



## **Sentenza del 17 ottobre 2022**

---

Composizione

Giudici Raphaël Gani (presidente del collegio),  
Keita Mutombo, Iris Widmer,  
cancelliere Manuel Borla

---

Parti

**A.** \_\_\_\_\_,

...,  
ricorrente,

contro

**Ufficio federale delle dogane e della sicurezza dei confini  
(UDSC),**

Ambito direzionale Perseguimento penale  
Taubenstrasse 16, 3003 Berna,  
autorità inferiore.

---

Oggetto

Riscossione posticipata di dazio doganale ed imposta sul valore aggiunto (IVA).

**Fatti:****A.**

La società a garanzia limitata A.\_\_\_\_\_, con sede a Bellinzona, è iscritta nel Registro di Commercio del Cantone Ticino – secondo quanto risultante dal relativo estratto – dal 2 aprile 2001 (...) e gestisce il negozio di gastronomia « B.\_\_\_\_\_ » situato in via ... a .... La A.\_\_\_\_\_ ha per scopo statutario « [...] la produzione, il commercio, l'import-export di prodotti alimentari e di gastronomia e la logistica, nonché assumere rappresentanze. Partecipare ad imprese commerciali o industriali simili [...] ».

**B.**

**B.a** Durante un controllo doganale della vettura ... (immatricolata in Svizzera, TI ...) effettuato il 24 gennaio 2017 a Ligornetto, gli agenti del Corpo delle guardie di confine hanno constatato la presenza di 507.8 kg di derrate alimentari (salumeria e formaggi) appena importate dall'Italia senza essere dichiarate dal signor C.\_\_\_\_\_, titolare e gerente della ditta individuale D.\_\_\_\_\_ di ..., con sede a ... (di seguito: D.\_\_\_\_\_), iscritta nel Registro di commercio del Cantone Ticino (CHE-...) dal ... 2014 fino alla sua radiazione, avvenuta il ... 2019. Insieme al C.\_\_\_\_\_, sulla ..., era presente la moglie di quest'ultimo, la signora E.\_\_\_\_\_, domiciliata a ... (Italia). Al momento invece del superamento del confine doganale, essa precedeva a piedi il marito in qualità di ricognitrice e lo avvertiva telefonicamente che l'Ufficio doganale di Novazzano non era sorvegliato ; quest'ultimo invece entrava nel territorio doganale svizzero, attraversando il confine su un furgone ... (immatricolato in Svizzera, TI ...), poi parcheggiato nei dintorni del fermo, dove peraltro veniva scoperta una cella frigorifera, utilizzata dal C.\_\_\_\_\_ per immagazzinare i prodotti destinati ai clienti della D.\_\_\_\_\_.

**B.b** Dall'inchiesta penale doganale condotta dall'Amministrazione federale delle dogane, Ambito direzionale perseguimento penale, Antifrode doganale Sud (di seguito: AD Sud) è emerso che tra il 1° gennaio 2016 e il 24 gennaio 2017, data del giorno del fermo, in numerose occasioni il signor C.\_\_\_\_\_ ha personalmente importato sul territorio elvetico ingenti quantità (30'905,10 kg) di derrate alimentari (salumeria e formaggi), senza tuttavia annunciarle nel regime di immissione in libera pratica e quindi senza che i tributi in entrata (CHF 262'084.80 di dazi doganali e CHF 18'737.00 di IVA sull'importazione), alle quali le derrate erano soggette, fossero riscossi.

Secondo quanto ritenuto dall'AD Sud, tali specialità italiane, acquistate in Italia, sarebbero state importate sostanzialmente per soddisfare le comande di clienti svizzeri, che il signor C. \_\_\_\_\_ avrebbe raccolto direttamente o tramite l'aiuto di uno dei suoi collaboratori, ovvero uno degli intermediari operanti nelle differenti regioni linguistiche.

**B.c** La verifica della documentazione contabile della D. \_\_\_\_\_, in particolare delle fatture indirizzate sia alla A. \_\_\_\_\_ sia al B. \_\_\_\_\_, ha permesso all'AD Sud di stabilire che la A. \_\_\_\_\_, durante il periodo incriminato, avrebbe comandato, pagato e ricevuto in consegna i prodotti provenienti dall'Italia e mai sottoposti al trattamento doganale prescritto dalla legge.

**B.d** Con due lettere del 15 dicembre 2020, l'AD Sud spiegando le proprie intenzioni circa la riscossione posticipata dei tributi gravanti le derrate alimentari, ha dato la possibilità sia alla A. \_\_\_\_\_ sia al B. \_\_\_\_\_ di esercitare il loro diritto di essere sentiti entro un termine di 20 giorni.

In ossequio al termine citato, con lettera del 4 gennaio 2021, la A. \_\_\_\_\_, esprimendosi ugualmente anche a nome del B. \_\_\_\_\_, ha sostenuto innanzitutto che i prodotti sarebbero stati consegnati rispettando tutte le normative vigenti e che i prezzi della merce acquistata erano sì concorrenziali, ma in linea con quelli stabiliti da altre aziende ticinesi. Sulla fattura sarebbe stato presente il numero di contribuente IVA e il pagamento della fattura sarebbe avvenuto in modo regolare e dichiarato. Concludendo, la A. \_\_\_\_\_ ha ribadito che le fatture comprendenti anche i dazi e l'IVA sarebbero già state saldate dalla D. \_\_\_\_\_ e correttamente dichiarate all'autorità competente.

