Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Corte I
A-4542/2007
{T 0/2}

Sentenza del 6 novembre 2009

Composizione

Giudici Michael Beusch (presidente del collegio),
Salome Zimmermann, Pascal Mollard,
cancelliere Marco Savoldelli.

Parti

X._____,
patrocinato dall'avv. Anne Schweikert, via Pretorio 19,
casella postale 6261, 6901 Lugano,
ricorrente,

contro

Direzione generale delle dogane,
Divisione principale diritto e tributi, Monbijoustrasse 40,
3003 Berna,
autorità inferiore.

Oggetto

Decisione di accertamento (art. 12 cpv. 3 DPA).

Fatti:

A.
La Y._____, la cui procedura di fallimento è stata dichiarata chiusa con decreto della Pretura di (...), era una ditta con sede a Z._____ avente tra l'altro quale scopo sociale lo stoccaggio e il commercio di prodotti petroliferi. Al momento dei fatti oggetto della presente procedura, essa era gestita da X._____.

B.
In data 14 gennaio 2000, su segnalazione della società stessa, i suoi depositi sono stati ispezionati dalle autorità competenti. Durante quei controlli è tra l'altro emerso che parte delle cisterne di stoccaggio era stata da essa manomessa. A seguito di ciò è stata aperta sia un'inchiesta penale sia un'inchiesta penale amministrativa, quest'ultima condotta dalla sezione inquirente della Direzione di circondario delle dogane di Lugano (DCD), entrambe concernenti anche X._____ personalmente.

C.
Il 14 febbraio 2006, la DCD ha notificato a X._____ un processo verbale finale, nel quale gli viene rimproverata l'infrazione della legge federale del 21 giugno 1996 sull'imposizione degli oli minerali (LIOm; RS 641.61) come pure della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA; RS 313.0), per aver immesso irregolarmente sul mercato olio da riscaldamento extra leggero e olio diesel per motori per i quali i tributi dovuti non sono stati percepiti.

La DCD ha mosso a X._____ tali rimproveri segnatamente: (a) per aver fatto manipolare le cisterne no. (...) e no. (...), vendendo poi illegalmente parte della scorta obbligatoria non tassata come pure dell'olio da riscaldamento quale olio diesel per motori e falsificando o facendo sistematicamente falsificare la contabilità delle merci della ditta Y._____; (b) per aver venduto, sempre presso la ditta Y._____, 25'783'227 litri di olio da riscaldamento costituenti parte della scorta obbligatoria non tassata, sottratti alla Confederazione mediante l'installazione di un tubo all'interno delle cisterne no. (...) e no. (...), mettendo di questo quantitativo almeno 1'737'381 litri illegalmente in commercio come olio diesel per motori mescolato a petrolio lampante; (c) per aver venduto, sottraendoli alla scorta obbligatoria, 1'218'360 litri di olio diesel per motori non tassati.

D.
Il medesimo giorno, la DCD ha emanato una decisione d'accertamento per mezzo della quale è stato constatato che i tributi evasi ammontavano a fr. 2'314'658.25 (fr. 1'427'935.95 a titolo di imposta sugli oli minerali; fr. 886'722.30 a titolo di supplemento d'imposta).

E.
Datagli la facoltà di esprimersi in merito, il 14 marzo 2006 X._____ ha inviato alla DCD un allegato nel quale formulava osservazioni al processo verbale finale e richiedeva l'assunzione di prove supplementari.

F.
La decisione di accertamento emanata dalla DCD è stata in seguito impugnata con ricorso del 24 marzo 2006 davanti alla Direzione generale delle dogane (DGD), la quale lo ha poi respinto con atto del 1. giugno 2007.

