3 Strafrecht – Strafrechtspflege – Strafvollzug
Droit pénal – Procédure pénale – Exécution
Diritto penale – Procedura penale – Esecuzione

59

Estratto della decisione della Corte I
nelle causa X. contro Amministrazione federale delle dogane
A-4542/2007 del 6 novembre 2009

Diritto penale amministrativo. Assoggettamento all'imposta sugli oli minerali. Prescrizione e principio dell'unità dell'infrazione.

Art. 12 cpv. 3 DPA. Vecchio art. 71 CP e art. 98 CP.

1. **Infrazione alla legislazione amministrativa federale. Non riscossione di una tassa. Competenze dell'autorità amministrativa (consid. 3.2–3.3).**
2. **Condizioni per l'osservanza della prescrizione secondo il diritto penale amministrativo (consid. 4–5).**
3. **Insussistenza dell'unità dell'infrazione in caso di singoli atti compiuti abitualmente o per mestiere (consid. 6.4.1); decorrenza differenziata del termine della prescrizione (consid. 6.4.2).**

Verwaltungsstrafrecht. Nachleistung von Mineralölsteuern. Verjährung und Handlungseinheit.

Art. 12 Abs. 3 VStrR. aArt. 71 und Art. 98 StGB.

1. **Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes. Nichterhebung einer Abgabe. Befugnisse der Verwaltungsbehörde (E. 3.2–3.3).**
2. **Verjährungsvoraussetzungen nach dem Verwaltungsstrafrecht (E. 4–5).**
3. **Keine Handlungseinheit auf Grund einzelner gewohnheits- oder gewerbsmässiger Teilhandlungen (E. 6.4.1); gestaffelter Verjährungsbeginn (E. 6.4.2).**

Droit pénal administratif. Assujettissement à l'impôt sur les huiles minérales. Prescription et principe de l'unité de l'infraction.

Art. 12 al. 3 DPA. Ancien art. 71 CP et art. 98 CP.

1. **Infraction à la législation administrative fédérale. Non-perception d'une contribution. Compétences de l'autorité administrative (consid. 3.2–3.3).**
2. **Conditions du respect de la prescription selon le droit pénal administratif (consid. 4–5).**
3. **Pas d'unité de l'infraction en cas d'actes individuels commis par habitude ou par métier (consid. 6.4.1); point de départ de la prescription distinct pour chaque infraction (consid. 6.4.2).**

La Y., la cui procedura di fallimento è stata dichiarata chiusa con decreto della Pretura di A., 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.

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.

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.

Il medesimo giorno, la DCD ha emanato una decisione d'accertamento, per mezzo della quale è stato constatato l'ammontare dei tributi evasi e dovuti da parte di X. Questa decisione è stata in seguito impugnata con ricorso del 24 marzo 2006 davanti alla Direzione generale delle dogane, la quale lo ha poi respinto.

Il Tribunale amministrativo federale (TAF) ha parzialmente accolto il ricorso e ha rinviato l'incarto all'autorità inferiore.

Dai considerandi:

3.
3.1 Qualora, per un'infrazione alla legislazione amministrativa federale – nella fattispecie, una messa in pericolo rispettivamente una sottrazione 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 TAF 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 riscuote 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 consumo 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; Giurisprudenza dell'autorità amministrative della Confederazione [GAAC] 70.60 consid. 3c.bb; decisione del TAF 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 1º ottobre 2002 rispettivamente 1º 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; RU 2002 2993) e la revisione della parte generale del CP del 13 dicembre 2002 (RU 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 (vecchio 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 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 al vecchio art. 337 cpv. 1 CP quindi all'art. 389 cpv. 1 CP, entrato in vigore il 1º 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 [TF] 6S.352/2003 del 19 febbraio 2004 consid. 1.1; decisione del TAF A-1726/2006 del 28 gennaio 2008 consid. 3.2, decisione del TAF 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 dal vecchio art. 72 CP (RU 1951 1 7), 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; decisione del TAF A-1535/2007 del 26 settembre 2007 consid. 2.2.3, decisione del TAF 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 combinato disposto 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 [curatori], 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 il vecchio art. 71 CP (RU 54 799) 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 TF 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 vecchio art. 71 CP 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 TF 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 TF 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 TF 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; RIEDO/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 (vecchio art. 71 CP primo capoverso rispettivamente art. 98 lett. a CP; decisione del TF 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 (vecchio art. 72 CP; BEUSCH, 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 TAF; 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).