le disposizioni previste dal D.Lgs. n. 74/2000.

È indubbio che la Riforma sia volta ad attuare una maggiore applicazione delle sanzioni amministrative in luogo di quelle penali.

L'ampiamiento degli illeciti amministrativi consentirà sicuramente una maggiore celerità e certezza di acquisizione delle somme all'esito del procedimento di irrogazione della sanzione, incardinato presso l'autorità amministrativa.

Deve però essere rilevato che i requisiti per la configurazione dell'illecito amministrativo e delle fattispecie penali non sono i medesimi.

Se sotto il profilo oggettivo non vi sono differenze, in quanto deve essere dimostrata la sussistenza della condotta descritta dalla norma, è differente l'elemento soggettivo che deve sussistere in capo al soggetto agente. Per la configurabilità dei reati previsti dal TUA è necessario che l'accusa dimostri che il soggetto abbia agito con dolo, in particolare con dolo generico: è cioè necessario (e sufficiente) che l'agente abbia agito con la coscienza e la volontà di porre in essere la condotta descritta dalla norma. Si pensi al reato di sottrazione all'accertamento e al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici (art. 40 TUA), sui tabacchi lavorati (art. 40 *bis* TUA) e sulle bevande alcoliche (art. 43 TUA): il pubblico ministero deve dimostrare che l'agente ha agito con la coscienza e volontà di sottrarre i prodotti all'accertamento o al pagamento dell'accisa ⁽¹⁸⁾.

Per la configurabilità dell'illecito amministrativo tributario, è invece sufficiente la colpa, come previsto dall'art. 5 del Decreto Legislativo n. 472/1997 (analogamente a quanto previsto dall'art. 3 della Legge n. 689/1981, in materia di violazioni amministrative differenti da quelle tributarie), secondo cui *"nelle violazioni cui è applicabile una sanzione amministrativa ciascuno è responsabile della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa"*. Dunque, per potersi configurare un illecito amministrativo tributario il soggetto attivo può porre in essere la condotta indifferentemente con colpa o con dolo ⁽¹⁹⁾.

¹⁸ Giurisprudenza concorde, per tutte si veda Cass. Pen., Sez. III, n. 15845 del 12.3.2015 che individua il dolo generico come l'elemento soggettivo dell'art. 40, co. 1, lett. b TUA, specificando, di conseguenza, che per integrare il reato non è richiesto un fine ulteriore rispetto ai suoi elementi costitutivi. Recentemente Trib. di Taranto, n. 3339 del 4.1.2023, il quale, dopo aver ritenuto la condotta ascritta all'imputato come integrante di per sé il reato di cui all'art. 40, lett. b TUA, lo ha assolto per non essere stata raggiunta una prova sufficiente in ordine alla sussistenza dell'elemento psicologico del reato, ovvero il dolo generico, qualificabile come *"la coscienza e volontà di sottrarre con qualsiasi mezzo i prodotti energetici, compreso il gas naturale, all'accertamento o al pagamento dell'accisa, non essendo richiesto che l'agente persegua un fine ulteriore rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie"*.

¹⁹ La Sezione Tributaria della Cassazione Civile, proprio in tema di accisa non pagata sugli oli minerali importati da altri Stati senza assolvimento dell'imposta, ha ritenuto, quanto all'elemento soggettivo richiesto, che *"l'acquirente era a conoscenza della"*

Come rilevato in dottrina ⁽²⁰⁾, la giurisprudenza tributaria, nonostante ritenga necessaria la sussistenza della colpa poiché la disposizione normativa ancora la punibilità al dato minimo di tale elemento soggettivo, molto spesso si accontenta di una *“presunzione della colpa”*, da cui discende la *“regola di comodo”* di sostanziale irrilevanza dell’elemento soggettivo. Si segnala, tuttavia, una recente apprezzabile sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di Genova che ha ribadito l’importanza del principio di colpevolezza anche per gli illeciti amministrativi tributari, censurando gli orientamenti giurisprudenziali che si limitano a ritenere sufficiente la presunzione dalla colpa ⁽²¹⁾.

Dalle osservazioni che precedono si comprende che l’illecito amministrativo sarà più facilmente configurabile rispetto alla fattispecie penale, in quanto richiede la prova - quando non ci si accontenta della presunzione - di un coefficiente soggettivo di più semplice integrazione e dimostrazione.

Nella prassi quindi, in alcune ipotesi - si pensi a quella di più comune applicazione di cui all’art. 40, co. 1, lett. b) - condotte colpose di sottrazione all’accertamento e al pagamento delle accise che sotto la vecchia disciplina non potevano essere perseguite per mancanza di dolo, ora possono invece essere sanzionate come illecito amministrativo.

In concreto quindi possiamo affermare che la Riforma comporterà una estensione delle fattispecie sanzionabili - anche se come illecito amministrativo - rispetto al regime anteriormente vigente.

È stato osservato ⁽²²⁾ che la Riforma non determinerà effetti diretti sul gettito delle accise e sul livello di pressione fiscale, né comporterà effetti negativi in termini di entrate da sanzioni, anzi si può ipotizzare che quest’ultime saranno interessate da un incremento. Le nuove soglie quantitative di prodotto sottratto all’accertamento o al pagamento che ripartiscono tra reato ed illecito amministrativo non subiscono variazioni in ordine al *quantum* della sanzione pecuniaria. Infatti quest’ultima, in materia di prodotti energetici, resta graduata tra un minimo e un massimo calcolato sul tributo non pagato, sostituendo solo il titolo da multa (sanzione penale) a sanzione amministrativa. La previsione dello stesso importo della sanzione ha lo scopo di mantenere alto il grado di deterrenza. Tuttavia, come sopra illustrato,

frode o avrebbe dovuto esserlo, usando l’ordinaria diligenza” (Cass. Civ., Sez. Tributaria, n. 23118 del 26.8.2024).

²⁰ G. Petrillo, *Sulla “regola di comodo” di progressiva dissolvenza dell’elemento soggettivo dell’illecito amministrativo tributario (a margine di una pregevole sentenza di merito)*, in *Rivista di diritto tributario*, 2024.

²¹ Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Genova, Sez. II, del 9.5.2024.

²² Si veda lo *“Schema di decreto legislativo recante disposizioni nazionali complementari al codice doganale dell’Unione e revisione del sistema sanzionatorio in materia di accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi”*, Atto del Governo n. 166.

proprio per effetto della depenalizzazione di diverse ipotesi contemplate dal TUA, non più sanzionate penalmente ma divenute illeciti amministrativi, si può ipotizzare un aumento delle sanzioni pecuniarie che verranno erogate, poiché l'illecito amministrativo è più facilmente integrabile rispetto a quello penale, in quanto, per la responsabilità dell'agente, è sufficiente che lo stesso abbia agito con colpa, senza che sia necessario dimostrare l'elemento soggettivo del dolo.

La Riforma, se da un lato ha avuto la finalità di armonizzare il sistema sanzionatorio in materia di accise con quanto previsto a livello unionale, dall'altro non ha tenuto in debito conto la necessità di allineare tale disciplina ai principi cardine del diritto penale tutelati a livello costituzionale.

Indubbiamente, con il contenimento della sfera di operatività delle fattispecie penali e l'allargamento di quella dell'illecito amministrativo, è stato fatto un passo avanti in relazione al rispetto del *principio di sussidiarietà*, secondo cui lo strumento penale deve essere inteso come *extrema ratio*, solo quando risulta necessario e conforme allo scopo. Permangono, tuttavia, diverse criticità.

Le condotte dei reati sono descritte in modo alquanto generico, in spregio del *principio di precisione* della fattispecie penale, finalizzato a limitare gli spazi di discrezionalità dell'autorità giudiziaria, principio che trova il suo fondamento nell'art. 25, co. 2 della Costituzione ⁽²³⁾. Si pensi al reato di cui all'art. 40, co. 1, lett. b, TUA che punisce chiunque "*sottrae con qualsiasi mezzo i prodotti energetici, compreso il gas naturale, all'accertamento o al pagamento dell'accisa*", che viene interpretato come una fattispecie "*a forma libera*" che può essere realizzata con qualsiasi modalità, senza che sia necessario che siano posti in essere "*particolari artifici, accorgimenti o macchinazioni*" ⁽²⁴⁾.

Il legislatore, con tale norma, ha voluto punire in egual modo sia la sottrazione all'*accertamento* che la sottrazione al *pagamento* delle accise, con una anticipazione della soglia di punibilità, consentendo quindi nella prassi

²³ Per tutti si veda G. Marinucci – E. Dolcini – G. L. Gatta, *Manuale di diritto penale - Parte Generale*, Milano, 2024, p. 79 ss.

²⁴ In tal senso Cass. Pen., Sez. III, n. 5809 del 6.2.2019 secondo cui il reato di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici per aver destinato ad usi soggetti ad imposta od a maggiore imposta prodotti esenti o ammessi ad aliquote agevolate è integrato da "*una condotta, analogamente ad altre ipotesi contemplate dalla stessa disposizione (quale ad esempio, quella di cui alla lett. b), per la cui integrazione è sufficiente che la sottrazione si attui "con qualsiasi mezzo", non essendo necessario che la condotta sia realizzata mediante particolari artifici, accorgimenti o macchinazioni*". In senso conforme Cass. Pen., Sez. III, n. 39090 del 19.7.2017.

di ritenere configurabile il reato anche in caso di condotte prodromiche rispetto all'evasione dell'imposta ⁽²⁵⁾.

Come è stato opportunamente evidenziato, la giurisprudenza tende spesso a considerare la sottrazione all'accertamento e al pagamento dell'accisa come un'unica condotta ⁽²⁶⁾, mentre i due momenti sono ben distinti: il primo inerisce alla astratta tassabilità del prodotto, quando l'imposta non è ancora dovuta (si pensi all'ipotesi di prodotto all'interno di un deposito fiscale che è quindi in regime di sospensione d'accisa), mentre il secondo riguarda il momento dell'esigibilità del tributo, che avviene con l'immissione in consumo del prodotto.

Se la punibilità della sottrazione all'accertamento dell'accisa può essere giustificata dal fatto che per tali tributi l'accertamento (a differenza di quanto avviene per le altre imposte) costituisce un'attività fatta dall'Agenzia delle Dogane in via preventiva (attraverso la misurazione della quantità e della qualità del prodotto), sarebbe opportuno e ragionevole - in un'ottica di un diritto penale rispettoso dei principi di precisione e di offensività ⁽²⁷⁾, nonché di omogeneità di trattamento con quanto previsto per i reati tributari di cui al D.Lgs. n. 74/2000 - la previsione di specifiche modalità fraudolente con cui deve realizzarsi la condotta o, quantomeno, la previsione in capo al soggetto agente di un dolo specifico, cioè della finalità di sottrarre il prodotto al successivo pagamento delle accise.

Del tutto discutibile è poi *l'equiparazione del trattamento sanzionatorio tra reato consumato e reato tentato*, a differenza di quanto avviene per tutti i reati previsti dal codice penale, che all'art. 56 c.p. prevede per "*chi compie atti idonei, diretti in modo non equivoco a commettere un delitto, se l'azione non si compie o l'evento non si verifica*" la diminuzione della sanzione da un terzo a due terzi. Si pensi che tale disposizione opera anche per la - ben più grave - fattispecie di omicidio, alla quale in caso di tentativo si applica una diminuzione della sanzione, risultando paradossale l'esclusione della prevista riduzione a chi commette un reato tentato in materia di accise, indubbiamente meno grave.

Nella relazione illustrativa al Decreto si legge che la *ratio* dell'equiparazione della pena tra reato tentato e consumato è dovuta all'elevatissima tassazione applicata ai prodotti menzionati. Secondo la giurisprudenza l'equiparazione tra tentativo e consumazione risponde "*ad una ratio di complessiva*

²⁵ L. Salvini – F. Cagnola (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, 2021, p. 861 ss.

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ Secondo il principio di offensività "*non vi può essere reato senza offesa a un bene giuridico, cioè a una situazione di fatto o giuridica, carica di valore, modificabile e quindi offendibile per effetto di un comportamento dell'uomo*". Per tutti, si veda G. Marinucci – E. Dolcini – G. L. Gatta, *Manuale di diritto penale - Parte Generale*, Milano, 2024, p. 10 ss.

anticipazione della tutela, consentendo di offrire analoga risposta sanzionatoria a tutte quelle condotte che abbiano già rivelato in fatto la futura evasione dell'accisa, pur non avendola ancora realizzata" ⁽²⁸⁾. Tale scelta legislativa appare però distonica rispetto a quanto previsto per i reati tributari di "*dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*" (art. 2 D.Lgs. n. 74/2000), di "*dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*" (art. 3 D.Lgs. n. 74/2000), e di "*dichiarazione infedele*" (art. 4 D.Lgs. n. 74/2000) che non sono punibili a titolo di tentativo ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000 ⁽²⁹⁾.

Peri reati tributari previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, la punibilità del tentativo è limitata al caso in cui la condotta sia posta in essere al fine di evadere l'IVA nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, dai quali consegue o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a euro 10.000.000. Anche la novità concernente l'introduzione della confisca allargata solleva alcune perplessità. Il co. 1 *quater* dell'art. 44 TUA prevede l'applicazione della confisca allargata, di cui all'art. 240 *bis* c.p., in ogni caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti per i delitti previsti dal TUA e puniti con pena detentiva non inferiore, nel massimo, a cinque anni. Ne consegue una ingiustificata disparità di trattamento rispetto a quanto contemplato, con riferimento ai reati in materia di imposta sui redditi e sul valore aggiunto, dall'art. 12 *ter* del D.Lgs. n. 74/2000 che prevede soglie quantitative al di sopra delle quali può trovare applicazione tale istituto ⁽³⁰⁾. Talché risulta illogico che la Riforma non abbia parimenti previsto un limite

²⁸ Trib. di Nocera, n. 583 del 2.3.2023, il quale ha altresì statuito, con riferimento all'art. 40 TUA, che la clausola di equipollenza deve raccordarsi alla soglia di punibilità prevista dal co. 6 dell'art. 40 TUA, nel senso che "*non si può invocare l'equiparazione al tentativo per evitare la verifica dell'effettiva quantità di prodotti destinati, o da destinarsi, a scopi diversi da quelli fiscalmente agevolati*".

²⁹ Con riferimento al D.Lgs. n. 173/2024 si vedano, rispettivamente, i corrispondenti artt. 74, 75, 76, 78 (v. nota 17).

³⁰ Art. 12 *ter* del D.Lgs. n. 74/2000 "1. *Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per i delitti di seguito indicati, si applica l'articolo 240 bis del codice penale quando: a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro 200.000 nel caso del delitto previsto dall'articolo 2; b) l'imposta evasa è superiore a euro 100.000 nel caso del delitto previsto dall'articolo 3; c) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro 200.000 nel caso del delitto previsto dall'articolo 8; d) l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore a euro 100.000 nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1; e) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro 200.000 nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2*". Con riferimento al D.Lgs. n. 173/2024 si veda il corrispondente art. 88 (v. nota 17).

di imposta evasa al di sotto del quale escludere l'applicazione della confisca allargata ⁽³¹⁾.

Quanto invece alla posizione del terzo estraneo ai reati di cui si discute, la Riforma ha mantenuto l'inciso che la confisca non si applica se i beni appartengono "a persona estranea al reato". Sul punto, la Cassazione, in tema di sottrazione fraudolenta di oli minerali al pagamento dell'accisa, ha affermato che "la confisca del mezzo di proprietà di un terzo estraneo al reato, utilizzato per il trasporto della merce, è esclusa solo se tale soggetto fornisce la prova non soltanto della sua buona fede ma, specificamente, di non aver potuto prevedere, per cause indipendenti dalla sua volontà, l'illecito impiego del veicolo da parte di terzi e di non essere incorso in un difetto di vigilanza" ⁽³²⁾.

La normativa penale prevista dal TUA è inoltre del tutto priva del *favor restitutionis* previsto per i reati tributari, in quanto non vi è alcuna previsione che stabilisca cause di non punibilità e neppure circostanza attenuanti in caso di pagamento delle accise dovute. In altri termini, la Riforma non ha introdotto - in relazione alle fattispecie penalmente rilevanti - alcuna disposizione premiale che preveda un alleggerimento del carico sanzionatorio in caso di ravvedimento operoso e di pagamento dell'accisa non corrisposta. Un intervento in tal senso sarebbe stato auspicabile, poiché i meccanismi di ripristino del bene giuridico leso dal reato rafforzano la tutela apprestata dall'ordinamento, anziché indebolirla. In tal senso, la condotta reintegratoria presenta molteplici aspetti positivi: oltre a riaffermare il valore del bene leso, consente di perseguire al meglio sia la finalità general-preventiva sia quella special-preventiva. Sotto il primo profilo, imponendo un obbligo molto oneroso in capo ai trasgressori, assume un'efficacia deterrente. Sotto il secondo profilo, garantisce una maggiore assunzione di responsabilità da parte del reo in relazione all'offesa arrecata.

Si osserva che, diversamente dalla persona fisica autore del reato, l'Ente coinvolto nel procedimento penale potrà beneficiare delle ipotesi di riduzione delle sanzioni previste dal D.Lgs. n. 231/2001, il quale, come noto, fonda la riduzione sanzionatoria per l'Ente sul c.d. "sistema tripartito di: incentivo - adesione volontaria - attenuazione della risposta sanzionatoria" ⁽³³⁾.

La prima disposizione che adotta questo schema è l'art. 12 del D.Lgs. n. 231/2001, rubricato "Casi di riduzione della sanzione pecuniaria" che, per

³¹ G. Flora, *Profili penali della legge delega per la riforma fiscale*, in *Dir. pen. e proc.*, 2023, 11.

³² Cass. Pen., Sez. III, n. 8790 del 26.11.2019. Sul punto cfr. Cass. Pen., Sez. III, n. 15848 del 25.10.2016; Cass. Pen., Sez. III, n. 40524 del 30.4.2015.

³³ D. Quarto, *Gli strumenti di premialità previsti dal d.lgs. 231/2001 come pungolo alla rieducazione dell'ente*, in *Resp. amm. soc. e enti*, 2021, 4, p. 147 ss.

quanto di interesse, prevede una riduzione della sanzione pecuniaria ⁽³⁴⁾ se, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, l'ente ha risarcito integralmente il danno e ha eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato, ovvero si è efficacemente adoperato in tal senso. In questo modo, il sistema valorizza in funzione premiale il *post factum*, cosicché *"privilegiando gli obiettivi del ritorno dell'ente alla legalità e della riparazione delle conseguenze del reato rispetto a quello del rigore punitivo, assegna al processo la funzione rieducativa della persona giuridica, inducendola a riorganizzarsi e a risarcire i danni"* ⁽³⁵⁾.

Inoltre, anche qualora le condotte riparatorie non abbiano raggiunto i requisiti indicati dall'art. 12 o siano state realizzate dopo la dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, potranno essere ugualmente apprezzate positivamente per la commisurazione della sanzione pecuniaria ex art. 11, co. 1 del D.Lgs. n. 231/2001.

La disciplina 231 ricollega un altro profilo premiale alle condotte riparatorie: l'esclusione dell'applicazione delle sanzioni interdittive ⁽³⁶⁾. L'art. 17 del D.lgs. n. 231/2001, rubricato *"Riparazione delle conseguenze del reato"*, stabilisce che le sanzioni interdittive non si applicano quando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, l'ente cumulativamente ⁽³⁷⁾:

- a) ha risarcito integralmente il danno e ha eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato ovvero si è efficacemente adoperato in tal senso;
- b) ha eliminato le conseguenze organizzative che hanno determinato il reato mediante l'adozione e l'attuazione di modelli organizzativi idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi;
- c) ha messo a disposizione il profitto conseguito ai fini della confisca.

In definitiva, tenuto conto della insidiosità dei reati in tema di accise nonché della loro frequente contestazione e considerato che, a seguito della Riforma, anche l'Ente può andare incontro ad un procedimento penale - con il rischio di compromettere la propria reputazione e di vedersi applicare invalidanti sanzioni interdittive e ingenti sanzioni

³⁴ Riduzione della sanzione pecuniaria da un terzo alla metà e, qualora cumulativamente l'Ente ha adottato e reso operativo un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi, la riduzione è dalla metà a due terzi.

³⁵ M. Ceresa Gastaldo, *Procedura penale delle società*, Torino, 2021, p. 48 ss.

³⁶ M. Panasiti, *Riparazione delle conseguenze del reato*, in *Il 231 nella dottrina e nella giurisprudenza a vent'anni dalla sua promulgazione*, (a cura di M. Levis - A. Perini), Milano, 2021, p. 453 ss.

³⁷ Cass. Pen., Sez. III, n. 8785 del 29.11.2019 ha ribadito che ai fini dell'applicazione dell'art. 17 del D.Lgs. n. 231/2001 devono ricorrere tutte le condizioni previste, non essendo sufficiente la sola predisposizione di un idoneo modello organizzativo.

pecuniarie - per le imprese che operano nel campo della produzione e della commercializzazione dei prodotti soggetti ad accisa è di fondamentale importanza dotarsi di efficaci e idonei strumenti di prevenzione della commissione di tali fattispecie.

In particolare, sarà necessario effettuare mirati *risk assessments*, predisporre delle procedure e dei presidi idonei ad evitare la commissione dei reati previsti dal TUA, garantire una adeguata formazione dei dipendenti, il tutto racchiuso in un adeguato ed effettivo Modello di organizzazione, gestione e controllo.

In conclusione, si auspica che nella prossima riforma dei reati in materia di accise il legislatore non si limiti ad uniformare il nostro sistema a quanto previsto a livello unionale, ma ponga rimedio sia alle incongruenze tutt'ora esistenti in tali disposizioni rispetto ai principi cardine del diritto penale, tutelati a livello costituzionale, sia ad illogiche e irragionevoli disparità di trattamento rispetto a quanto previsto per la repressione dei reati tributari in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.