G.
Contro la decisione della DGD X._____ (ricorrente) ha quindi adito il Tribunale amministrativo federale.

Protestando spese e ripetibili, col suo ricorso del 4 luglio 2007 egli postula: (a) in via principale, a seguito della constatazione dell'avvenuta prescrizione dei reati fiscali imputatigli, lo stralcio dai ruoli della procedura; (b) in via subordinata, a seguito della constatazione dell'errato calcolo delle pretese fiscali avanzate, il rinvio dell'incarto all'autorità inferiore, affinché effettui ulteriori accertamenti.

H.
Le osservazioni della DGD risalgono al 21 novembre successivo. Con tale atto, quest'ultima ribadisce la fondatezza della sua decisione, concludendo al rigetto del ricorso.

Ulteriori fatti e argomentazioni verranno ripresi, per quanto necessario, più oltre.

Diritto:

1.
Il Tribunale amministrativo federale è competente per decidere il presente gravame in virtù degli art. 1 e 31 segg. della legge federale del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF; RS 173.32). Fatta eccezione per quanto direttamente prescritto dalla LTAF così come da eventuali normative speciali (cfr. art. 37 LTAF e art. 2 segg. della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa [PA; RS 172.021]), la presente procedura è retta dalla PA.

Il ricorso è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA).

L'atto impugnato è una decisione della DGD, che conferma una decisione di accertamento, emessa nel contesto dell'applicazione dell'art. 12 cpv. 3 DPA, concernente il ricorrente. Dato è quindi anche il suo interesse a ricorrere (art. 48 cpv. 1 PA).

Per quanto precede, il ricorso è ricevibile in ordine e dev'essere esaminato nel merito.

2.
Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti e l'inadeguatezza (art. 49 PA). Da parte sua, il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi addotti (art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, 2. edizione, Berna 2002, no. 2.2.6.5). Anche in ambito fiscale, i principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati. L'autorità competente procede infatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (DTF 122 V 157, consid. 1a; DTF 121 V 204, consid. 6c; DTAF 2007/27, consid. 3.3; Xavier Oberson, Le contentieux fiscal, in: Les procédures en droit fiscal, 2. edizione, Berna 2005, pag. 722 segg.).

3.
3.1 Qualora, per un'infrazione alla legislazione amministrativa federale – nella fattispecie, una messa in pericolo rispettivamente una sottra-

zione giusta l'art. 38 LIOm –, a torto una tassa non è stata riscossa, è stata restituita, ridotta o condonata, la tassa, interessi compresi, deve essere pagata successivamente, indipendentemente dalla punibilità di una determinata persona (art. 12 cpv. 1 lett. a DPA). Obbligata al pagamento o alla restituzione è la persona che ha fruito dell'indebito profitto (art. 12 cpv. 2 DPA). Tuttavia, la persona che intenzionalmente ha commesso l'infrazione o vi ha partecipato risponde in solido, insieme alle persone tenute al versamento in base al secondo capoverso (art. 12 cpv. 3 DPA).

3.2 L'emanazione di una decisione d'assoggettamento suscettibile di essere posta in esecuzione è di competenza dell'autorità amministrativa. Essa deve far luce sull'ammontare delle tasse non corrisposte, non può però esprimersi sull'aspetto della responsabilità solidale. Il suo esame compete infatti all'autorità penale (DTF 115 Ib 216, consid. 3a; decisione del Tribunale amministrativo federale A-1739/2006 del 27 settembre 2007, consid. 4.1; KURT HAURI, Verwaltungsstrafrecht [VStrR], Berna 1998, pag. 39 seg.).

3.3 In base alle competenze sopra descritte, l'autorità amministrativa – nella fattispecie, l'amministrazione federale delle dogane (art. 42 LIOm, che pure rinvia alla DPA per il perseguimento e il giudizio delle infrazioni in essa contenute) – stabilisce i limiti della procedura penale. Tale modo di procedere non pregiudica affatto l'attività delle autorità penali, ma restringe semplicemente il loro margine di manovra agli elementi menzionati nella decisione d'accertamento. La decisione di constatazione, emanata dall'autorità inquirente allorché entra in linea di conto una corresponsabilità dell'imputato o le circostanze sembrano altrimenti esigerlo, non impedisce per altro all'autorità penale di diminuire ulteriormente l'ammontare definitivo imputabile al terzo. Essa fissa infatti solo l'importo massimo che l'amministrazione potrà se del caso reclamare (DTF 115 Ib 216, consid. 3; MICHAEL BEUSCH, in: Martin Kocher/Diego Clavadetscher [curatori], Handkommentar Zollgesetz, Berna 2009, ad art. 70, no. 14).

