

## **BGE BGE 103 Ib 282 vom 1. Januar 1977**

Bundesgericht (BGE), 1977-01-01, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_BGE\\_103\\_Ib\\_282](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_103_Ib_282)

FR: BGE BGE 103 Ib 282 du 1 janvier 1977

IT: BGE BGE 103 Ib 282 del 1 gennaio 1977

### **Regeste**

Regeste Zoll und Warenumsatzsteuer bei Wareneinfuhr. Art. 16 Abs. 2 ZG; Art. 45 WUStB. Für eine Ware deliktischer, ausländischer Herkunft, welche irregulär in die Schweiz eingeführt wurde, aber vom rechtmässigen, im Ausland wohnhaften Eigentümer, dem sie in der Schweiz zurückgegeben worden ist, regulär wieder ausgeführt wird, besteht keine Pflicht zur Entrichtung der Einfuhrabgaben. In einem solchen Fall ist Art. 16 Abs. 2 ZG, welcher auf reguläre Geschäftsbeziehungen zugeschnitten ist, analog anwendbar. Für die Erhebung der Einfuhrabgaben ist der objektive Tatbestand massgebend; in einem Fall wie dem hier erwähnten kann, wer die Ware irregulär und bösgläubig eingeführt hat, selbst wenn er vermittels eines durch ihn oder andere im Ausland begangenen Verbrechens in Besitz der Ware gelangt ist, nicht zur Bezahlung der geschuldeten Abgabe verpflichtet werden (Präzisierung der Rechtsprechung) (E. 2). Die Hinfälligkeit der Abgabepflicht schliesst die Strafbarkeit für Steuerübertretungen, die derjenige begangen hat, der die Ware irregulär in die Schweiz einfuhrte, nicht aus (E. 4).

Regeste Douane et impôt sur le chiffre d'affaires à l'importation des marchandises. Art. 16 al. 2 LD et art. 45 AChA. Pour une marchandise de provenance étrangère et délictueuse, introduite irrégulièrement en Suisse mais régulièrement réexportée par son propriétaire légitime domicilié à l'étranger, auquel elle avait été restituée en Suisse, il n'y a pas d'obligation de payer des droits d'entrée. Dans un tel cas, l'art. 16 al. 2 LD, prévu pour les relations d'affaires régulières, s'applique par analogie. C'est l'état de fait objectif qui est déterminant pour la perception des droits d'entrée; dans un cas semblable, celui qui a introduit la marchandise irrégulièrement et de mauvaise foi ne peut donc pas être astreint au paiement des droits, même s'il est entré en possession de la marchandise au moyen d'une infraction commise à l'étranger par lui ou par un tiers (précision apportée à la jurisprudence) (consid. 2). Le fait qu'il n'y a pas d'obligation de payer les droits d'entrée n'exclut pas la possibilité de punir, pour les infractions fiscales qu'il a commises, celui qui a introduit la marchandise irrégulièrement en Suisse (consid. 4).

Regesto Dazio e imposta sulla cifra d'affari riscossa all'importazione. Art. 16 cpv. 2 LD, art. 45 DCA. Per merce di provenienza delittuosa estera, introdotta irregolarmente in Svizzera ma regolarmente riesportata dal legittimo proprietario domiciliato all'estero, alla quale era stata restituita in Svizzera, non sussiste un obbligo di pagare i tributi d'importazione. In tal caso è applicabile analogicamente l'art. 16 cpv. 2 LD, previsto per le relazioni d'affari normali. Ai fini della riscossione dei tributi d'importazione è determinante la fattispecie obiettiva; in un caso come quello menzionato non può quindi essere obbligato al pagamento di detti tributi chi abbia introdotto la merce irregolarmente e in mala fede, e ciò neppure se ne fosse venuto in possesso mediante un reato da lui o da altri commesso all'estero (precisazione della giurisprudenza) (consid. 2). L'insussistenza dell'obbligo di pagare i tributi d'importazione non esclude la punibilità per le infrazioni fiscali commesse da chi ha

introdotto la merce in Svizzera irregolarmente (consid. 4).

## **Erwägungen**

### **E. 2**

L'importazione delle merci soggiace all'imposta sulla cifra d'affari (ICA), ai sensi dell'art. 2 n. 2 e dell'art. 44 segg. DCA. Il ricorrente non contesta che gli incombeva in un primo tempo l'obbligo di pagare, in base alle menzionate disposizioni, l'ICA sui preziosi stimati a Fr. 3'949'455.--, importati clandestinamente in Svizzera. Egli eccepisce peraltro che tale obbligo è venuto meno in seguito alla comprovata riesportazione di tale merce. L' art. 16 cpv. 2 LD dovrebbe, a suo avviso, essere applicato analogicamente. BGE 103 Ib 282 S. 285 a) L' art. 16 cpv. 2 LD recita: "È rimborsato il dazio sulle merci estere sdoganate all'importazione che, a causa il rifiuto del destinatario o di rescissione del contratto di vendita o di commissione, o perché rimaste invendute, ritornano intatte al mittente all'estero; non è riscosso un dazio d'uscita." Ai sensi dell' art. 45 DCA , tale disposizione è applicabile anche alla riscossione dell'ICA. Ove siano dati i presupposti per il rimborso del dazio secondo l' art. 16 cpv. 2 LD , è rimborsata altresì l'ICA riscossa all'importazione. Irrilevante nella fattispecie è, per converso, la menzione dell' art. 16 cpv. 1 LD nell'art. 48 lett. g DCA, dato che quest'ultima disposizione concerne esclusivamente merci di ritorno di provenienza svizzera, reimportate in Svizzera, mentre nel caso in esame trattasi del rimborso dell'ICA in seguito a riesportazione all'estero. La Direzione generale delle dogane e la CFRD presuppongono che l' art. 16 cpv. 2 LD sia applicabile soltanto laddove la merce sia stata regolarmente dichiarata all'autorità doganale all'atto dell'importazione ed assoggettata secondo la normale procedura ai tributi d'importazione; a mente di tali autorità, la menzionata norma non sarebbe invece applicabile quando l'ICA sia stata riscossa dopo l'importazione su merce introdotta clandestinamente. Stante il carattere eccezionale del rimborso dei tributi d'importazione riscossi su merce di ritorno di provenienza straniera, le relative disposizioni dovrebbero essere interpretate restrittivamente. Sia in DTF 89 I 544 che in una decisione della CFRD pubblicata in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht vol. 31 pag. 106 segg. sono contenute considerazioni nello stesso senso, ossia, lo sdoganamento regolare è ritenuto presupposto indispensabile perché la riesportazione possa comportare un diritto al rimborso. In DTF 102 Ib 347 nella causa Hansen il Tribunale federale ha tuttavia disatteso questo principio, rilevando che il diniego del rimborso in caso di mancato previo regolare sdoganamento costituirebbe una sanzione non prevista dalla legge per il caso d'inosservanza dell'obbligo di dichiarazione doganale. b) La Direzione generale delle dogane fa notare con ragione nelle proprie osservazioni che l' art. 16 cpv. 2 LD è stato adottato con mira alle regolari operazioni commerciali, e non per disciplinare il caso di merci rubate e introdotte in contrabbando. La stessa Amministrazione delle BGE 103 Ib 282 S. 286 dogane ha ritenuto nondimeno che un'applicazione letterale di tale norma ai casi di riesportazione di merce di contrabbando di provenienza furtiva è insoddisfacente, dato che in generale non sono adempiute le condizioni dell' art. 16 cpv. 2 LD (non ha avuto luogo alcun sdoganamento al momento dell'importazione; la merce non è rinviata al mittente; la riesportazione è dovuta a un motivo atipico; cfr. WELLAUER, Warenumsatzsteuer, n. 902, pag. 431 segg.). Effettivamente l' art. 16 cpv. 2 LD non disciplina gli aspetti fiscali della riesportazione di refurtiva proveniente dall'estero. L'Amministrazione delle dogane ha quindi sviluppato una prassi, secondo la quale la riesportazione nel paese di origine di merce rubata dà luogo al rimborso dei tributi d'importazione ove gli interessati siano in buona fede. Tale prassi si fonda sulla

considerazione che, in linea di principio, non esisterebbe un diritto al rimborso, ma che, dandosi la buona fede, può procedersi al rimborso o al condono dei tributi in applicazione di quanto disposto dall' art. 127 cpv. 1 n. 4 LD per i casi in cui risulterebbe altrimenti un rigore particolare. c) Qualora si tenga fermo che l'ICA è destinata a colpire in modo del tutto obiettivo la cifra d'affari interna e l'importazione di merci, che pertanto l'immediata riesportazione (rispedizioni e fattispecie similari), non preceduta da operazioni di smercio effettuate in Svizzera, fa venir meno la causa materiale dei tributi d'importazione e dà quindi luogo al rimborso ai sensi dell' art. 16 cpv. 2 LD , appare erroneo subordinare il rimborso fondato sulla riesportazione di merce rubata introdotta in contrabbando all'accertamento della buona fede degli interessati. Il rimborso non costituisce nelle fattispecie menzionate dall' art. 16 cpv. 2 LD un trattamento doganale di favore di carattere eccezionale, bensì il riconoscimento, da parte del fisco, che è venuta meno successivamente la causa materiale della riscossione dei tributi d'importazione. Orbene, anche nel caso dell'immediata riesportazione di merci rubate contrabbandate in Svizzera viene meno la causa dei tributi d'importazione, e quindi dell'ICA. Qualora, conformemente alla citata prassi delle autorità doganali, il rimborso sia fatto dipendere dalla buona fede, l'ICA viene ad assumere la funzione di una pena (aggiuntiva) per fatti illeciti (furto, ricettazione, reato doganale). Tale funzione dell'ICA non è sorretta da alcuna base BGE 103 Ib 282 S. 287 legale. La lacuna della legge esistente per quanto concerne la merce rubata introdotta in contrabbando in Svizzera va colmata, tenendo conto della natura dell'ICA e della "ratio legis" del DCA, secondo criteri puramente obiettivi. Laddove la restituzione al proprietario e la riesportazione nel paese d'origine abbia fatto venir chiaramente meno la causa materiale della riscossione dei tributi d'importazione in una situazione obiettivamente analoga alle fattispecie presupposte dall' art. 16 cpv. 2 LD per il rimborso nel quadro di regolari relazioni d'affari, cessa la ragione di riscuotere l'ICA o sorge il diritto d'ottenerne il rimborso. Come già rilevato, esula infatti dall'ICA qualsiasi carattere di pena. d) Nel caso in esame è incontestato che la refurtiva è stata restituita per intervento della polizia alla legittima proprietaria e che è stata da quest'ultima riesportata in Italia. Per tale fatto è venuto successivamente meno il motivo di riscuotere l'ICA sull'importazione. In corretta applicazione della disciplina fiscale non può quindi più pretendersi dal ricorrente, benché egli ne fosse originariamente debitore, il pagamento dell'ICA sull'importazione.

#### **E. 4**

Per i motivi sopra esposti, la decisione impugnata che ha accertato l'obbligo del ricorrente di pagare l'ICA litigiosa deve essere annullata senza rinvio per violazione del diritto federale. L'inesistenza di detto obbligo non esclude ovviamente che il ricorrente possa esser punito ai sensi dell' art. 52 DCA per sottrazione o messa in pericolo dell'imposta. Il fatto che il debito fiscale del ricorrente, insorto con l'introduzione dei gioielli in Svizzera, sia venuto meno per circostanze aliene dalla sua volontà, non toglie che egli, nell'introdurre clandestinamente la merce di cui trattasi, abbia sottratto o messo in pericolo l'imposta e che di ciò debba rispondere personalmente. Occorre chiaramente distinguere tra la riscossione dell'imposta e gli aspetti penali degli atti con i quali il responsabile ha inteso sottrarla.