

L'introduzione dei reati di contrabbando nel novero dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti ex D. Lgs. 231/2001: un intervento di riforma da non sottovalutare

1. Quadro normativo di riferimento

Oltre ai “tanto attesi” reati tributari, il Decreto Legislativo 14 luglio 2020, n. 75 - di attuazione della direttiva UE relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione Europea mediante il diritto penale (c.d. “direttiva PIF”) - ha introdotto ulteriori fattispecie nel novero dei reati presupposto della responsabilità degli enti ex D. Lgs. 231/2001 (di seguito, per brevità, anche “Decreto 231”) altrettanto meritevoli di attenzione, come i **reati di contrabbando di cui all'art. 25sexiesdecies**.

Il tema è tutt'altro che marginale per la dimensione internazionale che hanno assunto gli scambi commerciali negli ultimi decenni e per il costante incremento del fenomeno di *outsourcing* (parziale o totale) dei processi produttivi: pertanto, le imprese con operatività orientata a paesi extra-UE dovranno prestare particolare attenzione alla materia e porre in essere le misure di adeguamento necessarie, provvedendo ad aggiornare il Modello 231 (o ad adottarlo qualora non abbiano già provveduto) e a introdurre presidi specifici volti a evitare la commissione di illeciti di contrabbando nel compimento delle operazioni doganali.

L'adeguamento si presenta a prima vista non agevole, soprattutto per il quadro normativo articolato: oltre (evidentemente) al D. Lgs. 231/2001, le azioni da porre in essere, finalizzate ad assicurare la conformità, dovranno essere orientate (principalmente) ai seguenti parametri normativi:

- D.p.r. 43/1973 (Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale; di seguito, per brevità, anche “TULD”)
- reg. UE n. 952/2013 (che istituisce il Codice Doganale dell'Unione Europea; di seguito, per brevità, anche “CDUE”);
- D. Lgs. 374/90 (Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo nell'ambito di immissione in libera pratica delle merci e di esportazione delle merci comunitarie)

Il tema si caratterizza per una stretta connessione tra diritto interno e diritto sovranazionale; infatti, sebbene la legiferazione in materia penale costituisca (attualmente) una prerogativa dei singoli stati membri dell'Unione Europea, a seguito dell'abbattimento dei dazi doganali negli scambi infra-UE e dell'istituzione della tariffa doganale comune, il gettito derivante dai dazi doganali è divenuto risorsa dell'UE, e, in quanto tale, necessita di una azione coordinata tra gli stati membri per essere tutelato.

La direttiva PIF si prefigge, per l'appunto, l'obiettivo di rendere quanto più omogenea possibile la risposta sanzionatoria al fenomeno del contrabbando - conformemente a quanto previsto dall'art. 83 TFUE (Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea), che consente a Parlamento Europeo e Consiglio di adottare direttive che stabiliscono norme minime relative alla definizione dei reati per materie che devono essere trattate su basi comuni per la loro rilevanza transnazionale - ; l'armonizzazione in materia è principalmente perseguita dal CDUE, che si applica uniformemente a tutti i Paesi ed ai quali è demandato il rispetto della normativa mediante l'applicazione di sanzioni che siano *effettive, proporzionate, dissuasive* (art. 42 CDUE).

2. Illeciti in materia di contrabbando: individuazione dell'area di rilevanza penale

Nell'ordinamento italiano, il contrasto al fenomeno del contrabbando mediante lo strumento penale è esercitato attraverso i reati previsti nel TULD; detti reati sono richiamati "in blocco" dall'art. 25*sexiesdecies* del Decreto 231: **ne discende che il *risk assessment* propedeutico all'aggiornamento (qualora necessario) dei Modelli 231 delle società dovrà essere orientato a tutti i reati ivi previsti.**

Procedendo con ordine, appare utile, anzitutto, dare conto del trattamento sanzionatorio che può essere inflitto all'impresa in caso di commissione di un reato in materia di contrabbando nello svolgimento dell'attività (e di accertamento della sussistenza degli elementi costitutivi della responsabilità ex D. Lgs. 231/2001).

L'art. 25*sexiesdecies* suddivide il trattamento sanzionatorio in due "fasce" di gravità e prevede:

- l'inflizione di una **sanzione pecuniaria fino a 200 quote** qualora l'ammontare dei diritti di confine non corrisposti sia pari o inferiore a 100.000,00 euro;
- l'inflizione di una **sanzione pecuniaria fino a 400 quote** qualora l'ammontare dei diritti di confine non corrisposti sia superiore a 100.000,00 euro.

Inoltre, **a prescindere dall'ammontare dei diritti di confine "evasi", è prevista l'applicazione delle sanzioni interdittive del divieto di contrattare con la pubblica amministrazione; dell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e del divieto di pubblicizzare beni o servizi.**

Per evitare di incorrere nelle suddette sanzioni, nel caso in cui l'impresa intrattenga rapporti commerciali con paesi extra-UE, risulterà, dunque, opportuno aggiornare il Modello Organizzativo 231 con presidi specifici volti a minimizzare il rischio di commissione degli illeciti in materia di contrabbando.

L'importanza dell'aggiornamento del Modello Organizzativo è evidente se solo si considera il peculiare sistema di responsabilità delle persone giuridiche delineato dal Decreto 231: ad esempio, sotto il profilo dei meccanismi estintivi di responsabilità, si consideri che, nel caso in cui venga commesso un illecito, **sebbene l'art. 334 del TULD preveda la possibilità - per i delitti di contrabbando puniti con la sola pena della multa - di estinguere il reato mediante il pagamento del tributo dovuto e di una somma non inferiore al doppio e non superiore al decuplo del tributo stesso, l'estinzione non opererebbe con riguardo alla responsabilità della persona giuridica in forza dell'art. 8, comma 1, lett. b) del D.Lgs. 231/01, che dispone che la responsabilità dell'ente sussiste anche quando il reato si estingue per una causa diversa dall'ammnistia.**

Allo scopo di fornire alcuni sommari criteri orientativi nella gestione del rischio di commissione dei reati in materia di contrabbando risulta utile, anzitutto, circoscrivere l'area di penale rilevanza rispetto agli illeciti amministrativi (che non costituiscono presupposto per la responsabilità ex D. Lgs. 231/01).

A questo proposito, occorre indugiare brevemente sugli effetti prodotti a seguito dell'entrata in vigore del Decreto Legislativo 8/2016: detto decreto aveva operato una depenalizzazione "generale" di tutti i reati dell'ordinamento puniti con la sola sanzione pecuniaria della multa e dell'ammenda, tra i quali rientravano molti dei reati previsti dal TULD.

Senonché, ad estendere nuovamente l'area di penale rilevanza è intervenuto l'art. 4 del D. Lgs. 75/2020, che modifica l'art. 1, comma 4 del D. Lgs. 8/2016 e **introduce i reati di cui al Testo**

Unico in materia doganale tra quelli ai quali non deve essere applicata la depenalizzazione, a condizione che l'ammontare dei diritti di confine non corrisposti sia superiore a 10.000,00 euro: con la conseguenza che, al di sotto di tale soglia, la condotta configurerà un illecito amministrativo non idoneo a costituire presupposto per muovere una contestazione anche alla persona giuridica.

Di fatto, dunque, risulta innalzata la soglia già prevista dall'art. 295bis TULD pari a Lire 7.745.000 (all'incirca 4.000,00 euro) al di sotto della quale il mancato pagamento del diritto di confine veniva punito con sanzione amministrativa pecuniaria.

In concreto possono quindi considerarsi quali reati presupposto tutti i reati previsti dal TULD (qualora l'ammontare dei diritti di confine non corrisposti superi i diecimila euro) e, segnatamente:

- a. *il reato di contrabbando nel movimento delle merci attraverso i confini di terra e gli spazi doganali* (art. 282);
- b. *il reato di contrabbando nel movimento delle merci nei laghi di confine* (art. 283);
- c. *il reato di contrabbando nel movimento marittimo delle merci* (art. 284);
- d. *il reato di contrabbando nel movimento delle merci per via aerea* (art. 285);
- e. *il reato di contrabbando nelle zone extra-doganali* (art. 286);
- f. *il reato di contrabbando per indebito uso di merci importate con agevolazioni doganali* (art. 287);
- g. *il reato di contrabbando nei depositi doganali* (art. 288);
- h. *il reato di contrabbando nel cabotaggio e nella circolazione* (art. 289);
- i. *il reato di contrabbando nell'esportazione di merci ammesse a restituzione di diritti* (art. 290);
- j. *il reato di contrabbando nell'importazione od esportazione temporanea* (art. 291);
- k. *il reato di contrabbando di tabacchi lavorati esteri* (art. 291bis)
- l. *il reato di associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati esteri* (art. 291quater)

(Con riferimento alla associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati esteri, si precisa che tale fattispecie era già ricompresa nel novero dei reati presupposto 231 a condizione che essa assumesse carattere "transnazionale" secondo la definizione fornita dall'art. 3, l. 146/2006; a seguito dell'entrata in vigore del d. lgs. 75/2020, per effetto del semplice richiamo dell'art 25sexiesdecies, il reato può considerarsi presupposto per la contestazione anche in assenza della connotazione di "transnazionalità")

- m. tutte le altre ipotesi che residuano al di fuori di quelle sopra elencate, secondo quanto previsto dal disposto dell'art. 292 ("*altri casi di contrabbando*")

Avendo riguardo ai reati sopra elencati è possibile individuare un **nucleo materiale comune**, consistente in una **condotta posta in essere in violazione di un'obbligazione doganale**, definita dall'art. 5 CDUE come *l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio all'importazione o all'esportazione applicabile a una determinata merce in virtù della normativa doganale in vigore.*

Tradizionalmente, le condotte di contrabbando vengono suddivise in due tipologie che si distinguono a seconda della modalità di commissione: il *contrabbando extraispettivo*, che si verifica qualora si tenti di sottrarre la merce all'imposizione doganale mediante elusione "materiale" dei controlli dell'autorità doganale (occultamento della merce; passaggio della linea di confine in punti diversi da quelli prescritti); il *contrabbando inraispettivo*, che si verifica qualora la merce venga sottoposta alle procedure di controllo ma dichiarando dati falsi o errati relativi alla merce (ad esempio quantità, qualità, origine, destinazione, ecc.) al fine di non corrispondere o corrispondere in somma inferiore i dazi doganali.

Nel prosieguo del commento ci si focalizzerà principalmente sugli elementi di rischio-reato afferenti alle operazioni di introduzioni di merci estere nel territorio doganale UE dal punto di vista del soggetto importatore quale soggetto obbligato a corrispondere i dazi doganali, in quanto situazione più ricorrente e più conforme agli elementi tipici delle fattispecie richiamate dall'art. 25^{sexiesdecies} del Decreto 231.

3. Principali situazioni a “rischio-reato” nel processo di accertamento doganale

Nel contesto delle operazioni connesse all'importazione di merci estere, di particolare importanza è il processo attinente alla trasmissione all'autorità doganale della **dichiarazione doganale**, sulla cui base la medesima autorità **liquida gli oneri doganali dovuti tramite l'emissione della bolletta doganale di importazione**.

Più in particolare, la dichiarazione doganale è la **manifestazione di volontà diretta a vincolare le merci ad uno specifico regime doganale**, mediante l'indicazione degli elementi determinanti in tal senso (ed indicati dall'art. 4 del d. Lgs. 374/90, tra i quali figurano “*la descrizione delle merci con l'indicazione della posizione di tariffa, della qualità, della quantità, del valore e di ogni altro elemento occorrente per la liquidazione dei diritti*”)

Risulta, quindi, piuttosto intuitivo comprendere come una corretta gestione del processo di formazione, compilazione e trasmissione del documento in questione sia essenziale in un'ottica di minimizzazione del rischio di commissione dei reati in materia di contrabbando.

L'importanza della dichiarazione doganale si evince anche dalla circostanza che è in base all'incrocio dei dati in essa contenuti da parte dei sistemi informatizzati di valutazione del rischio in uso alle autorità doganali che vengono determinati i successivi (eventuali) controlli da compiersi sull'operazione doganale (controllo documentale; controllo sulle merci; ecc.)

Nel contesto di adozione dei presidi volti alla minimizzazione del rischio va precisato che **tutti i reati previsti dal TULD sono puniti a titolo di dolo**: pertanto, **la compilazione errata della dichiarazione dovuta ad un atteggiamento negligente o colposo, sebbene integrativa di un illecito, non potrà costituire il presupposto per muovere una contestazione anche all'ente ex D. Lgs. 231/2001.**

Tra le varie informazioni contenute nella dichiarazione doganale, di particolare importanza è il **codice doganale**, una sequenza numerica che consente il riconoscimento internazionale della categoria merceologica del prodotto e la determinazione della tariffa da applicare: ai fini di contenimento del rischio, appare utile ricorrere allo strumento della **Informazione Tariffaria Vincolante**, che consiste nell'attribuzione da parte della stessa autorità doganale (su richiesta dell'operatore economico interessato) della corretta classificazione del prodotto, che vale come “certificazione di correttezza” del codice attribuito e gode di efficacia giuridica su tutto il territorio dell'Unione.

Il soggetto che presenta la dichiarazione (c.d. *dichiarante*) può non coincidere (come spesso accade) con il proprietario della merce; lo stesso incombenza può essere adempiuto da un soggetto munito di poteri di rappresentanza, che nella maggioranza dei casi è lo *spedizionario doganale*: in tale contesto, rileva particolarmente il controllo sulla corretta compilazione del documento, ancor più se si considera che, dal punto di vista soggettivo, i reati in materia di contrabbando, in quanto per la maggior parte reati comuni, possono essere commessi da chiunque; inoltre, **l'indicazione di elementi errati nella dichiarazione da parte di un rappresentante non osterebbe neppure alla contestazione alla società della responsabilità ex D. Lgs. 231/2001, in quanto gli effetti**

della condotta sarebbero direttamente riconducibili all'ente e (soprattutto) suscettibili di procurare un vantaggio.

Si è già detto come a seguito della presentazione della dichiarazione doganale all'autorità, quest'ultima emette la **bolletta doganale**, nella quale vengono determinati gli oneri doganali dovuti: la giurisprudenza (Cass. Civ., Sez. VI, ord. n. 16676/2019) qualifica la bolletta doganale come atto pubblico avente fede privilegiata, con la conseguenza che, in caso di inserimento volontario di dati errati, colui che compila la dichiarazione risponderà, oltre che dei reati in materia di contrabbando, del reato di cui all'art. 479 c.p. (falsità ideologica commessa dal pubblico ufficiale in atti pubblici) per avere indotto (art. 48 c.p.) il pubblico ufficiale a formare un atto pubblico ideologicamente falso; il concorso di entrambi i reati, peraltro, integra la circostanza aggravante di cui all'art. 295 TULD, con conseguente applicazione della pena della reclusione da tre a cinque anni.

Il controllo da parte dell'impresa deve essere esercitato anche nella fase successiva all'emissione della bolletta doganale: ad esempio, nel caso in cui ci si avveda di errori nella compilazione della dichiarazione, risulterà utile esperire la **procedura di revisione dell'accertamento doganale**, che consente all'operatore di rendersi parte attiva nella correzione dell'errore della dichiarazione (il che escluderebbe il dolo tipico dei reati in materia di contrabbando).

Ancora, dovrà essere prestata particolare attenzione alla corretta tenuta della documentazione inerente alle operazioni doganali (bolletta doganale e documenti accessori quali fattura commerciale, *packing list*, ecc.), in quanto l'art. 51 CDUE prescrive l'obbligo di conservazione sino a tre anni dall'operazione per consentire alle autorità doganali di effettuare accertamenti. (*Ai fini dei controlli doganali la persona interessata conserva i documenti e le informazioni di cui all'articolo 15, paragrafo 1, per almeno tre anni, su qualsiasi supporto accessibile alle autorità doganali e per esse accettabile.*)

4. Rapporti con lo spedizioniere doganale e aspetti rilevanti sotto il profilo di compliance 231

Nel contesto del commercio internazionale, un ruolo di indubbia rilevanza è esercitato dallo **spedizioniere doganale**, quale soggetto che nella maggioranza dei casi, compie materialmente le operazioni doganali connesse all'importazione della merce.