4.

4.1 La Confederazione risquote un'imposta per il consumo di petrolio, altri oli minerali, gas naturale e prodotti ottenuti dalla loro lavorazione nonché per i carburanti (art. 131 cpv. 1 lett. e della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 [Cost; RS 101]; art. 1 LIOm). Il credito fiscale sorge di regola con l'immissione in con-

sumo delle merci; per la differenza d'imposta gravante le merci tassate che sono cedute o utilizzate a posteriori per scopi soggetti a un'aliquota più elevata o per le merci esenti da imposta che sono cedute o utilizzate a posteriori per scopi soggetti all'imposta, fa stato invece il momento in cui queste merci sono cedute in vista di tale utilizzazione o, se non sono cedute, il momento prima della loro utilizzazione (art. 4 LIOm). In base alla LIOm, il credito fiscale si prescrive in 10 anni (art. 25 LIOm).

4.2 La LIOm regola però solo la prescrizione quando un tale credito non sia stato riscosso a norma dell'art. 24 LIOm (cfr. analogamente DTF 110 Ib 306, consid. 3; GAAC 70.60, consid. 3c.bb; decisione del Tribunale amministrativo federale A-1535/2007 del 26 settembre 2007, consid. 2.2.2). Per quanto riguarda fattispecie di carattere penale, determinante è invece il DPA. Secondo tale normativa (art. 12 cpv. 4 DPA), l'obbligo di pagamento o di restituzione non si prescrive finché non siano prescritte l'azione penale e l'esecuzione della pena. Se la contravvenzione consiste nella sottrazione o nella messa in pericolo di tasse, come nel caso in esame (art. 38 LIOm), il termine di prescrizione è di 5 anni (art. 11 cpv. 2 DPA). Per i delitti e le contravvenzioni, la prescrizione è sospesa durante i procedimenti d'opposizione, di reclamo o giudiziari circa l'obbligo di pagamento o restituzione (art. 11 cpv. 3 DPA).

4.3 Sempre in merito alla prescrizione, occorre inoltre rilevare che in data 1. ottobre 2002 rispettivamente 1. gennaio 2007 sono entrate in vigore la revisione concernente l'art. 70 segg. del codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 (CP; RS 311.0; AS 2002 2986) e la revisione della parte generale del CP del 13 dicembre 2002 (AS 2006 3459) che, benché non abbiano toccato direttamente il DPA, hanno avuto conseguenze anche per il diritto penale amministrativo. Nell'ambito della prima revisione menzionata, il legislatore ha infatti previsto una norma di trasformazione (art. 333 cpv. 5 lett. b-c nella versione del 22 marzo 2002; RU 2002, 2986), poi ripresa nell'ambito della revisione successiva (le lettere b e c nella versione del 22 marzo 2002 sono rimaste immutate anche se sono ora contenute nell'art. 333 cpv. 6 CP) in base alla quale, fatto salvo l'art. 11 cpv. 3 DPA, le norme sull'interruzione e la sospensione della prescrizione dell'azione penale sono abrogate, mentre i termini di prescrizione dell'azione penale per tutte le contravvenzioni superiori a un anno sono stati raddoppiati (MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [curatori],

Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, parte II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben [StG], Basilea 2006, considerazioni introduttive ad art. 45-50, no. 54 segg.; JAN LANGLO, Prescription des infractions fiscales: le piège de l'article 333 alinéa 6 CP, Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75, pag. 433 segg.). Secondo questa norma, i termini generali di prescrizione contenuti nel DPA sono ora quindi di 4 anni e di 10 anni ritenuto che, se risulta essere più lungo di quello dei delitti della medesima legge (art. 97 cpv. 1 lett. c CP), il termine di prescrizione valevole per le contravvenzioni dev'essere però ridotto in modo corrispondente (DTF 134 IV 328).

