

(Decisione della Commission federale di ricorso in materia doganale del 19 aprile 1999 nella causa P. [CRD 1998-006])

Verwaltungsstrafrecht. Verletzung der Zollgesetzgebung. Solidarhaftung. Feststellungsverfügung. Beschwerdebegründung im Verhältnis zum Streitgegenstand.

- Soweit Art. 12 Abs. 3 VStrR für die Begründung der solidarischen Haftbarkeit verlangt, dass der Dritte die Widerhandlung vorsätzlich begangen oder daran teilgenommen hat, ist diese Frage durch die Strafbehörden zu beurteilen. Die Verwaltungsbehörde, welche über die Nachforderung befindet, muss sich in einer Feststellungsverfügung darauf beschränken, die umgangenen Gebühren unter Vorbehalt einer strafrechtlichen Verurteilung des Dritten festzuhalten (E. 2b).

- Die für den Fall, dass eine solidarische Leistungspflicht in Frage steht, von Amtes wegen zu erlassende Feststellungsverfügung nach Art. 124 ZG dient einzig der Festlegung der Berechnungsgrundlagen der Abgaben für das strafrechtliche Verfahren. Sie soll die Art und Menge der betroffenen Waren und den Betrag der vorenthaltenen Abgaben, welcher sich aus dem anwendbaren Tarif und den weiteren anwendbaren Gesetzesbestimmungen ergibt, bezeichnen. In diesem Zusammenhang äussert sich die Verwaltungsbehörde nicht zu strafrechtlichen Aspekten, welche im Rahmen eines nachfolgenden strafrechtlichen Verfahrens zu beurteilen sind (E. 2c).

- Die Rekurskommission darf auf eine Beschwerde, welche die Berechnungsgrundlagen der Abgaben nicht anfecht, sondern einzig die Frage des Verschuldens behandelt, nicht eintreten (E. 3c).

Droit pénal administratif. Infraction à la législation douanière. Responsabilité solidaire. Décision de constat. Motivation du recours en rapport avec l'objet du litige.

- Dans la mesure où l'art. 12 al. 3 DPA pose comme condition à l'assujettissement solidaire à la prestation que le tiers ait commis intentionnellement l'infraction ou y ait participé, il revient à l'autorité pénale ou judiciaire de trancher cette question. De son côté, l'autorité administrative chargée de se prononcer sur l'assujettissement doit se limiter, dans une décision de constat, à fixer les redevances objectivement éluées, sous réserve d'une décision ou d'un jugement pénal reconnaissant la responsabilité du tiers (consid. 2b).

- Rendue d'office lorsqu'une responsabilité solidaire entre en ligne de compte, la décision de constat au sens de l'art. 124 OLD sert uniquement à déterminer les limites de la procédure pénale, en établissant les bases de calcul des redevances. A ce titre, elle doit indiquer les sortes de marchandises concernées, leur quantité ainsi que le montant des droits d'entrée élués qui résulte de l'application du tarif ou d'autres dispositions légales. Dans ce contexte, l'autorité administrative ne se prononce nullement sur l'aspect pénal de la question, lequel sera réglé dans le cadre d'une procédure pénale ultérieure (consid. 2c).

- L'autorité doit déclarer irrecevable un recours qui ne conteste pas les bases de calcul des redevances, mais traite uniquement de la question de la culpabilité (consid. 3c).

Diritto penale amministrativo. Infrazione alla legge federale sulle dogane. Responsabilità solidaire. Decisione di accertamento. Motivazione del ricorso rispetto all'oggetto della vertenza.

- Nella misura in cui l'art. 12 cpv. 3 DPA subordina l'obbligo solidaire alla prestazione alla condizione che il terzo abbia commesso intenzionalmente l'infrazione o vi abbia partecipato, spetta all'autorità penale pronunciarsi su tale questione. L'autorità amministrativa incaricata di emanare una decisione di assoggettamento deve pertanto limitarsi, in una decisione di accertamento, a fissare gli importi evasi oggettivamente, con riserva di una decisione o di un giudizio penale che riconosce la responsabilità di un terzo (consid. 2b).

- Se una responsabilità solidaire entra in linea di conto, la decisione di accertamento emanata d'ufficio giusta l'art. 124 OLD deve unicamente servire a regolare i limiti del procedimento penale, fissando le basi di calcolo delle tasse. In questo senso, essa deve indicare i generi di merce di cui è questione, la loro quantità, come pure l'ammontare dei tributi d'importazione evasi, che risulta dall'applicazione della tariffa o da altre disposizioni legali. In tale contesto, l'autorità amministrativa non si pronuncia affatto sull'aspetto penale della fattispecie, aspetto che sarà invece regolato nel corso di un ulteriore procedimento penale (consid. 2c).

- L'autorità deve dichiarare irricevibile un ricorso che non contesta le basi di calcolo dei tributi, ma si riferisce unicamente alla questione della colpevolezza (consid. 3c).

A. Durante un controllo eseguito il 21 marzo 1994 da funzionari della Direzione delle dogane di Lugano presso la ditta A. SA è stato accertato che nel periodo dal 23 gennaio 1992 al 21 marzo 1994 erano stati impiegati illegalmente per la propulsione di motori 15 011 litri di olio da riscaldamento (per la propulsione di quattro trattori agricoli, due escavatori, un compressore, un piccolo veicolo da cantiere [dumper] e un autocarro). I funzionari hanno inoltre rinvenuto una riserva di olio da riscaldamento di 1600 litri, pure destinati alla propulsione delle summenzionate macchine.

B. Il 31 maggio 1994, la Direzione delle dogane di Lugano, tramite il Servizio inquirente, ha notificato a P. un processo verbale finale, nel quale gli veniva rimproverato di aver utilizzato olio da riscaldamento per la propulsione di motori e di aver in tal modo commesso un'infrazione alla legge federale sulle dogane del 1° ottobre 1925 (LD, RS 631.0) nonché al decreto del Consiglio federale del 29 luglio 1941 che istituisce un'imposta sulla cifra d'affari (DCA, RS 6 176 e le ulteriori modifiche che figurano nella RU).

C. Il medesimo giorno, il Servizio inquirente di Lugano ha emanato una decisione d'accertamento. L'ammontare totale dei tributi evasi era fissato a Fr. 13 097.80, inclusi i tributi per la scorta di 1600 litri (dazi e sopraddazi per un ammontare di Fr. 11 558.70, tassa statistica di Fr. 64.- e imposta sulla cifra d'affari di Fr. 1475.10). Con scritto del 6 luglio 1994, P. ha inoltrato ricorso contro la decisione d'accertamento, chiedendone l'annullamento. Il ricorrente ha motivato la propria richiesta adducendo essenzialmente di non aver ordinato in modo doloso l'uso di olio da riscaldamento per la propulsione di motori e di non essere obbligato al pagamento dei tributi evasi ai sensi dell'art. 12 cpv. 3 della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA, RS 313.0). Il ricorrente faceva inoltre valere che l'olio da riscaldamento era stato usato per la propulsione di macchine da cantiere e che una parte del dazio avrebbe pertanto dovuto essergli restituita a tale titolo, circostanza di cui si deve tener conto all'atto della determinazione dei tributi da pagare.

D. Mediante decisione del 30 aprile 1998, la Direzione generale delle dogane (DGD) ha dichiarato irricevibile il ricorso, poiché una decisione d'accertamento poteva essere impugnata solo per quanto concerneva la determinazione delle basi per il calcolo dei tributi evasi o, in caso d'infrazione dei divieti, per l'esattezza della classificazione tariffaria operata e che non si trattava invece di statuire sull'obbligo di pagamento del ricorrente né su di un'eventuale restituzione ulteriore dei tributi. Siccome P. non contestava il calcolo effettuato, anzi, ne confermava l'esattezza, e non rimetteva neppure in questione la tarifficazione, non era necessario entrare nel merito del ricorso.

E. Con memoriale del 3 giugno 1998, P. (di seguito: il ricorrente) ha interposto ricorso dinnanzi alla Commissione federale di ricorso in materia doganale. Egli postula l'annullamento della decisione del 30 aprile 1998 della DGD, nonché, di conseguenza, di quella del Servizio inquirente datata del 31 maggio 1994 e domanda inoltre che le spese delle istanze inferiori siano messe a carico della DGD. Richiamandosi alla motivazione del gravame del 6 luglio 1994, il ricorrente afferma di non poter accettare la maniera di procedere della DGD nella fattispecie, trovandosi egli chiamato e coinvolto in una procedura che gli è estranea. Del resto, la DGD avrebbe dovuto esaminare le eccezioni sollevate nel ricorso del 6 luglio 1994 e relative al diritto di un funzionario di pronunciare d'ufficio una decisione d'accertamento nei confronti di una persona che non ha nulla a che vedere con la procedura in questione.

Invitata a presentare le proprie osservazioni, nella risposta del 25 agosto 1998 la DGD ha proposto di dichiarare irricevibile il ricorso e di addossare le spese all'interessato.

Ulteriori fatti saranno ripresi, per quanto necessario, nei seguenti considerandi.

Estratti dei considerandi:

1. (...)

2.a. La legge federale sul diritto penale amministrativo prevede che l'amministrazione può prendere due distinte decisioni; essa prevede da una parte la procedura sull'obbligo di pagamento o di restituzione (art. 63 DPA) e dall'altra la procedura penale caratterizzata dalla pronuncia di un decreto di repressione (art. 62 DPA), con la possibilità di deferire la decisione dinnanzi ad una giurisdizione penale (art. 73 segg. DPA; [DTF 114 lb 98 consid. 5b]).

b. Secondo l'art. 12 cpv. 1 lett. a DPA qualora, in seguito ad un'infrazione alla legislazione amministrativa federale, a torto una tassa non è stata riscossa, è stata restituita, ridotta o condonata, la tassa, interessi compresi, sarà pagata successivamente, indipendentemente dalla punibilità di una determinata persona. Obbligata al pagamento o alla restituzione è la persona che ha fruito dell'indebito profitto, segnatamente quella obbligata al pagamento della tassa (art. 12 cpv. 2 DPA). Tuttavia, la persona che, intenzionalmente, ha commesso l'infrazione o vi ha partecipato, risponde in solido, unitamente alle persone tenute al versamento in base al secondo capoverso, del pagamento o della restituzione della somma (art. 12 cpv. 3 DPA).

Se, in virtù dei primi due capoversi dell'art. 12 DPA, l'autorità amministrativa può emanare una decisione d'assoggettamento suscettibile d'essere posta in esecuzione (DTF 115 lb 219 consid. 3a), la responsabilità solidale ai sensi dell'art. 12 cpv. 3 DPA dev'essere invece stabilita dall'autorità penale o giudiziaria (Kurt Hauri, *Verwaltungsstrafrecht* [VStrR], Berna 1998, pagg. 39 seg.). Infatti, l'obbligo di pagamento o di restituzione previsto dai primi due capoversi non rappresenta una sanzione di diritto penale. Ne deriva che, per poter pronunciare tale obbligo, è sufficiente la presenza di un'infrazione obiettiva alla legislazione amministrativa federale, mentre non è necessaria una colpa, o, a maggior ragione, una condanna penale. Per quanto concerne l'art. 12 cpv. 3 DPA, le cose sono invece diverse. Nella misura in cui quest'ultima disposizione subordina l'obbligo solidale alla prestazione alla condizione che il terzo abbia commesso intenzionalmente l'infrazione o vi abbia partecipato, tale quesito esula dalla competenza dell'autorità amministrativa che statuisce sull'obbligo stesso. Quest'ultima deve pertanto limitarsi a fissare gli importi evasi oggettivamente, una decisione od un giudizio penale che riconosce la responsabilità di un terzo rimanendo riservati (DTF 115 lb 219 consid. 3a, ed il rinvio alla DTF 114 lb 99 seg. consid. 5c). A ciò servono appunto le decisioni del tipo di quelle previste all'art. 124 cpv. 2 dell'ordinanza del 10 luglio 1926 della legge sulle dogane (OLD, RS 631.01).

c. Conformemente all'art. 124 cpv. 2 OLD, il funzionario inquirente emana d'ufficio una decisione d'accertamento a tenore del primo capoverso, allorché entra in linea di conto una corresponsabilità dell'imputato giusta l'art. 12 cpv. 3 DPA o allorché le circostanze sembrano altrimenti esigerlo. Risulta dal primo capoverso che la decisione d'accertamento verte sulle basi del conteggio dei tributi o, in caso d'infrazione dei divieti, sulla classificazione tariffale, menzionate nel processo verbale finale redattosi nei confronti dell'imputato.

Come menzionato più sopra, dal momento che la questione dell'obbligo solidale ai sensi dell'art. 12 cpv. 3 DPA non è di competenza dell'autorità amministrativa, ne deriva che piuttosto che rappresentare una decisione statuente sull'obbligo e suscettibile d'esecuzione (cfr. art. 12 cpv. 1 e 2 DPA), la decisione d'accertamento di cui all'art. 124 cpv. 2 OLD, fissando le basi di calcolo dei tributi, serve piuttosto a stabilire i limiti della procedura penale (decisione della Commissione federale di ricorso in materia doganale del 3 novembre 1998, in re K. S., [ZRK 1997-018], consid. 7a). In questo senso, essa deve indicare i generi di merce di cui è questione, la loro quantità, come pure l'ammontare dei tributi d'importazione evasi, che risulta dall'applicazione della tariffa o da altre disposizioni legali (DTF 115 lb 219 consid. 3a; vedi anche la decisione non pubblicata della Commissione federale di ricorso in materia doganale del 19 giugno 1997, in re P. S., [ZRK 1996-008], consid. 1b). Così facendo, l'autorità amministrativa non si pronuncia affatto relativamente all'aspetto penale della fattispecie, aspetto che sarà invece regolato nel corso di un'ulteriore procedimento penale (decisione non pubblicata della Commissione federale di ricorso in materia doganale del 3 dicembre 1992, in re F. B., [CRD 1991-785], consid. 3). Essa si limita a fissare la quota massima dei tributi che possono essere imposti a titolo solidale (DTF 115 lb 220 consid. 3c; decisioni non pubblicate della Commissione federale di ricorso in materia doganale del 10 ottobre 1992, in re G. F., [ZRK 1990-751], consid. 1b, dell'8 marzo 1991, in re M. O., [ZRK 1989-699], consid. 1).

Del resto, l'autorità amministrativa può pure restringere sin dall'inizio il campo d'istruzione del giudice penale, limitando la lista delle merci per le quali entrerebbe in considerazione un'eventuale colpevolezza del prevenuto. 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. In questo senso, una decisione non mettendo che una parte dei tributi elusi - sempre con riserva della condanna penale - a carico del prevenuto, essa rappresenta un vantaggio per quest'ultimo, poiché l'autorità penale non dovrà pronunciarsi sulla colpevolezza relativa agli altri tributi non compresi nella suddetta quota parte. Inoltre, la decisione d'accertamento limitata ad

una quota parte dei tributi elusi non impedisce all'autorità penale di diminuire ulteriormente l'ammontare definitivo imputabile al contravventore. Infatti, la decisione d'accertamento fissa l'importo massimo che l'amministrazione potrà se del caso reclamare al terzo. L'autorità penale potrà abbassare questa somma, in funzione delle risultanze relative alla colpevolezza. In base all'esito del procedimento penale, le cifre fissate nella decisione d'accertamento saranno più o meno modificate verso il basso e solamente l'ammontare così determinato potrà essere oggetto di una procedura d'esecuzione (DTF 115 Ib 219 seg. consid. 3b).

3.a. Nella fattispecie, la Commissione di ricorso constata in primo luogo che le autorità doganali, pronunciando una decisione d'accertamento nei confronti del ricorrente, non hanno fatto altro che rispettare le vigenti disposizioni legali. Infatti, una responsabilità solidale dello stesso ai sensi dell'art. 12 cpv. 3 DPA entrando in linea di conto per l'inchiesta penale, le autorità doganali erano tenute ad emanare una decisione d'accertamento dei tributi elusi, e ciò in base all'art. 124 cpv. 2 OLD.

Per quanto concerne il contenuto della decisione in parola, la Commissione adita rileva che lo stesso corrisponde di principio a quanto stabilito dall'art. 124 cpv. 2 OLD e dalla giurisprudenza, ossia al fatto che una decisione di accertamento deve unicamente servire a regolare i limiti del procedimento penale, fissando le basi di calcolo delle tasse, senza tuttavia pregiudicare in alcun modo la responsabilità penale della persona coinvolta nella procedura d'accertamento. Al massimo, ci si può chiedere se la cifra del dispositivo della decisione impugnata, che stabilisce che il ricorrente sarà probabilmente dichiarato solidalmente responsabile del pagamento dei tributi fissati nella stessa decisione, non sia inappropriato, nella misura in cui esso fa già fin d'ora allusione a come si concluderà il procedimento penale previsto dalle autorità doganali e potrebbe in tal senso essere percepito quale pregiudizio. Tuttavia, questa cifra del dispositivo essendo redatta in maniera chiaramente ipotetica, è opportuno considerarla come inesistente ed ammettere che essa non ha alcun effetto nei confronti del ricorrente.

Il benfondato della decisione d'accertamento essendo stato ammesso, si tratta ora di valutare la sorte che la DGD ha riservato al ricorso del 6 luglio 1994.

b. Nel proprio memoriale ricorsuale inoltrato contro la decisione d'accertamento pronunciata dalla Direzione delle dogane di Lugano, il ricorrente aveva invocato il fatto di essere amministratore della società unicamente dal 3 febbraio 1994. Di conseguenza, egli non avrebbe avuto precedentemente la possibilità di rendersi conto della situazione. Egli non aveva mai avuto l'intenzione di frodare il fisco e la sola persona che l'aveva esplicitamente denunciato in occasione dell'inchiesta penale non era degna di essere creduta, trattandosi di un ex dipendente che aveva dovuto essere licenziato a causa di gravi infrazioni. Ne risulta che da un punto di vista giuridico egli non aveva agito intenzionalmente, ma semmai negligenzemente. La decisione impugnata era quindi sprovvista di ogni fondamento. Nessuno dei due capoversi dell'art. 12 DPA, e più particolarmente il terzo, poteva essere applicato nei suoi confronti. A titolo sussidiario, rilevava che il calcolo dei tributi effettuato dalla Direzione delle dogane di Lugano era corretto, ad eccezione del fatto che l'olio da riscaldamento era stato utilizzato per macchine da cantiere, ciò che autorizza il rimborso di una parte dei tributi, in base all'ordinanza federale sulla restituzione dei diritti sui carburanti. Bisognava dunque considerare tale circostanza nel calcolo dell'esatto ammontare di quanto egli doveva versare.

c. Tenuto conto della giurisprudenza citata al considerando 2c di cui sopra, la Commissione di ricorso non può che confermare la decisione di non entrata in materia pronunciata dalla DGD. Infatti, è evidente che la motivazione del ricorrente si riferisce unicamente alla questione di sapere se egli può essere considerato responsabile della non percezione dei tributi richiesti. Ora, tale questione non può essere oggetto della decisione d'accertamento, la quale, come visto più sopra, deve limitarsi - senza affatto creare un pregiudizio - a determinare l'ammontare massimo dei tributi elusi che potranno essere richiesti al ricorrente nel caso in cui la sua totale responsabilità ai sensi dell'art. 12 cpv. 3 DPA dovesse essere riconosciuta nell'ambito del procedimento penale.

In una decisione d'accertamento ai sensi dell'art. 124 cpv. 2 OLD, solo i differenti elementi fiscali constatati, vale a dire il peso, la quantità ed il tipo di merce considerati, possono rappresentare oggetto della vertenza. Nella fattispecie, il ricorrente poteva per esempio rimettere in discussione la quantità dei litri d'olio da riscaldamento ritenuta od il numero della tariffa applicata dalle autorità doganali. Tuttavia, il ricorrente stesso ha affermato nel suo ricorso che il calcolo dei tributi effettuato dalla Direzione delle dogane di Lugano risultava corretto. Certo, egli faceva tra l'altro valere che l'autorità non aveva tenuto conto del fatto che una parte dei tributi avrebbe potuto essere successivamente rimborsata, dal momento che l'olio da riscaldamento era stato utilizzato come carburante per macchine di cantiere. Ma, come giustamente precisato dalla DGD nella sua decisione, neppure la questione di un eventuale successivo rimborso dei tributi rappresenta parte dell'oggetto del contendere nella decisione d'accertamento, la quale stabilisce unicamente l'ammontare dei tributi che sono stati elusi al momento dell'importazione. Per il resto, tutta l'argomentazione del ricorrente si riferisce al problema della sua eventuale colpevolezza. Questa non potrà essere esaminata se non nel corso del procedimento penale che deve ancora essere avviato dall'Amministrazione federale delle dogane e che resta espressamente riservato nella decisione d'accertamento.

Pertanto, fa d'uopo considerare che, nella misura in cui il ricorrente non rimette in questione le basi di calcolo e l'ammontare dei tributi evasi - elementi che, soli, possono essere attaccati trattandosi di decisione d'accertamento - a giusta ragione la DGD non ha esaminato nel merito il suo ricorso del 6 luglio 1994.

4. Le considerazioni che precedono conducono la Commissione adita a respingere il ricorso, nella misura in cui lo stesso è ricevibile, e a confermare la decisione della DGD del 30 aprile 1998.

(...)

Dokumente der ZRK