**B.e** Con decisione di riscossione posticipata del 19 marzo 2021 (di seguito: decisione 1), l'AD Sud ha imposto alla A. \_\_\_\_\_ il pagamento dei tributi doganali per importo totale di 1'531.95 franchi (= CHF 1'254.75 di dazi doganali e CHF 94.95 di IVA all'importazione), ai quali si aggiunge un interesse di mora di 182.25 franchi.

Con una seconda decisione di riscossione posticipata del 19 marzo 2021 (di seguito: decisione 2), l'AD Sud ha imposto, oltre alla precitata decisione concernente la A. \_\_\_\_\_, anche il B. \_\_\_\_\_ al pagamento dei tributi doganali per un importo totale di 1'103.80 (= CHF 1'029.55 di dazi doganali e CHF 74.25 di IVA all'importazione), ai quali si aggiunge un interesse di mora di 139.05 franchi.

**C.**

**C.a** Con due ricorsi di uguale tenore, il 19 aprile 2021 le sopraccitate decisioni sono state impugnate davanti al Tribunale amministrativo federale (di seguito: il Tribunale). Entrambi i ricorsi sono stati firmati e timbrati a nome della A.\_\_\_\_\_ (di seguito: la ricorrente o l'insorgente). Nei precitati ricorsi, la ricorrente ha postulato la congiunzione delle procedure A-1813/2021 e A-1814/2021, relative rispettivamente alla A.\_\_\_\_\_ e al « B.\_\_\_\_\_ ». Nel merito, la ricorrente ha postulato l'annullamento delle decisioni impuginate.

**C.b** Con due risposte del 25, rispettivamente del 28 giugno 2021, l'AD Sud si è detta favorevole alla congiunzione delle precitate procedure. Per il resto, l'autorità inferiore si è riconfermata essenzialmente nelle proprie decisioni di riscossione posticipata del 19 marzo 2021, postulando la reiezione dei ricorsi e il pagamento delle spese processuali in capo al ricorrente.

**C.c** Con decisione incidentale del 17 agosto 2022, il Tribunale ha rettificato la procedura A-1814/2021 concernente il « B.\_\_\_\_\_ », nella misura in cui solo la A.\_\_\_\_\_ è ora parte alla procedura in quanto assoggettata alla riscossione posticipata dei tributi pronunciata nelle due decisioni del 19 marzo 2021. Le procedure A-1813/2021 e A-1814/2021 sono inoltre state congiunte in un'unica procedura, ovvero la A-1813/2021.

**D.**

Ulteriori fatti e argomentazioni verranno ripresi, per quanto necessari, nei considerandi in diritto del presente giudizio.

**Diritto:****1.**

**1.1** Il Tribunale amministrativo federale è competente per giudicare i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, RS 170.021), emanate delle autorità menzionate all'art. 33 della legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF, RS 173.32), tra cui figura l'UDSC; sono riservate le eccezioni di cui all'art. 32 LTAF (cfr. art. 31 LTAF), che non rientrano qui in conto. Lo scrivente Tribunale è dunque competente per dirimere la presente vertenza.

**1.2** La procedura di ricorso davanti al Tribunale amministrativo federale è retta dalla PA, sempre che la LTAF non disponga altrimenti (cfr. art. 37 LTAF; art. 2 cpv. 4 PA, sentenze del TAF A-1552/2021 del 22 dicembre 2021 consid. 1.2; A-4510/2018 del 20 maggio 2019 consid. 1.2; A-3322/2018 dell'11 dicembre 2018 consid. 1; cfr. inoltre l'art. 116 cpv. 4 della legge federale del 18 marzo 2005 sulle dogane [LD, RS 631.0]).

La riserva dell'art. 3 lett. e PA concerne esclusivamente la procedura di imposizione doganale iniziale (cfr. MARTIN KOCHER, in: Kocher/Clavadetscher [ed.], Handkommentar Zollgesetz, 2009 [di seguito: Handkommentar ZG], n°12 ad art. 116 LD), ad esclusione dei rimedi giuridici (cfr. sentenza del TAF A-5996/2017 del 5 settembre 2018 consid. 1.4; KOCHER, Handkommentar ZG, n°10 ad art. 116 LD; NADINE MAYHALL, in: Waldmann/Weissenberger [ed.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahren, 2ª ed., 2016 [di seguito: Praxiskommentar VwVG], n°8 ad art. 2 VwVG), tra i quali rientrano i rimedi interni all'Amministrazione (cfr. sentenze del TAF A-1552/2021 del 22 dicembre 2021 consid. 1.2; A-6590/2017 del 27 novembre 2018 consid. 1.2 con rinvii [in: Revue Douanière 1/2020 pag. 25 segg.]).

**1.3** La ricorrente, particolarmente toccata dalle due decisioni impugnate, della quale è la destinataria, ha un interesse degno di protezione al loro annullamento o alla loro modifica e ha manifestamente diritto di ricorrere davanti al Tribunale amministrativo federale (cfr. art. 48 cpv. 1 PA). Le decisioni impugnate sono del 19 marzo 2021, pertanto i ricorsi del 19 aprile 2021 sono stati interposti tempestivamente. Le esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge sono rispettate (cfr. art. 52 PA). Visto quanto precede, i ricorsi sono ricevibili in ordine e devono essere esaminati nel merito.