4.4 In base all'art. 337 cpv. 1 CP (versione del 22 marzo 2002) quindi all'art. 389 cpv. 1 CP, entrato in vigore il 1. gennaio 2007, le disposizioni del CP sulla prescrizione dell'azione penale e della pena si applicano, a condizione che siano più favorevoli, anche ai reati commessi ed alle pene pronunciate prima dell'entrata in vigore del nuovo diritto (principio della lex mitior; art. 2 cpv. 2 CP; DTF 129 IV 49, consid. 5.1). Il Tribunale competente deve valutare quali norme siano nel singolo caso più favorevoli e quindi applicarle (DTF 134 IV 328, consid. 2; decisione del Tribunale federale 6S.352/2003 del 19 febbraio 2004, consid. 1.1; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-1726/2006 del 28 gennaio 2008, consid. 3.2; A-1535/2007 del 26 settembre 2007, consid. 2.2; CHRISTOF RIEDO/OLIVER M. KUNZ, Jetlag oder Grundprobleme des neuen Verjährungsrechts, Aktuelle Juristische Praxis [AJP] 2004, pag. 904 segg., 908; CHRISTOF RIEDO/MATTHIAS ZURBRÜGG, Der Jetlag dauert an oder neue Unwägbarkeiten im Recht der strafrechtlichen Verjährung, AJP 2009, pag. 372 segg.). Per far ciò, esso deve non da ultimo tener conto dei motivi d'interruzione previsti dal vecchio diritto ovvero, in mancanza di riferimenti specifici nel DPA, secondo quanto prescritto dall'art. 72 vCP, e dell'intervento di un'eventuale sospensione dei termini giusta l'art. 11 cpv. 3 DPA, che concerne anche quelli di prescrizione assoluta (DTF 126 IV 6, consid. 1b; DTF 119 IV 335, consid. 2; DTF 110 Ib 312, consid. 3b; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-1535/2007 del 26 settembre 2007, consid. 2.2.3; A-1675/2006 del 21 marzo 2007, consid. 4.3-4.4; PETER MÜLLER, Basler Kommentar Strafgesetzbuch, Basilea 2003, ad art. 72 no. 27, 36 segg.).

5.

Secondo il vecchio diritto, per quanto riguarda le infrazioni in esame la prescrizione relativa è di 5 anni mentre quella assoluta di 7,5 anni (art.

11 cpv. 2 DPA). In base al nuovo diritto, il termine unico di prescrizione è invece di 7 anni (art. 11 cpv. 2 DPA in relazione con l'art. 333 cpv. 6 CP e con DTF 134 IV 328 che rinvia all'art. 97 cpv. 1 lett. c CP).

Per determinare quale delle due normative sia più conveniente per il ricorrente che, come visto, postula in via principale l'annullamento della decisione impugnata proprio per intervenuta prescrizione, tali indicazioni non sono però sufficienti. Occorre in effetti stabilire a partire da quando questi termini abbiano cominciato a decorrere tenendo inoltre conto di una loro eventuale interruzione.

6.

6.1 Per il ricorrente, che in questo contesto denuncia anche una violazione del suo diritto di essere sentito in quanto nella decisione impugnata l'autorità inferiore non si sarebbe compiutamente confrontata con l'argomentazione da lui addotta, gli illeciti sarebbero avvenuti già nel 1997, ovvero al momento della modifica delle cisterne o, al più tardi, prima dell'aprile 1999.