Il contratto di spedizione, regolato dagli artt. 1737 ss. del codice civile, si caratterizza poiché oltre ad assicurare al mandante l'adempimento delle obbligazioni inerenti al trasporto, obbliga il mandatario all'adempimento di ulteriori obbligazioni accessorie, tra le quali rientra anche l'espletamento delle formalità doganali.

Pertanto, nel contesto di adozione di presidi atti ad evitare la commissione di reati di contrabbando, anche l'eventuale rapporto con lo spedizioniere doganale dovrà essere attentamente monitorato.

Si è già detto come, dal punto di vista formale, nulla osta alla attribuibilità soggettiva del reato allo spedizioniere; la scissione della responsabilità di quest'ultimo rispetto al soggetto importatore rimane confinata a un'ipotesi piuttosto astratta, poiché nella maggioranza dei casi vi è un flusso di informazioni connesso all'espletamento delle formalità doganali tra impresa e spedizioniere (il soggetto importatore comunica le informazioni necessarie da inserire nella dichiarazione doganale; lo spedizioniere trasmette una *pre-bolla* all'importatore nella quale anticipa i dati che verranno inseriti nella dichiarazione doganale), con la conseguenza che l'impresa difficilmente potrà invocare una estraneità rispetto alla commissione dell'illecito.

Anche ragionando sull'ipotesi di comunicazione di dati falsi o errati da attribuirsi al solo spedizioniere, risulta difficile ipotizzare che l'impresa possa essere esonerata da una contestazione di responsabilità ai sensi del D. Lgs. 231/2001: in primo luogo, poiché è indubbio il vantaggio che ne deriverebbe all'impresa; in secondo luogo, poiché, **ragionando in termini di criteri soggettivi di attribuzione della responsabilità ex D. Lgs. 231/2001, sarebbe agevole individuare una colpa da organizzazione per non aver apportato gli opportuni presidi volti al contenimento dell'illecito.**

Le opportunità di gestire il rapporto con lo spedizioniere al fine di non incorrere nella commissione di illeciti risultano diversificate. A titolo di esempio si consideri:

- nella fase di selezione dello spedizioniere a cui affidarsi, il compimento di adeguate verifiche sulla onorabilità commerciale e professionale e sul possesso dei requisiti necessari (iscrizione all'apposito albo; possesso dei documenti abilitativi, ecc.)
- l'inserimento di una "clausola 231" nel contratto di spedizione (nella quale si richiede l'osservanza dei principi comportamentali contenuti nel Modello della società)
- il controllo sulla correttezza dei dati da inserire nella dichiarazione comunicati allo spedizioniere (e l'adeguata formazione del personale all'uopo incaricato)
- il controllo sulla corretta compilazione da parte dello spedizioniere preventiva alla trasmissione della dichiarazione
- il controllo sulla bolletta doganale successivamente rilasciata dall'autorità
- l'eventuale esperimento successivo della procedura di revisione dell'accertamento doganale.

5. Lo status di AEO (Authorized Economic Operator)

Lo *status* di AEO (=Authorized Economic Operator/Operatore Economico Autorizzato) è un riconoscimento attribuito a soggetti che operano nel commercio internazionale, che attesta il possesso di requisiti di particolare affidabilità nei rapporti con le autorità doganali.

Esso si sostanzia in **una autorizzazione al compimento di operazioni doganali in modalità agevolata, rilasciata dalla stessa autorità doganale e sottoposta a monitoraggio costante per verificarne la permanenza dei requisiti**; detta autorizzazione è disciplinata dal Codice Doganale UE - con conseguente mutuo riconoscimento di validità tra operatori stabiliti in diversi stati membri-, e si distingue in due tipologie (tra loro cumulabili):

- **AEO C (semplificazioni doganali)**, che attiene alla affidabilità fiscale/doganale e consente all'operatore economico che ne è in possesso di beneficiare di particolari agevolazioni nel compimento delle operazioni di sdoganamento
- **AEO S (sicurezza)** - che attiene alla affidabilità nell'ambito della gestione delle merci e consente all'operatore che ne è in possesso di ottenere agevolazioni nei controlli in materia di sicurezza

L'art. 39 del CDUE specifica i *requisiti* che l'operatore deve possedere al fine di poter accedere alle autorizzazioni:

- *assenza di violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale, compresa l'assenza di trascorsi di reati gravi in relazione all'attività economica del richiedente;*

- *dimostrazione, da parte del richiedente, di un alto livello di controllo sulle sue operazioni e sul flusso di merci, mediante un sistema di gestione delle scritture commerciali e, se del caso, di quelle relative ai trasporti, che consenta adeguati controlli doganali;*
- *solvibilità finanziaria, che si considera comprovata se il richiedente si trova in una situazione finanziaria sana, che gli consente di adempiere ai propri impegni, tenendo in debita considerazione le caratteristiche del tipo di attività commerciale interessata;*
- *con riguardo all'AEOC, il rispetto di standard pratici di competenza o qualifiche professionali direttamente connesse all'attività svolta;*
- *con riguardo all'AEOS, l'esistenza di adeguati standard di sicurezza, che si considerano rispettati se il richiedente dimostra di disporre di misure idonee a garantire la sicurezza della catena internazionale di approvvigionamento anche per quanto riguarda l'integrità fisica e i controlli degli accessi, i processi logistici e le manipolazioni di specifici tipi di merci, il personale e l'individuazione dei partner commerciali.*

E' di tutta evidenza come in un momento storico connotato dalla progressiva diffusione di criteri internazionali di *compliance* (si pensi, ad esempio, agli *standards* ISO) e dall'importanza del possesso di "certificazioni" che attestino l'adeguamento agli *standards*, il possesso delle autorizzazioni AEO da parte delle imprese operanti nel commercio internazionale comporti indubbi benefici, non solo dal punto di vista formale, bensì dal punto di vista sostanziale, in termini di speditezza dei traffici per le agevolazioni che ne derivano (accesso facilitato alle semplificazioni doganali; riduzioni dei controlli; possibilità di selezionare un luogo specifico per il controllo doganale, ecc)

6. L'importanza dell'aggiornamento del Modello 231: le principali azioni da intraprendere per il contenimento del rischio di commissione dei reati in materia di contrabbando

Riassumendo, alla luce dell'introduzione dell'art. 25*sexiesdecies* nel D. Lgs. 231/2001, nel caso in cui una società intrattenga scambi commerciali con paesi extra-UE, risulta essenziale procedere con l'aggiornamento del Modello Organizzativo 231 mediante adozione di specifici presidi volti a contenere il rischio di commissione di reati in materia di contrabbando.

In via esemplificativa (e non esaustiva) si indicano le principali azioni che si ritiene debbano essere intraprese:

- assicurare una efficace razionalizzazione dei processi inerenti alle operazioni commerciali (acquisti/vendite) mediante l'adozione o l'aggiornamento di procedure che regolino specificamente i rapporti commerciali con operatori extra-UE
- compiere una accurata selezione dei *partners* commerciali extra-UE in termini di onorabilità, affidabilità commerciale e professionale
- assicurare la segregazione di funzioni nel processo di gestione delle operazioni doganali
- impartire una adeguata formazione al personale impiegato nelle aree a rischio
- individuare specificamente i soggetti autorizzati a intrattenere rapporti con le autorità doganali (tra soggetti in possesso di adeguata formazione in materia)
- nel caso in cui ci si avvalga dell'opera di spedizionieri doganali o vettori, monitorare adeguatamente tutte le fasi del rapporto contrattuale (vedasi paragrafo 4)
- conservare correttamente la documentazione inerente al compimento delle operazioni doganali
- nominare un responsabile della tenuta della documentazione

Infine, in considerazione dei numerosi contatti con pubblici ufficiali e incaricati di pubblico servizio che implica necessariamente la gestione delle operazioni doganali, si ritiene debba essere eseguito un opportuno intervento di coordinamento e armonizzazione con i presidi del Modello 231 finalizzati alla prevenzione dei reati contro la Pubblica Amministrazione.

ARIANNA BASSI

AVVOCATO DEL FORO DI BOLOGNA