**1.4** Con ricorso al Tribunale amministrativo federale, la ricorrente può invocare la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto dei fatti giuridicamente rilevanti (art. 49 lett. b PA) e l'inadeguatezza (art. 49 lett. c PA, cfr. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7ª ed. 2016, n. 1146 segg.; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3ª ed. 2022, n. 2.149).

**1.5** Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi addotti (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata tantomeno dalle argomentazioni delle parti (cfr. MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3ª ed. 2011, pag. 300 seg.). L'art. 2 cpv. 1 PA esclude inoltre in materia fiscale l'applicazione degli artt. 12 segg. PA, ma

lo scrivente Tribunale tiene nondimeno in conto i principi costituzionali che tali disposizioni esprimono (cfr. sentenze del TAF A-2479/2019 del 14 luglio 2021 consid. 2.2.1; A-5446/2016 del 23 maggio 2018 consid. 2.2). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 122 V157 consid. 1; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa, indicando in particolare i mezzi di prova e motivando la loro richiesta (cfr. art. 52 cpv. 1 PA; DTF 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione riguardante in particolare modo il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale amministrativo federale nel proprio interesse comprende l'obbligo di apportare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario rischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; DTF 119 III 70 consid. 1; sentenza del TAF A-1552/2021 del 22 dicembre 2021 consid. 1.5).

## **2.**

Nel caso in disamina, il litigio porta sulla riscossione posticipata di tributi doganali sull'importazione di 244.30 kg di derrate alimentari (salumeria e prodotti caseari), soggette a 1'254.75 franchi di dazio doganale, 94.95 franchi di IVA e 182.25 franchi di interessi di mora (cfr. decisione 1), rispettivamente sulla riscossione posticipata dei tributi doganali relativi all'importazione di 110.30 kg di derrate alimentari (sempre salumeria e prodotti caseari), soggette a 1'029.55 franchi di dazio doganale, 74.25 franchi di IVA e 139.05 franchi di interessi di mora (cfr. decisione 2). Nei due gravami di uguale tenore, la ricorrente non contesta l'acquisto della citata merce, bensì lamenta di essere (solidalmente) debitrice delle obbligazioni doganali gravanti le derrate alimentari in oggetto.

## **3.**

**3.1** Secondo la legislazione doganale (cfr. art. 7 LD), le merci introdotte nel territorio doganale sono soggette all'obbligo doganale e devono essere tassate conformemente alla LD e alla legge federale del 9 ottobre 1986 sulle tariffe sulle dogane (LTD, RS 632.10). Gli allegati della LTD precisano le tariffe doganali. Sono fatte salve le deroghe previste in trattati, in disposizioni speciali di legge o in ordinanze emanate dal Consiglio federale che si fondano sulla LTD (cfr. art. 2 cpv. 1 LD; art. 1 cpv. 2 LTD).

**3.2** Giusta l'art. 1 cpv. 2 lett. c della legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20), la Confederazione riscuote a titolo d'imposta sul valore aggiunto un'imposta sull'importazione di beni (imposta sulle importazioni, cfr. art. 50 segg. LIVA). La LD è applicabile all'imposta sull'importazione di beni purché le disposizioni della LIVA non dispongano altrimenti (cfr. art. 50 LIVA; XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 5<sup>a</sup> ed. 2021, §16 n°388). Soggiacciono all'imposta sull'importazione le importazioni di beni, compresi le prestazioni di servizi e i diritti ivi contenuti (cfr. art. 52 cpv. 1 lett. a LIVA). L'oggetto dell'imposta sulle importazioni è il medesimo di quello dell'imposta in materia di dazi doganali (cfr. sentenza del TAF A-7049/2015 del 6 aprile 2016 consid. 5.2). L'importazione della merce, ovvero la sua immissione nel territorio doganale, è l'elemento generatore dell'IVA sull'importazione, cioè l'elemento da cui l'obbligazione doganale ha origine. Un atto a titolo oneroso (« entgeltliches Umsatzgeschäft ») non è richiesto (cfr. sentenze del TAF A-1552/2021 del 22 dicembre 2021 consid. 3.2; A-957/2019 del 9 dicembre 2019 [sentenza confermata dalla sentenza del TF 2C\_97/2020 del 18 maggio 2020]; A-825/2016 del 10 novembre 2016 consid. 4.2).

**3.3** Giusta l'art. 21 cpv. 1 LD, chiunque introduce o fa introdurre merci nel territorio doganale o le prende successivamente in consegna deve presentarle o farle presentare senza indugio e intatte all'ufficio doganale più vicino. In base all'art. 26 LD in combinato disposto con l'art. 75 dell'ordinanza del 1° novembre 2006 sulle dogane (OD, RS 631.01), nella cerchia delle persone assoggettate all'obbligo di dichiarazione rientrano segnatamente i trasportatori di merci, la persona incaricata della presentazione, l'importatore, il destinatario, il mittente e il mandante. Secondo poi l'art. 51 cpv. 1 LIVA in combinato disposto con l'art. 70 cpv. 2 e 3 LD, il debitore doganale è assoggettato al pagamento del dazio doganale e dell'imposta sulle importazioni. Debitore doganale è chiunque trasporta o fa trasportare merci attraverso il confine doganale (cfr. art. 70 cpv. 3 lett. a LD). Oltre ai trasportatori di merci, vengono compresi anche coloro che fanno effettivamente introdurre la merce nel territorio doganale (cfr. sentenza del TF 2C\_420/2013 del 4 luglio 2014 consid. 3.4). È inoltre considerato debitore doganale (b) chiunque è tenuto a presentare la dichiarazione doganale o è incaricato di presentarla e (c) la persona per conto della quale la merce è importata o esportata (cfr. art. 70 cpv. 2 LD; sentenza del TF 2C\_535/2019 del 23 luglio 2020 consid. 5; DTAF 2015/35 consid. 3.3.2). Va ricordato che conformemente alla volontà del legislatore, la cerchia delle persone assoggettate all'imposta deve essere interpretato in maniera estesa (cfr. sentenza del TF 2C\_177/2018 del 22 agosto 2019 consid. 5.4; LYSANDRE PAPADOPOULOS, *Notion de débiteur de la dette douanière: fer de*

lance de l'Administration des douanes, Revue douanière 1/2018, pag. 30). Soprattutto la nozione di mandante deve essere interpretata in senso più esteso di quella prevista dal diritto civile. Infatti nel campo di applicazione dell'art. 70 cpv. 2 LD, rientra anche la persona che ha manifestato di essere pronta ad accettare la merce, provocando così l'importazione (cfr. sentenze del TF 2C\_201/2013 del 24 gennaio 2014 consid. 6.7.2; 2C\_747/2009 dell'8 aprile 2010 consid. 4.2; 2A.82/2005 23 agosto 2005 consid. 2.1.2 con rinvii). Data la sua predisposizione all'acquisto, anche in assenza di un ordine preventivo (cfr. sentenze del TF 2C\_912/2016 del 20 settembre 2016 consid. 5.3; 2A.608/2004 dell'8 febbraio 2005 consid. 4.1) viene considerata mandante la persona che ha la predisposizione ad accettare la merce. I dazi e le imposte gravanti le importazioni di beni devono quindi essere pagati da tutte le persone assoggettate ai dazi doganali, indipendentemente dal loro statuto di fornitori o acquirenti di merci, di proprietari o di commercianti o ancora di semplici consumatori. Decisivo per l'assoggettamento è quindi solamente che le condizioni di cui all'art. 70 LD siano adempiute. Irrilevante è per contro che la persona assoggettata all'obbligazione doganale sia immatricolata nel registro dei contribuenti dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (in seguito: AFC) in qualità di persona assoggettata all'IVA (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1552/2021 del 22 dicembre 2021 consid. 3.3 con rinvii; A-2553/2019 e A-1835/2019 del 14 gennaio 2021 consid. 3.3, A-1234/2017 del 17 aprile 2019 consid. 6.4.1; CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3<sup>a</sup> ed. 2012, pag. 898; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, 2000, pag. 220; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, pagg. 4 e 172). Infine va ricordato che i debitori doganali rispondono solidalmente dell'obbligazione doganale; il regresso fra di loro è disciplinato dal diritto privato (cfr. art. 70 cpv. 3 LD).

#### **4.**

**4.1** Giusta l'art. 118 cpv. 1 LD, chiunque, intenzionalmente o per negligenza, sottrae tutti o parte dei tributi doganali omettendo di dichiarare la merce, occultandola, dichiarandola inesattamente o in qualsiasi altro modo (lett. a) oppure procaccia a sé o a un terzo un profitto doganale indebito (lett. b) commette frode doganale. Analogamente, l'art. 96 LIVA prevede che commette sottrazione d'imposta chiunque, intenzionalmente o per negligenza, riduce il credito fiscale a scapito dello Stato nell'ambito di un periodo fiscale, non dichiarando tutte le entrate, esagerando l'entità delle entrate provenienti da prestazioni esenti dall'imposta, non dichiarando tutte le spese che soggiacciono all'imposta sull'acquisto o dichiarando troppe

spese che danno diritto alla deduzione dell'imposta precedente (lett. a), ottenendo un rimborso indebito (lett. b) o ottenendo un condono dell'imposta ingiustificato (lett. c). In entrambi i casi, la legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA, RS 313.0) è applicabile (cfr. art. 128 cpv. 1 LD, rispettivamente art. 103 LIVA).

## 4.2

**4.2.1** Giusta l'art. 12 cpv. 1 lett. a DPA, se per effetto di un'infrazione alla legislazione amministrativa federale a torto una tassa non è stata riscossa, tassa e interessi compresi vanno pagati o restituiti indipendentemente dalla punibilità di una data persona. È obbligata al pagamento la persona che ha fruito dell'indebito profitto, segnatamente quella obbligata al pagamento della tassa (cfr. art. 12 cpv. 2 DPA). In materia doganale, si tratta in particolare della persona che rientra nel campo di applicazione dell'art. 51 LIVA, rispettivamente art. 70 cpv. 2 LD, che è considerato debitore dell'importo eluso sia in materia di dazi doganali che d'imposta sulle importazioni (cfr. consid. 3.3 del presente giudizio). Secondo infatti una giurisprudenza costante, tale persona è ipso facto considerata aver fruito dell'indebito profitto di cui all'art. 12 cpv. 2 DPA (cfr. sentenze del TF 2C\_426/2020 del 23 luglio 2020 consid. 8; 2C\_414/2013 del 2 febbraio 2014 consid. 3; 2A.82/2005 del 23 agosto 2005 consid. 3.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-1552/2021 del 22 dicembre 2021 consid. 4.2.1 con rinvii; A-2553/2019 e A-1835/2019 del 14 gennaio 2021 consid. 4.2.1).

Il solo fatto di trarre un vantaggio patrimoniale dal mancato pagamento dei tributi dovuti costituisce un indebito profitto ai sensi dell'art. 12 cpv. 2 DPA. L'applicazione della citata norma non dipende per contro né da una responsabilità penale specifica, né da una colpa, né tantomeno dal promovimento di una procedura penale (cfr. DTF 129 II 385 consid. 3.4.3; 114 Ib 94 consid. 5b; 107 Ib 198 consid. 6c; sentenza del TF 2C\_201/2013 del 24 gennaio 2014 consid. 7.4; sentenze del TAF A-6884/2018 dell'8 aprile 2020 consid. 2.5; A-5865/2017 dell'11 luglio 2019 consid. 4.1; cfr. già, JEAN GAUTHIER, *La loi fédérale sur le droit pénal administratif*, in: *Mémoires publiés par la Faculté de droit de l'Université de Genève*, vol. 46, 1975, pag. 23 segg., pagg. 43/44; lo stesso, *Les infractions fiscales soumises à la loi fédérale sur le droit pénal administratif*, in: *RDAF 1999 II pag. 56 segg., spec. pag. 59*). È sufficiente che l'indebito profitto, a seguito del mancato pagamento della tassa (o del tributo), scaturisca da una violazione oggettiva della legislazione amministrativa federale (cfr. sentenza del TF 2C\_492/2014 del 20 ottobre 2017 consid. 4.4). Poco importa quindi che la persona assoggettata nulla sapesse dell'infrazione o che non ne abbia da questa tratto un vantaggio personale (cfr. DTF 129 II 160 consid. 3.2;

115 lb 358 consid. 3a; sentenze del TF 2C\_420/2013 del 4 luglio 2014 consid. 3.2 [riassunto in: *Revue fiscale* 69/2014 pag. 705]; 2C\_415/2013 del 2 febbraio 2014 consid. 4.4; [tra le tante] sentenze del TAF A-1552/2021 del 22 dicembre 2021 consid. 4.2.1 con rinvii; A-5865/2017 dell'11 luglio 2019 consid. 4.1).

**4.2.2** Secondo tuttavia una dottrina recente (cfr. VALÉRIE PARIS, *L'assujettissement subséquent selon l'art. 12 DPA est-il encore et toujours une arme efficace de l'arsenal de lutte contre les infractions en matière de TVA*, in: OREF [ed.], *Au carrefour des contributions – Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard*, 2020, pagg. 171-196), le terze persone non obbligate al pagamento della tassa (cfr. art. 12 cpv. 2 DPA) sono assoggettate al suo pagamento o alla sua restituzione solo se sono state effettivamente avvantaggiate da un indebito profitto derivante da un'infrazione all'IVA, rispettivamente ai dazi doganali (cfr. sentenza del TAF A-1552/2021 del 22 dicembre 2021 consid. 4.2.2).

L'indebito profitto di cui all'art. 12 cpv. 2 DPA può consistere in un aumento degli attivi o in una diminuzione dei passivi. Generalmente è il caso di un vantaggio patrimoniale generato dal non avvenuto pagamento dei tributi dovuti, il cui risultato porta effettivamente a una diminuzione rispettivamente a un non-aumento dei passivi (cfr. PARIS, op. cit., pag. 183; sentenza del TAF A-4673/2014 del 21 maggio 2015 consid. 5.5 con rinvii). In questo senso, il mancato pagamento dei dazi doganali e dell'IVA sull'importazione si traduce in un profitto, poiché i passivi non sono aumentati come invece si sarebbe verificato nel caso in cui fossero stati pagati. Contrariamente a quello che vale per le persone obbligate al pagamento della tassa (beneficiarie quindi di un vantaggio diretto), non esiste una presunzione legale irrefragabile a proposito dell'ottenimento di un profitto per le persone non obbligate al pagamento (beneficiarie quindi di un vantaggio indiretto; cfr. PARIS, op. cit., pag. 182). Poiché non sussiste alcuna presunzione legale, è compito dell'AFC, rispettivamente dell'UDSC, provare che anche la terza persona ha ottenuto un indebito profitto. È per esempio il caso in cui l'importatore non paga l'imposta sulle importazioni e l'acquirente beneficia così di un prezzo d'acquisto inferiore sulle merci importate. Non è in questo caso tuttavia necessario che il terzo sia punibile per ricettazione fiscale ai sensi dell'art. 99 LIVA, sufficiente è che abbia potuto beneficiare dell'indebito profitto (cfr. PARIS, op. cit., pag. 182; sentenza del TAF A-1552/2021 del 22 dicembre 2021 consid. 4.2.2).

Secondo la giurisprudenza dello scrivente Tribunale, il terzo in buona fede beneficiario di un indebito profitto deve essere protetta (cfr. [tra le tante]

sentenze del TAF A-1552/2021 del 22 dicembre 2021 consid. 4.2.2; A-820/2014 del 21 ottobre 2014 consid. 3.4.3; PARIS, op. cit., pag. 182; EICKER/FRANK/ACKERMANN, *Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht*, 2012, pag. 93 con rinvii). È per esempio il caso di un rivenditore o di un consumatore finale che, non essendo a conoscenza dell'infrazione in atto, acquista la merce a un prezzo inferiore rispetto al prezzo previsto sul mercato, ottenendo così un vantaggio di prezzo (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-820/2014 del 21 ottobre 2014 consid. 3.4.3). La protezione della terza persona in buona fede dovrebbe ispirarsi a quella prevista per la confisca (cfr. art. 70 del Codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 [CP, RS 311.0]) o per i risarcimenti (cfr. art. 71 CP). Secondo tali disposizioni, la confisca o la richiesta di risarcimento non può essere ordinata se un terzo ha acquistato le merci ignorando i fatti che l'avrebbero giustificata, nella misura in cui abbia fornito una controprestazione adeguata o la confisca costituisca nei suoi confronti una misura eccessivamente severa (cfr. art. 70 cpv. 2 e 71 cpv. 1 ultima frase CP; DTF 115 IV 175 consid. 2b/bb; sentenza del TF 6B\_664/2014 del 22 febbraio 2018 consid. 8.3; sentenza del TAF A-1552/2021 del 22 dicembre 2021 consid. 4.2.2; PARIS, op. cit., pag. 183; MICHEL DUPUIS et al., *Petit Commentaire, Code pénal*, 2<sup>a</sup> ed. 2017, n. 18 ad art. 70 CP e n. 7 ad art. 71 CP).

**4.2.3** Il credito di riscossione posticipata fondato sull'art. 12 DPA si basa sul credito iniziale alla quale la Confederazione ha diritto in virtù della legislazione fiscale e doganale. Tale credito di riscossione posticipata non è quindi un nuovo credito, bensì un'aggiunta del credito iniziale (cfr. sentenza del TF 2C\_723/2013 del 1° dicembre 2014 consid. 2.6; REMO ARPAGAU, *Zollrecht*, in: *Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht*, vol. XII, 2<sup>a</sup> ed. 2007, n. 511). L'art. 12 DPA costituisce pertanto la base legale indipendente all'origine di una procedura di recupero d'imposta nei confronti del contribuente (cfr. sentenza del TF 2C\_366/2007 del 3 aprile 2008 consid. 5; sentenze del TAF A-1552/2021 del 22 dicembre 2021 consid. 4.2.3; A-5865/2017 dell'11 luglio 2019 consid. 4.2; A-1357/2016 del 7 novembre 2017 consid. 7.3).

**4.2.4** Pur essendo contenuta in una legge penale a causa del suo legame con il diritto penale, l'art. 12 DPA è una norma di diritto fiscale applicabile in materia di diritto doganale e in materia di IVA sull'importazione (cfr. art. 128 cpv. 1 LD e art. 103 cpv. 1 LIVA; sentenza del TF del 4 agosto 1999, pubblicata in: *Archives* 68 pag. 438 consid. 2b con riferimenti citati; sentenze del TAF A-5865/2017 dell'11 luglio 2019 consid. 4.2; A-1107/2018 del 17 settembre 2018 consid. 2.6.1; PASCAL MOLLARD et al., *Traité TVA*, 2009, pag. 555, n. 468). Tale disposizione è una norma fiscale

normale (« normale Abgabenorm ») la cui applicazione non deve essere stabilita all'interno di una procedura penale amministrativa, bensì all'interno di una procedura amministrativa (cfr. sentenze del TF 2C\_201/2013 già citato consid. 7.4; 2A.603/2003 del 10 maggio 2004 consid. 2.4 seg.; sentenze del TAF A-5865/2017 dell'11 luglio 2019 consid. 4.2; A-6021/2007 del 23 dicembre 2009 consid. 3.1, 3.2 e 3.5). La procedura regolata all'art. 12 DPA relativa all'obbligo di pagamento dei tributi non pagati a causa di un'infrazione alla legislazione amministrativa è quindi nettamente distinta dalla procedura penale (cfr. sentenze del TF 2C\_492/2017 del 20 ottobre 2017 consid. 7.1 seg.; 2C\_263/2014 del 21 gennaio 2015 consid. 4.2.1; 2C\_201/2013 del 24 gennaio 2014 consid. 7.4; [tra le tante] sentenze del TAF A-1552/2021 del 22 dicembre 2021 consid. 4.2.4; A-5865/2017 dell'11 luglio 2019 consid. 4.2).

## 5.

**5.1** In concreto, nelle due decisioni del 19 marzo 2021, le autorità doganali hanno appurato, ciò che non è contestato dalla ricorrente, che quest'ultima ha ordinato e acquistato prodotti di salumeria (prosciutto cotto e crudo, bresaola, coppa, salame, guanciale, ecc.) e caseari (burrata, mozzarella di bufala, grana padano ecc.) alla D. \_\_\_\_\_ per un totale di 147.30 kg (cfr. decisione 1), rispettivamente per un totale di 110.30 kg (cfr. decisione 2). Le derrate alimentari in questione venivano importate dall'Italia e sono quindi delle merci soggette ai dazi doganali e all'IVA sull'importazione (cfr. art. 7 LD in combinato disposto con l'art. 1 LTD e l'art. 52 cpv. 1 lett. a LIVA).

Tale operazione di importazione veniva svolta, ciò che non è qui contestato, dal signor C. \_\_\_\_\_, titolare e gerente della società individuale D. \_\_\_\_\_. Di più, l'inchiesta condotta dalle autorità doganali ha permesso di stabilire che l'assoggettato, il signor C. \_\_\_\_\_, non ha pagato i dazi doganali e l'IVA sull'importazione, innescando così la successiva procedura di riscossione posticipata.

**5.2** Nei due gravami di uguale tenore, la ricorrente sostiene innanzitutto che si sarebbe rifornita di prodotti alimentari presso la D. \_\_\_\_\_ pagando regolarmente la fattura, IVA compresa. In effetti, la D. \_\_\_\_\_ avrebbe emesso sempre regolare fattura, non ci sarebbe stato quindi alcun motivo per pensare che la merce venduta non fosse in regola. Inoltre, venendo gli ordini evasi dalla D. \_\_\_\_\_ stessa, la ricorrente lamenta che non sarebbe mai esistito un contatto diretto fra lei e i fornitori esteri della D. \_\_\_\_\_. Per quanto detto, la ricorrente conclude all'esclusione da ogni sorta di coinvolgimento (cfr. ricorsi del 21 aprile 2021).

**5.3** Lo scrivente Tribunale non può tuttavia fare proprie le argomentazioni appena esposte per i seguenti motivi.

**5.3.1** In primo luogo, per ritenere la ricorrente debitrice solidale dei tributi gravanti le derrate alimentari in oggetto non è necessario che un'infrazione penale sia stata commessa. Non è inoltre necessario che una procedura penale sia promossa rispettivamente che un'infrazione penale sia confermata in una sentenza nei suoi confronti, poiché risulta accertato che per i 147.30 kg (cfr. decisione 1) rispettivamente per i 110.30 kg (cfr. decisione 2) di derrate alimentari ricevute dalla ricorrente non sono stati riscossi tributi fiscali.

Risulta poi dall'incarto che la ricorrente si rifaceva direttamente al signor C. \_\_\_\_\_ per la comanda delle merci di provenienza italiana. Bisogna quindi ammettere che la stessa ha indotto il signor C. \_\_\_\_\_ a fornirle merci che sapeva, o doveva perlomeno presumere, si trovassero in Italia e che dovevano quindi venire importate per poter soddisfare la propria comanda. In questo senso la ricorrente ha dimostrato la sua generale predisposizione ad accettare e acquistare le merci importate. In quanto destinataria finale, rientra quindi nella nozione, da interpretare in senso più estesa di quella prevista dal diritto civile, di mandante, cioè la persona che ha manifestato di essere pronta ad accettare la merce e per conto della quale viene importata. L'insorgente rientra di conseguenza nel campo di applicazione dell'art. 70 cpv. 2 LD (cfr. consid. 3.3 del presente giudizio).

Che il rappresentante della ricorrente sia in buona fede, non essendo a conoscenza dell'omessa dichiarazione da parte del signor C. \_\_\_\_\_, cosa che per altro non è messa in dubbio dallo scrivente Tribunale, non ha alcuna importanza. Non sono infatti determinanti la colpa o il comportamento di una terza persona. Allo stesso modo, nemmeno il regolare pagamento delle fatture recanti l'IVA soccorre la ricorrente nella propria tesi. Infatti il solo criterio decisivo è l'assoggettamento ai dazi doganali (cfr. art. 70 LD) e all'imposta sulle importazioni (cfr. art. 51 LIVA). Non viene peraltro messo in discussione che la ricorrente non abbia lei stessa oltrepassato il confine italo-svizzero con le merci in oggetto o che non abbia mai preso contatto diretto con i fornitori esteri della D. \_\_\_\_\_. Tuttavia, è sufficiente il superamento del confine delle derrate alimentari in questione per essere assoggettati all'obbligazione doganale e all'IVA sulle importazioni. Sapere poi se la ricorrente, al momento dell'ordine, ignorava o meno se la merce fosse già importata o dovesse ancora esserlo non ha importanza, perché in entrambi i casi essa aveva manifestato una predisposizione all'acquisto. L'insorgente in quanto persona per conto della quale le merci sono state

ordinate e importate è una persona assoggettata ai sensi dell'art. 51 LIVA in combinato disposto con l'art. 70 cpv. 2 lett. c LD al pari del signor C.\_\_\_\_\_.

In qualità di mandante e quindi di debitore dell'obbligazione doganale, la ricorrente ha beneficiato ipso facto di un indebito profitto e rientra nel campo di applicazione dell'art. 12 DPA. In tal modo è considerata come direttamente avvantaggiata e obbligata al pagamento dei tributi, non è quindi necessario stabilire se è peraltro avvantaggiata indirettamente ai sensi dell'art. 12 cpv. 2 DPA. Può in particolare essere lasciata aperta la questione di sapere se il rappresentante della ricorrente è stata avvantaggiata per via di un acquisto di merci a un prezzo inferiore a quello richiesto normalmente dal mercato per una merce simile o se sia un'acquirente in buona fede (cfr. consid. 4.2.2 del presente giudizio).

**5.3.2** Visto quanto precede, la ricorrente è quindi solidalmente debitrice dei dazi doganali e dell'IVA sull'importazione delle merci da lei comandate, al pari del signor C.\_\_\_\_\_. È dunque a giusto titolo che l'autorità inferiore l'ha assoggettata al pagamento dei tributi precitati, poiché la stessa è effettivamente debitrice dell'importo di 1'349.70 franchi (dazi doganali: CHF 1'254.75; IVA: CHF 94.95) (cfr. decisione 1), rispettivamente di 1'103.80 (dazi doganali: CHF 1'029.55; IVA: CHF 74.25) (cfr. decisione 2).

**5.3.3** Dal momento che è presente una violazione oggettiva della legislazione amministrativa federale, la ricorrente non può invocare il fatto di non essere a conoscenza del mancato pagamento di tale importo da parte del signor C.\_\_\_\_\_ rispettivamente di non essere a conoscenza che quest'ultimo poteva aver commesso un'infrazione. La ricorrente è infatti tenuta a pagare l'imposta pur non essendo a conoscenza dell'obbligo di dichiarare le merci e pur non traendo alcun vantaggio personale dalle infrazioni commesse (cfr. sentenza del TAF A-4158/2016 del 4 aprile 2017 consid. 3.5.3).

Va tuttavia fatto presente che il signor C.\_\_\_\_\_ è al pari debitore dell'importo di 1'349.70 franchi (cfr. decisione 1), rispettivamente di 1'103.80 franchi (cfr. decisione 2). Ciò non significa però che la ricorrente è in tal modo esonerata dal pagamento, rispettivamente dal suo statuto di debitrice. Al contrario, è solidalmente debitrice col signor C.\_\_\_\_\_. Deriva proprio da questa solidarietà la possibilità per le autorità doganali di riscuotere l'importo dei tributi non pagati presso tutti i debitori dell'obbligazione doganale,

compresa la ricorrente. Spetterà poi alla ricorrente, se vorrà, agire nei confronti del signor C. \_\_\_\_\_ per richiedere la somma dell'importo pagato (cfr. consid. 3.3 in fine del presente giudizio).

**5.3.4** Infine, le due obbligazioni doganali dagli importi di 1'349.70 franchi, rispettivamente di 1'103.80 franchi, sono esigibili dal 24 gennaio 2017, cioè dal momento in cui l'omissione della dichiarazione è stata scoperta, con la conseguenza che un interesse di mora è dovuto a partire da questa data sulle somme totali di cui sopra (cfr. art. 57 LIVA; art. 69 lett. c LD in combinato disposto con l'art. 50 LIVA).

Visto quanto precede, si deve concludere che è a giusto titolo che le autorità doganali hanno reso due decisioni di riscossione posticipata nei confronti della ricorrente per un valore totale di 1'349.70 franchi (cfr. decisione 1), rispettivamente di 1'103.80 franchi (cfr. decisione 2). L'importo dei tributi non riscossi corrisponde ai 147.30 kg, rispettivamente ai 110.30 kg di prodotti di salumeria e caseari importati per conto della ricorrente. Quest'ultima, che non contesta i calcoli della base imponibile svolti dall'autorità inferiore, è quindi debitrice dei precitati importi in ragione del suo assoggettamento all'obbligazione doganale e all'IVA sull'importazione, pur non sussistendo alcuna colpa nei suoi confronti. In considerazione delle motivazioni qui sopra esposte, lo scrivente Tribunale conclude pertanto alla reiezione del ricorso.

## **6.**

Tenuto conto dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della ricorrente, qui parte integralmente soccombente (cfr. art. 1 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]). Nella fattispecie, tenuto conto della congiunzione delle due cause A-1813/2021 e A-1814/2021 avvenuta con la decisione incidentale del 17 agosto 2022, le spese processuali ammontano complessivamente a 600 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF). Nella misura in cui la ricorrente ha versato a suo tempo un anticipo spese di 500 franchi nell'incarto A-1813/2021 e un secondo anticipo spese di ugualmente 500 franchi nell'incarto A-1814/2021, l'importo di 600 franchi verrà detratto dai due anticipo spese versati a suo tempo dalla ricorrente alla crescita in giudicato del presente giudizio. Il saldo rimanente di 400 franchi (= CHF 1'000 – CHF 600) le verrà invece restituito.

*(Il dispositivo è indicato alla pagina seguente)*

**Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:**

**1.**

I ricorsi sono respinti.

**2.**

Le spese processuali, pari a 600 franchi, sono poste a carico della ricorrente. Detto importo verrà detratto dai due anticipo spese di 500 franchi l'uno versati dalla ricorrente negli incarti A-1813/2021 e 1814/2021. L'importo rimanente di 400 franchi le verrà invece restituito, alla crescita in giudicato del presente giudizio.

**3.**

Questa sentenza è comunicata alla ricorrente e all'autorità inferiore.

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

Il presidente del collegio:

Il cancelliere:

Raphaël Gani

Manuel Borla

**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 (art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 LTF). Il termine è reputato osservato se gli atti scritti sono consegnati al Tribunale federale oppure, all'indirizzo di questo, alla posta svizzera o a una rappresentanza diplomatica o consolare svizzera al più tardi l'ultimo giorno del termine (art. 48 cpv. 1 LTF). 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:

Comunicazione a:

- ricorrente (atto giudiziario)
- autorità inferiore (n. di rif. ...; atto giudiziario)