6.2 Da parte sua, nella decisione impugnata rispettivamente nella risposta al ricorso, trasmessa al ricorrente il 23 novembre 2007 così da permettere eventualmente di sanare una carenza di motivazione dell'atto impugnato (LORENZ KNEUBÜHLER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [ed.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zurigo 2008, ad art. 35 no. 21, con rinvii a giurisprudenza e dottrina), l'autorità inferiore esclude che con la manomissione delle cisterne coincidano pure le infrazioni commesse e quindi situa le stesse tra l'aprile del 1997 e il 14 gennaio 2000, data alla quale risale il rapporto di constatazione dei litri di scorte obbligatorie mancanti. Su tali basi, essa ritiene poi che – tanto secondo l'art. 71 vCP che l'art. 98 CP, applicabili giusta l'art. 2 DPA – la prescrizione dell'azione penale abbia cominciato a decorrere proprio dal 14 gennaio 2000.

6.3 Pur ammettendo che il Tribunale federale ha recentemente manifestato la volontà di abbandonare la figura dell'unità d'infrazione, l'autorità inferiore giustifica comunque ancora l'applicazione di tale istituto alla fattispecie in esame, per due motivi distinti. Da un lato, perché le infrazioni imputate al ricorrente sarebbero state commesse abitualmente rispettivamente per mestiere; dall'altro, poiché la manomissione dei serbatoi di stoccaggio e la falsificazione della contabilità si sarebbe

estesa durante tutto il periodo in esame. Sulla scorta di queste riflessioni, essa conclude quindi che sia conformemente all'art. 71 vCP secondo capoverso sia in base all'art. 98 CP il termine di prescrizione dell'azione penale e delle infrazioni non sarebbe ancora trascorso.

6.4 Sennonché, il parere dell'autorità inferiore non può essere condiviso in base a nessuna delle due argomentazioni sviluppate.

6.4.1 Contrariamente a quanto da lei rilevato, secondo il Tribunale federale il fatto che singoli atti siano stati compiuti abitualmente o per mestiere non ne permette una trattazione unitaria sotto il profilo della prescrizione, bensì ha rilievo unicamente dal punto di vista della commisurazione della pena (DTF 124 IV 59, consid. 3). Così è per altro espressamente previsto anche dall'art. 38 cpv. 2 LIOm che considera il commettere infrazioni per mestiere o abitualmente come circostanze aggravanti in presenza delle quali può essere comminata una pena pecuniaria (multa) di una volta e mezzo il normale.

6.4.2 Come osservato dall'autorità inferiore stessa, sempre il Tribunale federale ha inoltre da tempo abbandonato il principio dell'unità d'infrazione. Secondo la giurisprudenza più recente (DTF 131 IV 83, consid. 2.4; decisione del Tribunale federale 6B.396/2008 del 25 agosto 2008, consid. 4.4; decisione del Tribunale penale federale SK.2008.5 del 26 gennaio 2009, consid. 7.1; Christof Riedo/Matthias Zurbrügg, op. cit., pag. 372), esso applica infatti l'art. 98 lett. b CP (l'autorità inferiore cita erroneamente la lett. c, che riguarda però i reati “permanenti”) in modo assai più restrittivo, ovvero solo quando vi sia un'unità normativa o – in ragione di una stretta relazione nel tempo e nello spazio – una cosiddetta unità naturale dell'atto in esame, mentre ritiene che infrazioni successive – compiute anche in ambito doganale, quali l'importazione fraudolenta di merci messa in atto in modo reiterato e ad intervalli regolari seguendo le medesime modalità – si prescrivano invece separatamente, dal giorno in cui esse sono state commesse (art. 71 vCP primo capoverso rispettivamente art. 98 lett. a CP; decisione del Tribunale federale 6P.184/2004 e 6S.480/2004 del 9 marzo 2005, consid. 8.3.2, in cui viene pure rinviato alla DTF 131 IV 83 (6S.163/2004); Gilbert Kolly, in: Robert Roth/Laurent Moreillon [curatori], Code pénal I, Commentaire romand, Basilea 2009, ad art. 98, no. 18 segg.).

