



Corte I
A-1940/2021

Sentenza del 17 ottobre 2022

Composizione

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

Parti

A. _____,
...,
patrocinato dall'avv...,
...,
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.**

Il signor A._____ è titolare e gerente dell'omonima ditta individuale, con sede a Locarno, iscritta nel Registro di Commercio del Cantone Ticino – secondo quanto risultante dal relativo estratto – dal ... (CHE ...). La ditta individuale A._____ ha per scopo statutario « [...] la gestione di un negozio di commestibili [...] ».

B.

B.a Durante un controllo doganale della vettura ... (immatricolata in Svizzera, TI ...), effettuato il ... a Ligornetto, gli agenti del Corpo delle guardie di confine hanno constatato la presenza di 507.8 kg di derrate alimentari (salumeria e prodotti caseari) appena importate dall'Italia senza essere dichiarate dal signor B._____, titolare e gerente della ditta individuale C._____, con sede a ... (di seguito: C._____), iscritta nel Registro di commercio del Cantone Ticino (CHE ...) dal ... fino alla sua radiazione, avvenuta il Insieme al signor B._____, sulla ..., era presente la moglie di quest'ultimo, la signora D._____, 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 signor B._____ per immagazzinare i prodotti destinati ai clienti della C._____.

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 B._____ ha personalmente importato sul territorio elvetico ingenti quantità (30'905,10 kg) di derrate alimentari (salumeria e prodotti caseari), 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 B._____ 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 C._____, in particolare delle fatture indirizzate alla ditta individuale A._____, ha permesso all'AD Sud di stabilire che quest'ultima, 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 lettera 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 all'interessato di esercitare il suo diritto di essere sentito entro un termine di 20 giorni.

In ossequio al citato termine, con lettera del 20 gennaio 2021, l'interessato ha sostenuto che, poiché i prezzi di acquisto corrispondevano ai prezzi di mercato, le fatture erano state regolarmente pagate e la merce era di buona qualità, non poteva sorgergli dubbio di alcun tipo circa una possibile frode nei confronti delle autorità doganali. Egli ha poi sostenuto che, avendo saldato tutte le fatture sulla base dell'imponibile più la tassa IVA, sarebbe certo di aver adempiuto a tutti i suoi obblighi nei confronti delle autorità doganali.

B.e Con decisione di riscossione posticipata del 19 marzo 2021, l'AD Sud ha imposto al signor A._____ – quale titolare della ditta individuale A._____ – il pagamento dei tributi doganali per un importo totale di 20'936.25 franchi (= CHF 19'325.85 di dazi doganali e CHF 1'610.40 di IVA all'importazione), ai quali si aggiunge un interesse di mora di 2'608.95 franchi.

C.

C.a Con ricorso del 26 aprile 2021, il signor A._____ (di seguito: ricorrente o insorgente) – tramite il suo patrocinatore – ha impugnato la predetta decisione del 19 marzo 2021 dinanzi al Tribunale amministrativo federale (di seguito anche TAF o Tribunale), postulandone in sostanza l'annullamento e protestando tasse, spese e ripetibili.

C.b Con risposta del 21 giugno 2021, l'AD Sud – dal 1° gennaio 2022, Ufficio federale delle dogane e della sicurezza dei confini (UDSC), Ambito direzionale Perseguimento penale (di seguito: autorità inferiore o autorità

federale) – ha riconfermato essenzialmente la propria decisione di riscossione posticipata, postulando la reiezione del ricorso e il pagamento delle spese processuali in capo al ricorrente.

C.c Con replica del 30 luglio 2021 – in ossequio al termine prorogato e scadente il 30 luglio 2021 – l'insorgente si è riconfermato essenzialmente nelle conclusioni del ricorso del 26 aprile 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, 2^a 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 Il ricorrente, particolarmente toccato dalla decisione impugnata, della quale è il destinatario e ha un interesse degno di protezione al suo annullamento o alla sua modifica, ha manifestamente diritto di ricorrere davanti al Tribunale amministrativo federale (cfr. art. 48 cpv. 1 PA). La decisione impugnata è del 19 marzo 2021, pertanto il ricorso del 26 aprile 2021 è stato interposto tempestivamente. Le esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge sono rispettate (cfr. art. 52 PA). Visto quanto precede, il ricorso è ricevibile in ordine e deve essere esaminato 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, 7^a ed. 2016, n. 1146 segg.; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3^a ed. 2022, n. 2.149).

1.5 Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi adottati (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, 3^a 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 3'180.90 kg di derrate alimentari (salumeria e prodotti caseari), soggette a 19'325.85 franchi di dazio doganale, 1'610.40 franchi di IVA. Nel suo gravame, il ricorrente non contesta l'acquisto della citata merce, bensì lamenta di essere (solidalmente) debitore dell'obbligazione doganale gravante 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^a 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 presen-

tarle 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 viene considerata mandante la persona che ha la predisposizione ad accettare la merce (cfr. sentenze del TF 2C_912/2016 del 20 settembre 2016 consid. 5.3; 2A.608/2004 dell'8 febbraio 2005 consid. 4.1). 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 adempite. 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^a ed. 2012, pag. 898; DIETER METZGER, Kurzkomentar 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 Ib 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^a 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 ARPAGAUS, Zollrecht, in: Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, vol. XII, 2^a 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.

In concreto, con la decisione impugnata, le autorità doganali hanno determinato come il ricorrente, che non contesta i fatti, abbia ordinato e acquistato prodotti di salumeria (prosciutto cotto e crudo, bresaola, salame, mortadella, ecc.) e prodotti caseari (Gorgonzola, Taleggio, Parmigiano, Pecorino, ecc.) alla C._____ per un totale di 4'084.60 kg, prodotti alimentari importati dall'Italia e quindi soggetti 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). L'importazione veniva effettuata direttamente dal signor B._____ (di seguito B._____), titolare e gerente della società individuale C._____, senza alcun pagamento dei dazi doganali e dell'IVA sull'importazione, ciò che ha avuto quale conseguenza la presente procedura di riscossione posticipata.

5.1

5.1.1 L'insorgente censura anzitutto la violazione dell'art. 70 cpv. 2 lett. a LD sostenendo di mai avere chiesto il trasporto di alcuna merce attraverso il confine doganale, e quindi di non rientrare nella nozione di mandante, seppur estesa, ciò che non farebbe di lui un debitore doganale ai sensi di legge. Nello specifico egli contesta di avere manifestato una predisposizione costante all'acquisto di derrate alimentari in provenienza dall'Italia, rilevando come tale agire non fosse altro che la conseguenza della domanda della propria clientela. Inoltre, a suo dire, l'autorità inferiore non avrebbe tenuto in adeguata considerazione la giurisprudenza del Tribunale federale in merito alla fattispecie in cui un operatore economico di buona fede è confrontato con un importatore di derrate alimentari importate senza essere debitamente sdoganate (cfr. replica del 30 luglio 2021, lett. B, pag. 5). Altresì, la giurisprudenza citata dall'autorità inferiore (sentenza del TF 2C_912/2015 del 20 settembre 2016) nella risposta del 21 giugno 2021, si riferirebbe a una fattispecie diversa dal caso in esame, poiché l'insorgente non si sarebbe mai recato in Italia per acquistare la merce in oggetto. La cella frigorifera presente su territorio italiano, dove venivano stoccate le derrate alimentari importate, sarebbe poi la prova che alle proprie ordinazioni non sarebbero direttamente seguite delle corrispondenti importazioni da parte del signor B._____ al fine di soddisfare le richieste dell'insorgente, ciò che del resto mai è stato affermato dal signor B._____ nelle proprie deposizioni. In definitiva nulla permetterebbe di comprovare che le derrate alimentari acquistate dal ricorrente siano state consegnate direttamente dal produttore per tramite del signor B._____, ma anzi le stesse, a suo dire, provenivano direttamente dalla cella frigorifera.

5.1.2 Dall'istruttoria è emerso incontestabilmente come fosse il ricorrente a rivolgersi direttamente al signor B. _____ per comandare determinate derrate alimentari di origine italiana, ciò che altrettanto incontestabilmente porta a ritenere che l'insorgente abbia indotto l'importatore a trasportare merce che sapeva, o doveva perlomeno presumere, si trovasse su quel territorio e che doveva essere importata al fine di soddisfare la propria domanda. In quanto destinatario finale, il qui ricorrente rientra quindi nella nozione di mandante, da interpretare in senso più esteso rispetto a quella prevista dal diritto civile, ovvero colui il quale ha manifestato di essere pronto ad accettare la merce e per conto della quale viene importata. Il ricorrente rientra di conseguenza nel campo di applicazione dell'art. 70 cpv. 2 LD (cfr. consid. 3.3 del presente giudizio).

Non è qui contestato che non fosse il ricorrente ad avere eseguito le operazioni di importazione delle merci dal confine italo-svizzero. Va tuttavia rammentato, come sia sufficiente il superamento del confine delle sole derrate alimentari in questione per essere assoggettati all'obbligazione doganale all'IVA sulle importazioni. In questo contesto poco importa che siano state esclusivamente o meno le richieste del ricorrente a determinare l'importazione del signor B. _____, il quale poteva quindi importare merce a soddisfazione di altri clienti. Nello specifico, dal momento che il ricorrente ha manifestato la sua predisposizione ad accettare la merce – acquistandola e ritirandola – rientra nella nozione di mandante (cfr. consid. 3.3 del presente giudizio). Sapere poi se il 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 aveva manifestato una predisposizione all'acquisto. Di conseguenza, anche se le derrate alimentari fossero state in un primo momento stoccate nella cella frigorifera presente sul territorio svizzero – cosa per altro solamente asserita dall'insorgente – e poi, solo in un secondo momento, fossero state a lui consegnate, ciò non modifica la propria posizione di mandante; ne discende pertanto che la censura invocata non può essere ammessa.

5.1.3 Il ricorrente lamenta inoltre la violazione dell'art. 12 cpv. 1 e 2 DPA. Da una parte egli sostiene di non essere tenuto al pagamento di dazi doganali e dell'IVA per la merce acquistata poiché, in buona fede, gli sarebbe stato impossibile rendersi conto che la stessa « non fosse stata sdoganata » (cfr. ricorso del 26 aprile 2021, lett. B, cifra 2, pag. 7), e ciò a maggior ragione in presenza di fatture della C. _____, contenenti prezzi di prodotti che non divergevano « sostanzialmente da quelli operanti da commercianti all'ingrosso attivi in Ticino » (cfr. ricorso del 26 aprile 2021, lett. B,

cifra 2, pag. 7). Tale aspetto escluderebbe pure il conseguimento di un indebito profitto condizione a fondamento dell'obbligo di pagamento ad egli imposto (art. 12 cpv. 2 DPA). A sostegno della propria tesi egli ha richiamato le fatture raccolte dall'autorità inquirente (ad egli indirizzate) da cui emergerebbero che i prezzi di acquisto dei prodotti, non si discosterebbero da quelle inviate da altri fornitori di merce all'ingrosso, e in ogni caso non sarebbero più bassi rispetto al mercato ticinese e a quelle dei fornitori dai quali egli era solito rifornirsi. Ciò a comprova della propria buona fede (cfr. ricorso del 26 aprile 2021, lett. B, cifra 2, pag. 5). In proposito egli ha contestato quindi la deposizione del signor F. _____ (cfr. estratto del verbale d'interrogatorio del 24 gennaio 2017) – persona coinvolta nel procedimento penale – il quale ha dichiarato che i prezzi fatturati dalla C. _____ erano più bassi dei prezzi normalmente praticati in Svizzera, in ragione del trattamento di « favore » di cui godeva B. _____ presso i fornitori, e della quasi assenza di costi a cui la C. _____ doveva far fronte (cfr. ricorso del 26 aprile 2021, lett. B, cifra 2, pag. 5).

5.1.4 Orbene, il Tribunale ricorda che la buona fede del ricorrente non riveste alcun elemento decisivo nel contesto che qui ci riguarda. Non sono infatti determinanti la colpa o il comportamento di una terza persona. Anche ammettendo che i prezzi indicati sulle fatture raccolte dall'autorità inquirente non si discostino da quelli stabiliti da altri fornitori di merce all'ingrosso che hanno proceduto debitamente allo sdoganamento delle merci, tale elemento non può essere decisivo. Determinante è infatti unicamente l'assoggettamento ai dazi doganali (cfr. art. 70 LD) e all'imposta sulle importazioni (cfr. art. 51 LIVA). Il ricorrente, vista la sua qualità di mandante (cfr. consid. 5.1.2 del presente giudizio), risulta infatti a tutti gli effetti debitore dell'obbligazione doganale (cfr. consid. 3.3 del presente giudizio); che poi egli abbia ignorato l'irregolarità delle importazioni, che nulla sapeva del mancato sdoganamento, che le modalità di importazioni o i prezzi stabiliti sarebbero comuni all'agire di altri fornitori, non ha valenza alcuna, data la sua qualità di mandante.

Quanto all'assenza di un illecito profitto, il Tribunale osserva che, tenuto conto dell'interpretazione da intendersi in senso più esteso della nozione di mandante e quindi di debitore dell'obbligazione doganale nel quale rientra il qui ricorrente, quest'ultimo ha beneficiato ipso facto di un indebito profitto e rientra nel campo di applicazione dell'art. 12 DPA. È sufficiente infatti che l'indebito profitto scaturisca da una violazione oggettiva della legislazione amministrativa federale, cosa che è avvenuta nel caso specifico a causa del mancato sdoganamento delle derrate alimentari importate; poco importa quindi che il ricorrente nulla sapesse dell'infrazione o che non ne

abbia tratto alcun vantaggio personale. Sulla base della costante giurisprudenza del Tribunale federale, chi rientra nel campo di applicazione dell'art. 51 LIVA, rispettivamente art. 70 cpv. 2 LD – come è il caso del qui ricorrente – è ipso facto considerato aver fruito dell'indebito profitto di cui all'art. 12 cpv. 2 DPA (cfr. consid. 4.2.1 del presente giudizio). Le fatture che, secondo il ricorrente, testimonierebbero il mancato ottenimento del profitto economico non sono di conseguenza decisive. Essendo poi considerato come direttamente avvantaggiato e quindi obbligato al pagamento dei tributi, non è necessario stabilire se il ricorrente sia per altro avvantaggiato anche indirettamente ai sensi dell'art. 12 cpv. 2 DPA. Può in particolare essere lasciata aperta la questione di sapere se il ricorrente è stato avvantaggiato 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). Ne consegue pertanto che anche tale censura va qui respinta.

5.1.5 Il ricorrente ha infine censurato la violazione dell'art. 70 cpv. 3 LD rispettivamente la violazione del divieto di arbitrio, poiché l'autorità inferiore non avrebbe ritenuto di considerare quali debitori solidali dei tributi doganali i signori E._____, F._____, G._____ e la moglie del signor B._____, D._____, i quali avrebbero a diverso titolo partecipato all'importazione delle derrate alimentari in oggetto (cfr. ricorso del 26 aprile 2021, lett. B, cifra 3, pagg. 10 segg.). A suo dire inoltre non emergerebbero dubbi circa l'intenzionalità della commissione dell'infrazione rispettivamente circa l'esistenza di un « vera e propria » organizzazione. Le considerazioni dell'autorità inferiore avrebbero quale gravosa conseguenza l'impossibilità di esercitare il diritto di regresso e agire nei confronti dei debitori solidali, oltre che nei confronti del signor B._____.

In proposito egli contesta, la posizione dell'autorità inferiore, secondo cui la presente censura sarebbe relativa ad atti istruttori, propri della procedura penale amministrativa, con la conseguenza di non potere essere trattata in sede del presente procedimento amministrativo. A suo avviso, invece, l'accertamento della responsabilità solidale sarebbe una questione di merito, non procedurale.

5.1.6 Riguardo a quest'ultima censura, il Tribunale rileva quanto segue. Innanzitutto, giusta l'art. 70 cpv. 3 LD, tutti i debitori doganali rispondono solidalmente dell'obbligazione doganale. Non va tuttavia dimenticato che per le autorità doganali non vige alcun obbligo di ricercare e imporre tutti i debitori doganali al pagamento posticipato, le stesse essendo libere di rivolgersi al debitore doganale di loro scelta (cfr. consid. 3.3 in fine del presente

giudizio). Se anche i signori E._____, F._____, G._____ e la signora D._____ fossero ritenuti debitori doganali ex art. 70 cpv. 2 LD, nulla avrebbe obbligato le autorità doganali a rivolgersi a loro per il pagamento dei tributi doganali e dell'IVA sull'importazione in oggetto.

La responsabilità solidale giusta l'art. 12 cpv. 3 DPA presuppone poi il riconoscimento di una colpa, a carico dei compartecipi, da parte della autorità penale o giudiziaria competente incaricata della procedura penale amministrativa. In proposito – come giustamente ritenuto dall'autorità inferiore – lo scrivente Tribunale non può pronunciarsi. Essa andrebbe casomai sollevata nell'ambito di una procedura penale amministrativa, non presso lo scrivente Tribunale. Come già detto, la procedura giusta l'art. 12 cpv. 1 e cpv. 2 DPA concernente l'obbligo di pagamento posticipato dei tributi non pagati a causa di una infrazione alla legislazione amministrativa è una procedura amministrativa che si distingue chiaramente dalla procedura penale. A differenza dei cpv. 1 e 2 dell'art. 12 DPA – giusta i quali l'autorità amministrativa può emanare delle decisioni d'assoggettamento suscettibili di fare l'oggetto di misure di esecuzione – il cpv. 3 dell'art. 12 DPA esige che sia un'autorità penale o giudiziaria a pronunciarsi in merito alla responsabilità solidale di una persona. Il Tribunale non è poi nemmeno competente per esaminare e pronunciarsi su eventuali vizi di procedura penali amministrativi, come un eventuale mancato assoggettamento solidale dei collaboratori E._____, F._____ e G._____ e D._____ invocato dal ricorrente, il cui esame sfugge pertanto allo scrivente Tribunale (cfr. sentenza del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 3.2.1). In tali circostanze, la predetta censura risulta qui inammissibile.

Che poi l'omissione di ulteriori nominativi in qualità di debitori dei tributi doganali, con relativa preclusione per il ricorrente circa la facoltà di esercitare il diritto di regresso giusta l'art. 70 cpv. 3 LD, sia una decisione arbitraria in violazione dell'art. 9 Cost. non trova nel caso specifico alcun fondamento, poiché le condizioni per ammettere una decisione come arbitraria non sono chiaramente soddisfatte. La decisione non risulta infatti manifestamente insostenibile, destituita di fondamento serio e oggettivo o in palese contrasto con il senso di giustizia e di equità (cfr. DTF 128 I 19 consid. 3b; 127 I 54 consid. 2b e 5; 125 I 166 consid. 2a). Per quanto detto, anche tale censura va pertanto respinta.

5.2 Visto quanto precede, il ricorrente è quindi solidalmente debitore dei dazi doganali e dell'IVA sull'importazione delle merci da lui comandate, al pari del signor B._____. È dunque a giusto titolo che l'autorità inferiore l'ha assoggettato al pagamento dei tributi precitati, poiché il ricorrente è

effettivamente debitore dell'importo di 20'936.25 franchi (dazi doganali: CHF 19'325.85; IVA: CHF 1'610.40). Dal momento che è presente una violazione oggettiva della legislazione amministrativa federale, il ricorrente non può invocare il fatto di non essere a conoscenza del mancato pagamento di tale importo da parte del signor B. _____ rispettivamente di non essere a conoscenza che quest'ultimo poteva aver commesso un'infrazione. Il ricorrente è infatti tenuto 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 B. _____ è al pari debitore dell'importo di 20'936.25 franchi. Ciò non significa però che il ricorrente è in tal modo esonerato dal pagamento, rispettivamente dal suo statuto di debitore. Al contrario, è solidalmente debitore col signor B. _____. 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, compreso il ricorrente. Spetterà poi al ricorrente, se vorrà, agire nei confronti del signor B. _____ per ottenere la somma dell'importo pagato (cfr. consid. 3.3 in fine del presente giudizio).

5.3 Infine, l'obbligazione doganale dall'importo di 20'936.25 franchi è esigibile 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 sulla somma totale 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 una decisione di riscossione posticipata nei confronti della ricorrente per un valore totale di 20'936.25 franchi. L'importo dei tributi non riscossi corrisponde ai 4'084.60 kg di prodotti di salumeria e caseari importati per conto del ricorrente. Quest'ultimo, che non contesta i calcoli della base imponibile svolti dall'autorità inferiore, è quindi debitore del precitato importo 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, per quanto ammissibile (cfr. consid. 5.1.6 del presente giudizio).

6.

Tenuto conto dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico del ricorrente, qui parte integralmente soccombenza (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]). In concreto, esse sono stabilite in 3'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 3'000 franchi versato a suo tempo dal ricorrente. Vista la soccombenza della ricorrente, non vi sono poi gli estremi per la concessione di un'indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. art. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.

Il ricorso è respinto, per quanto ammissibile.

2.

Le spese processuali, pari a 3'000 franchi, sono poste a carico del ricorrente. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, tale importo verrà interamente dedotto dall'anticipo spese di 3'000 franchi da lui versato a suo tempo.

3.

Non vengono assegnate indennità a titolo di spese ripetibili.

4.

Questa decisione 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)