6.5 Preso atto del fatto che, in base al vecchio diritto, la prescrizione è di 7,5 anni, poiché la decorrenza del termine di prescrizione relativa è stata interrotta, almeno una prima volta, il 14 gennaio 2001 (art. 72

vCP; MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [curatori], op. cit., considerazioni introduttive ad art. 45-50, no. 55), ne consegue che alla fattispecie dev'essere applicato il termine di prescrizione di 7 anni previsto dal nuovo diritto e che, dato che il 24 marzo 2006 i termini che ancora decorrevano sono stati sospesi (art. 11. cpv. 3 DPA; GAAC 70.60, consid. 3.d.cc), ogni infrazione commessa prima del 24 marzo 1999 dev'essere considerata prescritta.

7.
Per quanto precede, il ricorso è parzialmente accolto e l'incarto rinviato all'autorità inferiore, affinché si pronunci nuovamente sull'entità delle imposte e dei supplementi d'imposta dovuti, dopo aver tenuto conto dell'intervenuta prescrizione per le infrazioni precedenti il 24 marzo 1999.

Nel caso essa dovesse giungere alla conclusione che siano state compiute delle infrazioni che a tutt'oggi non sono ancora prescritte, tenendo conto delle garanzie di cui all'art. 29 cpv. 2 Cost, spetterà all'autorità inferiore: da un lato, confrontarsi con le ulteriori censure sollevate nel ricorso del 4 luglio 2007 davanti al Tribunale amministrativo federale; dall'altro, stabilire rispettivamente stimare – giusta l'art. 38 cpv. 3 LIOm – l'importo dell'imposta sottratta tenendo parimenti conto della giurisprudenza e della dottrina in materia (DIEGO CLAVADETSCHER, in: Martin Kocher/Diego Clavadetscher [curatori], Handkommentar Zollgesetz, Berna 2009, introduzione agli art. 117-129, no. 26).

8.
In applicazione dell'art. 63 cpv. 2 PA, non vengono prelevate spese.

9.
Giusta l'64 cpv. 1 PA, se ammette il ricorso, l'autorità giudicante assegna al ricorrente un'indennità per le spese che ha sopportato. Il ricorrente ha agito nella presente procedura facendosi assistere da un legale iscritto nel registro degli avvocati del Cantone Ticino. Con riferimento all'art. 7 segg. del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale (TS-TAF; RS 173.320.2), l'autorità inferiore verserà al ricorrente l'importo di fr. 2'500.-- (IVA inclusa) a titolo di ripetibili per la procedura di ricorso davanti al Tribunale amministrativo federale.

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.
Il ricorso è parzialmente accolto. L'incarto è rinviato alla Direzione generale delle dogane, affinché si pronunci nuovamente sull'entità delle imposte e dei supplementi d'imposta dovuti, ai sensi dei considerandi.

2.
Non si prelevano spese.

3.
Ad avvenuta crescita in giudicato del presente giudizio, l'autorità inferiore corrisponderà al ricorrente l'importo di fr. 2'500.-- a titolo di ripetibili.

4.
Comunicazione a:

- ricorrente (atto giudiziario)
- autorità inferiore (atto giudiziario)

Il presidente del collegio: Il cancelliere:

Michael Beusch Marco Savoldelli

Rimedi giuridici:

Contro la presente decisione può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, 1000 Losanna 14, entro un termine di 30 giorni dalla sua notificazione, nella misura in cui sono adempiute le condizioni di cui agli art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 della legge sul Tribunale federale del 17 giugno 2005 (LTF; RS 173.110). Gli atti scritti devono essere redatti in una lingua ufficiale, contenere le conclusioni, i motivi e l’indicazione dei mezzi di prova ed essere firmati. La decisione impugnata e – se in possesso della parte ricorrente – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF).

Data di spedizione: