



## **Sentenza del 20 agosto 2019**

---

Composizione

Giudici Michael Beusch (presidente del collegio),  
Annie Rochat Pauchard, Marianne Ryter,  
cancelliera Sara Pifferi.

---

Parti

**A. \_\_\_\_\_**,  
patrocinato dall'avv. Giovanni Molo  
e dalla MLaw Alessandra Borella,  
ricorrente,

contro

**Direzione generale delle dogane (DGD)**,  
Divisione principale Procedure ed esercizio,  
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,  
autorità inferiore.

---

Oggetto

IVA sull'importazione (importazione di due orologi di lusso).

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

Nel quadro di un'inchiesta di assistenza amministrativa, l'Amministrazione federale delle dogane (AFD) è stata informata dalle autorità doganali italiane che il 12 settembre 2012, presso l'ufficio di W.\_\_\_\_\_, esse hanno controllato all'entrata in Italia il signor A.\_\_\_\_\_. Esso è stato trovato in possesso di due fatture all'esportazione/tax-free (un modulo Refund Cheque e una fattura) per due orologi di lusso acquistati in Italia: il primo di marca Patek Philippe acquistato il 27 luglio 2012 presso il negozio B.\_\_\_\_\_ a X.\_\_\_\_\_, il secondo di marca Rolex acquistato il 6 agosto 2012 presso la C.\_\_\_\_\_ a Y.\_\_\_\_\_. Detti documenti sono stati stesi a nome del signor D.\_\_\_\_\_, domiciliato in Svizzera. I timbri doganali apposti a X.\_\_\_\_\_ sulle fatture, attestanti l'uscita dall'Italia dei due orologi in data 9 agosto 2012, sono stati da loro considerati sospetti. Sui documenti non vi era alcun timbro dell'AFD attestante la dichiarazione dei beni all'entrata in Svizzera. Il signor A.\_\_\_\_\_ è inoltre stato trovato in possesso di liquidità per un valore superiore a quello legalmente autorizzato per l'entrata in Italia. Nella vettura con lui viaggiava il signor E.\_\_\_\_\_.

**B.**

Dal controllo delle due imposizioni all'entrata in Svizzera dopo la data di acquisto, l'AFD – e meglio, la Direzione del circondario delle dogane di Lugano, Sezione antifrode doganale di Lugano (di seguito: SA Lugano) – ha appurato che non vi è effettivamente stata alcuna dichiarazione relativa ai due orologi, con pagamento dell'IVA sull'importazione svizzera, né sono state sbrigiate altre formalità doganali provvisorie. Il 29 ottobre 2013 e il 12 dicembre 2016 la SA Lugano ha pertanto avviato nei confronti dei signori D.\_\_\_\_\_ e A.\_\_\_\_\_ un'inchiesta per sospetto d'infrazione ai sensi della legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20) e della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA, RS 313.0).

**C.**

Al termine dell'inchiesta, il 22 dicembre 2017, la SA Lugano ha steso, a carico dei signori D.\_\_\_\_\_ e A.\_\_\_\_\_, due processi verbali finali nei quali veniva loro rimproverato di essersi resi colpevoli di infrazione alla LIVA. A suo avviso, il 9 agosto 2012, in occasione dell'entrata in Svizzera attraverso l'Ufficio doganale (di seguito: UD) aeroportuale di Z.\_\_\_\_\_ e A.\_\_\_\_\_ in provenienza da X.\_\_\_\_\_ e A.\_\_\_\_\_, essi avrebbero

infatti introdotto o fatto introdurre nel territorio elvetico, in omissione delle formalità doganali due orologi di lusso:

- un orologio di marca Patek Philippe, numero di serie (...), del valore imponibile di 80'300.40 franchi/79'830 euro, acquistato presso la B.\_\_\_\_\_ di X.\_\_\_\_\_ (Italia);
- un orologio di marca Rolex, numero di serie (...), del valore imponibile di 21'626.70 franchi/21'500 euro, acquistato presso la C.\_\_\_\_\_ di Y.\_\_\_\_\_ (Italia).

#### **D.**

Con decisione sull'obbligo di pagamento del 22 dicembre 2017, sulla base delle risultanze dell'inchiesta penale amministrativa, la SA Lugano ha altresì imposto il signor A.\_\_\_\_\_, ritenuto essere il vero acquirente degli orologi in questione, nonché colui che li avrebbe importati o fatti importare in Svizzera, al pagamento dell'IVA all'importazione di 8'154.10 franchi (oltre interessi di fr. 1'752.25), sulla base dell'art. 12 cpv. 1 e 2 DPA, in combinato disposto con l'art. 70 della legge del 18 marzo 2005 sulle dogane (LD, RS 631.0) nonché con l'art. 51 LIVA.

Nei confronti del signor D.\_\_\_\_\_, la SA Lugano non ha invece emesso alcuna decisione analoga, non essendo emersi elementi permettenti di considerarlo come assoggettato all'obbligo di pagamento in questione.

#### **E.**

Avverso la predetta decisione, il signor A.\_\_\_\_\_ – per il tramite dei suoi patrocinatori – ha presentato ricorso 1° febbraio 2018 dinanzi alla Direzione generale delle dogane (DGD), postulandone l'annullamento. In via principale, esso ha in sostanza contestato il suo assoggettamento al pagamento dell'IVA all'importazione, sollevando la sua estraneità ai fatti imputatogli, nella misura in cui il vero proprietario degli orologi in questione sarebbe il signor D.\_\_\_\_\_, unica persona responsabile per la loro omessa dichiarazione doganale e il conseguente pagamento dell'IVA all'importazione, ex art. 12 cpv. 2 DPA, in combinato disposto con l'art. 70 LD e l'art. 51 LIVA. In via subordinata, egli ha chiesto che il signor D.\_\_\_\_\_ venga riconosciuto debitore solidale sulla base dell'art. 12 cpv. 3 DPA.

#### **F.**

Con decisione su ricorso del 14 agosto 2018, la DGD ha respinto il suddetto ricorso 1° febbraio 2018 e confermato la decisione sull'obbligo di pagamento del 22 dicembre 2017 della SA Lugano.

**G.**

In parallelo, nell'ambito della procedura penale amministrativa, con decreto penale del 14 agosto 2018 ai sensi dell'art. 62 cpv. 1 DPA, la DGD ha altresì condannato il signor A. \_\_\_\_\_ ad una multa di 4'000 franchi, oltre spese processuali, per essersi reso colpevole di sottrazione d'imposta ai sensi della LIVA. Nei confronti del signor D. \_\_\_\_\_, con scritto 14 agosto 2018, la DGD ha invece pronunciato l'abbandono della procedura penale amministrativa ai sensi dell'art. 62 cpv. 2 DPA, non avendo constatato elementi permettenti di ritenerlo colpevole insieme al signor A. \_\_\_\_\_.

**H.**

Con ricorso 19 settembre 2018, il signor A. \_\_\_\_\_ (di seguito: ricorrente) – sempre per il tramite dei suoi patrocinatori – ha impugnato la decisione su ricorso del 14 agosto 2018 della DGD (di seguito: autorità inferiore) dinanzi al Tribunale amministrativo federale, postulandone l'annullamento. Protestando tasse, spese e ripetibili, il ricorrente ha in sostanza ribadito gli stessi argomenti avanzati dinanzi all'autorità inferiore, postulando che il signor D. \_\_\_\_\_ venga riconosciuto in via principale quale unico debitore solidale ex art. 12 cpv. 2 DPA, in combinato disposto con l'art. 70 LD e l'art. 51 LIVA, rispettivamente in via subordinata perlomeno quale debitore solidale ex art. 70 cpv. 3 LD. Egli lamenta inoltre una violazione del suo diritto di essere sentito, invocando una carente motivazione della decisione impugnata.

**I.**

In parallelo, nell'ambito della procedura penale amministrativa, con opposizione 20 ottobre 2018, il ricorrente ha altresì impugnato dinanzi all'autorità inferiore il decreto penale del 14 agosto 2018 pronunciato da quest'ultima nei suoi confronti.

Con decisione penale del 26 ottobre 2018, la DGD ha respinto detta opposizione, confermando il decreto penale del 14 agosto 2018.

Il 21 novembre 2018, vista la richiesta di giudizio da parte di un Tribunale avanzata dal ricorrente l'8 novembre 2018, l'autorità inferiore ha poi sospeso la procedura penale amministrativa in attesa dell'esito definitivo della procedura di ricorso pendente dinanzi allo scrivente Tribunale.

**J.**

Con risposta 28 novembre 2018, l'autorità inferiore ha postulato il rigetto del ricorso 19 settembre 2018 dinanzi allo scrivente Tribunale, riconfermandosi nella propria decisione.

**K.**

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

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

**1.1** Giusta l'art. 31 LTAF, il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 PA. In particolare, le decisioni su ricorso pronunciate dalla DGD in materia di riscossione posticipata possono essere impugnate dinanzi al Tribunale (cfr. art. 33 lett. d LTAF; art. 116 cpv. 1bis LD). Il Tribunale è dunque competente per dirimere la presente vertenza. Fatta eccezione per quanto prescritto direttamente dalla LTAF come pure da eventuali normative speciali, la procedura dinanzi al Tribunale è di principio retta dalla PA (cfr. art. 37 LTAF; art. 2 cpv. 4 PA). Su riserva dell'art. 2 cpv. 1 PA – che per inciso menziona dei principi comunque applicati per analogia dal Tribunale nell'ambito delle procedure in materia doganale – quanto precede vale altresì per le procedure di ricorso in materia doganale, compresa quella in oggetto, benché la procedura di imposizione doganale non sia di per sé retta dalla PA (cfr. art. 3 lett. e PA; [tra le tante] sentenze del TAF A-2482/2017 del 16 luglio 2018 consid. 1.2 e 3; A-340/2015 del 28 novembre 2016 consid. 1.2).

**1.2** Il presente ricorso è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (art. 52 PA). L'atto impugnato è una decisione su ricorso della DGD fondata sul diritto pubblico federale giusta l'art. 5 PA, che assoggetta il ricorrente al pagamento posticipato dell'IVA all'importazione in rapporto alla mancata dichiarazione all'importazione di due orologi di lusso. Il ricorrente ha chiaramente un interesse a che la stessa venga annullata ed è pertanto legittimato a ricorrere ai sensi dell'art. 48 PA. Il suo ricorso è dunque ricevibile in ordine e dev'essere esaminato nel merito.

**2.**

**2.1** Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (cfr. art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (cfr. art. 49 lett. b PA) nonché l'inadeguatezza (cfr. art. 49 lett. c PA; cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>a</sup> ed. 2013, n. 2.149).

In particolare, ai sensi dell'art. 49 lett. b PA, l'accertamento dei fatti è incompleto allorquando tutte le circostanze di fatto e i mezzi di prova determinanti per la decisione non sono stati presi in considerazione dall'autorità inferiore. L'accertamento è invece inesatto allorquando l'autorità ha omesso d'amministrare la prova di un fatto rilevante, ha apprezzato in maniera erronea il risultato dell'amministrazione di un mezzo di prova, o ha fondato la propria decisione su dei fatti erronei, in contraddizione con gli atti dell'incanto, ecc. (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-8035/2015 del 14 novembre 2017 consid. 2.1; A-3440/2012 del 21 gennaio 2014 consid. 2.1.2 con rinvii).

**2.2** Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi adottati (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTF 142 V 551 consid. 5; 141 V 234 consid. 1; DTAF 2007/41 consid. 2; MOOR/POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3<sup>a</sup> ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti 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 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 143 II 425 consid. 5.1; 140 I 285 consid. 6.3.1; 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 140 I 285 consid. 6.3.1; 119 III 70 consid. 1; MOOR/POLTIER, *op. cit.*, no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

### **3.**

Nel suo gravame, il ricorrente solleva dapprima una violazione del suo diritto di essere sentito, indicando che la motivazione della decisione impugnata sarebbe carente, in quanto il *modus operandi* descritto dalle autorità doganali ed imputatogli per ritenerlo quale unico debitore doganale

non emergerebbe in modo chiaro e completo dagli atti dell'incarto. A suo avviso, risulterebbe piuttosto che il vero ed unico debitore doganale sarebbe il signor D. \_\_\_\_\_ (cfr. ricorso 19 settembre 2018, punti 6 e 7).

Ciò premesso, poiché il diritto di essere sentito è una garanzia di natura formale, la cui violazione implica, di principio, l'annullamento della decisione resa dall'autorità, indipendentemente dalle possibilità di successo del ricorso nel merito (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 135 I 187 consid. 2.2; 132 V 387 consid. 5.1; DTAF 2009/36 consid. 7), tale doglianza verrà esaminata prioritariamente dal Tribunale qui di seguito.

### **3.1**

**3.1.1** Il diritto di essere sentito, sancito dall'art. 29 cpv. 2 Cost., garantisce all'interessato il diritto di esprimersi prima che sia resa una decisione sfavorevole nei suoi confronti (cfr. artt. 29 e 30 PA), il diritto di prendere visione dell'incarto (cfr. art. 26 PA), la facoltà di offrire mezzi di prova su fatti suscettibili di influire sul giudizio, di esigerne l'assunzione, di partecipare alla loro assunzione e di potersi esprimere sulle relative risultanze, nella misura in cui esse possano influire sulla decisione (cfr. art. 18 PA applicabile in ogni caso per analogia dinanzi al Tribunale, malgrado la riserva dell'art. 2 cpv. 1 PA [cfr. {tra le tante} sentenza del TAF A-5446/2016 del 23 maggio 2018 consid. 2.2 con rinvii]; art. 29 PA), nonché di ottenere una decisione motivata (cfr. art. 35 PA; DTF 144 I 11 consid. 5.3; 135 II 286 consid. 5.1; sentenze del TF 4A\_35/2010 del 19 maggio 2010; 8C\_321/2009 del 9 settembre 2009; sentenza del TAF A-7094/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2 con rinvii; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2<sup>a</sup> ed. 2018, n. 1528 segg.).

**3.1.2** In particolare, il diritto di essere sentito sancisce per l'autorità il dovere di motivare le proprie decisioni. A livello procedurale, tale garanzia è ancorata all'art. 35 PA. Scopo di ottenere una decisione motivata è che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena coscienza di causa e che l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo (cfr. DTF 142 II 49 consid. 9.2; 134 I 83 consid. 4.1; 129 I 232 consid. 3.2; 126 I 97 consid. 2b). È quindi sufficiente che l'autorità si esprima sulle circostanze significative atte ad influire in un modo o nell'altro sul giudizio di merito. L'autorità non è tuttavia tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati dal ricorrente, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. DTF 143 III 65 consid. 5.2; 142 IV 249 consid. 1.3.1; 130 II 530 consid. 4.3; 129 II 232 consid. 3.2; 126 I 97 consid. 2b). Peraltro, la motivazione non deve necessariamente trovarsi nella decisione stessa;

essa può anche trovarsi in un documento separato che sia stato portato a conoscenza dell'interessato o può discendere dal rinvio a una presa di posizione di un'altra autorità sempre portata a conoscenza dell'interessato (cfr. DTF 123 I 31 consid. 2c; 113 II 204 consid. 2; DTAF 2013/46 consid. 6.2.5); basta che il destinatario sia in grado di procurarsi i documenti ai quali la decisione rimanda. L'ampiezza della motivazione non può tuttavia essere stabilita in modo uniforme. Essa va determinata tenendo conto dell'insieme delle circostanze della fattispecie e degli interessi della persona toccata nonché applicando i principi sviluppati dalla giurisprudenza del Tribunale federale. La motivazione può anche essere sommaria, ma vi si devono perlomeno dedurre gli elementi essenziali sui quali l'autorità si è fondata per rendere il proprio giudizio (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-6362/2015 del 16 gennaio 2017 consid. 3.1.2; ADELIO SCOLARI, Diritto amministrativo, Parte generale, 2002, n. 531 e 535 con rinvii).

**3.1.3** A titolo eccezionale, la violazione del diritto di essere sentito può essere sanata nella procedura di ricorso, se i motivi determinanti sono stati addotti in risposta dall'autorità, se il ricorrente ha potuto commentarli in un successivo memoriale e, soprattutto, se il potere d'esame della giurisdizione competente non è più ristretto di quello dell'istanza inferiore (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 135 I 187 consid. 2.2; 133 I 201 consid. 2.2; sentenza del TF 1C\_104/2010 del 29 aprile 2010 consid. 2.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-1876/2013 del 6 gennaio 2015 consid. 3.5 con rinvii).

**3.2** In proposito, il Tribunale rileva quanto segue. Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore ha dapprima esposto i fatti, le norme e i principi applicabili alla fattispecie (cfr. decisione impugnata, consid. 2 e 3). Essa ha poi indicato in dettaglio i motivi per i quali ha considerato il ricorrente quale persona tenuta al pagamento dell'IVA all'importazione in oggetto ai sensi dell'art. 12 cpv. 2 DPA. Essa ha infatti esposto in maniera trasparente e chiara le risultanze dell'inchiesta penale amministrativa, segnatamente quanto emerso dagli interrogatori del signor D. \_\_\_\_\_ e dello stesso ricorrente, dalla documentazione di I. \_\_\_\_\_ del signor D. \_\_\_\_\_, dalle due fatture all'esportazione (modulo Refund Cheque e fattura) relative ai due orologi di lusso, dalla ricevuta di pagamento di un acconto per l'acquisto di un orologio, dal documento relativo ad un prestito su pegno mediante deposito di uno dei due orologi, ecc. L'autorità inferiore si è inoltre confrontata con le argomentazioni del ricorrente, prendendo posizione al riguardo e spiegando perché lo ha ritenuto quale debitore doganale dell'IVA all'importazione in oggetto (cfr. decisione impugnata, consid. 4 e 5). In tale frangente, il Tribunale non intravede alcun valido motivo per ritenere la motivazione della decisione impugnata come insufficiente. Il fatto che il



ricorrente non si trovi d'accordo con l'apprezzamento dei fatti, delle prove e con le conseguenti conclusioni dell'autorità inferiore, poiché ritiene che dagli elementi dell'incarto risulterebbe invero che sarebbe il signor D. \_\_\_\_\_ a dover essere considerato quale debitore doganale, non significa ancora che la motivazione della decisione impugnata sia insufficiente. Ora, dall'esame della censura del ricorrente, risulta piuttosto ch'esso – più che una violazione del suo diritto di essere sentito – invoca invero nei confronti dell'autorità inferiore un apprezzamento errato delle prove, rispettivamente un accertamento inesatto dei fatti ai sensi dell'art. 49 lett. b PA (cfr. consid. 2.1 del presente giudizio). Anche ad avere ancora dubbi circa la censura della violazione del diritto di essere sentito – come visto, qui non data – la stessa va comunque considerata come sanata dinanzi al Tribunale, nella misura in cui quest'ultimo avrà modo di esaminare in dettaglio la validità degli elementi di prova ritenuti dall'autorità inferiore, alla luce anche degli argomenti sollevati dal ricorrente (cfr. consid. 3.1.3 e 5 del presente giudizio).

#### **4.**

Nel caso in disamina, oggetto del litigio è la riscossione posticipata dell'IVA all'importazione ex art. 12 cpv. 2 DPA, in combinato disposto con l'art. 70 cpv. 2 LD e l'art. 51 LIVA, pronunciata dalle autorità doganali svizzere – ovvero, dalla SA Lugano e confermata dall'autorità inferiore – nei confronti del ricorrente, considerato quale reale acquirente ed importatore di due orologi di lusso acquistati in Italia (un orologio di marca Patek Philippe n. (...)) e un orologio di marca Rolex n. (...)), introdotti in Svizzera il 9 agosto 2012 in omissione delle formalità doganali attraverso l'UD aeroportuale di Z. \_\_\_\_\_ in provenienza da X. \_\_\_\_\_. Detta riscossione posticipata è recisamente contestata dal ricorrente, il quale solleva in via principale la sua estraneità ai fatti imputatogli, in quanto il vero proprietario dei due predetti orologi non sarebbe lui, bensì il signor D. \_\_\_\_\_, unico debitore doganale dell'IVA all'importazione ex art. 12 cpv. 2 DPA, in combinato disposto con l'art. 70 cpv. 2 LD e l'art. 51 LIVA. In via subordinata, egli ritiene che il signor D. \_\_\_\_\_ andrebbe perlomeno riconosciuto quale debitore solidale ex art. 70 cpv. 3 LD (cfr. ricorso 19 settembre 2018, punti 8 e 9).

In tale contesto, prima di determinarsi in dettaglio al riguardo (cfr. consid. 5 del presente giudizio), il Tribunale richiamerà i principi applicabili alla presente fattispecie (cfr. consid. 4.1 segg. del presente giudizio).

**4.1** Giusta la legislazione doganale (cfr. art. 7 LD), le merci introdotte nel territorio doganale o asportate da esso sono soggette all'obbligo doganale

e devono essere tassate secondo la LD, nonché la legge federale del 9 ottobre 1986 sulla tariffa delle dogane (LTD, RS 632.10). Di principio, dette merci soggiacciono altresì all'IVA all'importazione, alla quale è applicabile la legislazione doganale, su riserva di disposizioni contrarie della LIVA (cfr. art. 50 segg. LIVA). Rimangono 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. 1 cpv. 2 LTD; art. 2 cpv. 1 LD e art. 8 segg. LD; art. 53 LIVA).

## **4.2**

**4.2.1** 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. Detta norma definisce il cerchio delle cosiddette persone soggette all'obbligo di presentazione, nelle quali rientrano segnatamente – così come precisato dall'art. 75 dell'ordinanza del 1° novembre 2006 sulle dogane (OD, RS 631.01) – i trasportatori di merci, la persona incaricata della presentazione, l'importatore, il destinatario, il mittente, il mandante. Accanto alle persone soggette all'obbligo di presentazione, anche le persone incaricate di allestire la dichiarazione doganale sono soggette all'obbligo di dichiarazione (cfr. art. 26 lett. a e b LD). In quest'ultimo caso, si tratta primordialmente dello speditore o del dichiarante doganale che allestiscono la dichiarazione doganale (DTAF 2015/35 consid. 3.3.2). Le persone soggette all'obbligo di presentare la merce e all'obbligo di dichiarazione rientrano nel cerchio dei debitori doganali ai sensi dell'art. 70 LD e rispondono, di principio, solidalmente dell'obbligazione doganale (cfr. art. 70 cpv. 3 LD; [tra le tante] sentenze del TAF A-5996/2017 del 5 settembre 2018 consid. 2.3; A-1941/2015 del 25 agosto 2015 consid. 2.3). Ora, dal momento che tutte le persone assoggettate all'obbligazione doganale rispondono solidalmente dei tributi doganali, le autorità doganali possono infatti rivolgersi ad ognuna di loro, rispettivamente a qualsiasi debitore doganale. Spetta semmai alla persona assoggettata al pagamento, il compito di far valere il proprio diritto di regresso contro gli altri assoggettati, secondo quanto prescritto dal diritto civile (cfr. art. 70 cpv. 3 LD; [tra le tante] sentenze del TAF A-1234/2017 del 17 aprile 2019 consid. 6.4.1 con rinvii; A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.3; A-3798/2009 del 27 marzo 2012 consid. 5.1.4 con rinvii).

**4.2.2** A tenore dell'art. 51 cpv. 1 LIVA, è assoggettato all'IVA all'importazione chi è debitore doganale secondo l'art. 70 cpv. 2 e 3 LD. Le condizioni che reggono l'assoggettamento a tale obbligo secondo gli artt. 26 e 70 LD sono parimenti pertinenti in tale occorrenza (cfr. [tra le tante] sentenze del

TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.5; A-3798/2009 del 27 marzo 2012 consid. 5.1.5 con rinvii).

**4.3** La base dell'imposizione doganale è la dichiarazione doganale (cfr. art. 18 cpv. 1 LD in combinato disposto con l'art. 25 LD). Il regime doganale è fondato sul principio dell'autodichiarazione. In virtù di detto principio, la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve presentare le merci alla dogana e dichiararla sommariamente, presentando altresì i documenti di scorta (cfr. art. 25 cpv. 1 LD). Tra i documenti di scorta – ovvero i documenti importanti per l'imposizione doganale – rientrano segnatamente le prove d'origine (cfr. art. 80 cpv. 1 OD). Detto in altri termini, la legislazione doganale impone alle persone soggette all'obbligo di dichiarazione di prendere tutte le disposizioni necessarie, secondo la legge e i regolamenti, per l'esecuzione del controllo doganale stesso e la determinazione dell'obbligazione doganale. Le persone soggette all'obbligo di dichiarazione hanno la piena responsabilità per la presentazione nonché la completa, corretta e tempestiva dichiarazione della merce. A loro vengono pertanto poste delle esigenze severe in rapporto al loro dovere di diligenza (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-2911/2017 del 3 aprile 2019 consid. 4.1.3 con rinvii; A-714/2018 del 23 gennaio 2019 consid. 8.2 con rinvii).

**4.4** L'importazione di merci soggetta a dazio e all'IVA, omettendo di dichiararle totalmente o parzialmente, costituisce un'infrazione alla legislazione fiscale applicabile (cfr. art. 118 LD, art. 96 segg. LIVA). Giusta i rinvii dell'art. 128 cpv. 1 LD nonché dell'art. 103 segg. LIVA, l'art. 12 DPA è applicabile alle infrazioni doganali (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-5997/2017 del 5 settembre 2018 consid. 2.3.3; A-7392/2014 dell'8 agosto 2016 consid. 4.2.1).

**4.4.1** L'art. 12 cpv. 1 lett. a DPA dispone che qualora, per un'infrazione alla legislazione amministrativa federale, una tassa non è stata a torto riscossa, essa deve essere pagata successivamente, interessi compresi, e ciò indipendentemente dalla punibilità di una determinata persona. Giusta l'art. 12 cpv. 2 DPA, obbligata al pagamento è la persona che ha fruito dell'indebito profitto, segnatamente quella obbligata al pagamento della tassa. In materia doganale, si tratta in particolare della persona assoggetta al pagamento ai sensi degli artt. 26 e 70 cpv. 2 LD. Per prassi costante, detta persona è infatti ipso facto considerata aver fruito dell'illecito profitto di cui all'art. 12 cpv. 2 DPA (cfr. DTF 107 Ib 198 consid. 6c; sentenza del TF 2A.82/2005 del 23 agosto 2005 consid. 3.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-1107/2018 del 17 settembre 2018 consid. 2.6.2; A-5996/2017 del 5 settembre 2018 consid. 2.5.4). Essa risponde anche quando non era al corrente della falsa

dichiarazione doganale e anche quando non ha fruito di un illecito profitto. Una colpa e, soprattutto, un'azione penale non costituiscono pertanto una premessa per l'obbligo di pagamento secondo l'art. 12 cpv. 1 e 2 DPA. È invece 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. DTF 129 II 160 consid. 3.2; 107 Ib 198 consid. 6c/d; 106 Ib 218 consid. 2c; sentenze del TF 2C\_414/2013 del 2 febbraio 2014 consid. 3.2; 2C\_456/2010 del 7 marzo 2011 consid. 5.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-1107/2018 del 17 settembre 2018 consid. 2.6.3 con rinvii; A-5996/2017 del 5 settembre 2018 consid. 2.5.3).

**4.4.2** Giusta l'art. 12 cpv. 3 DPA, la persona che, intenzionalmente, ha commesso l'infrazione o vi ha partecipato risponde poi in solido, con le persone obbligate al pagamento secondo l'art. 12 cpv. 2 DPA, della somma da pagare o da restituire (cfr. al riguardo, [tra le tante] sentenza del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.6.5 con rinvii).

## 5.

**5.1** In concreto, il Tribunale rileva preliminarmente come sia qui incontestato che il 9 agosto 2012 il signor D. \_\_\_\_\_ e il ricorrente hanno lasciato insieme X. \_\_\_\_\_ (Italia) con un volo a destinazione di Z. \_\_\_\_\_ (Svizzera). È altresì indiscusso che in detta occasione i due seguenti orologi di lusso sono stati importati in Svizzera, in omissione delle formalità doganali:

- orologio di marca Patek Philippe, numero di serie (...), del valore imponibile di 80'300.40 franchi/79'830 euro, acquistato presso la B. \_\_\_\_\_ di X. \_\_\_\_\_ (Italia);
- orologio di marca Rolex, numero di serie (...), del valore imponibile di 21'626.70 franchi/21'500 euro, acquistato presso la C. \_\_\_\_\_ di Y. \_\_\_\_\_ (Italia).

È poi appurato che per questi due orologi di lusso è stato richiesto ed ottenuto il rimborso dell'IVA italiana, mediante due fatture all'esportazione/tax-free (un modulo Refund Cheque e una fattura) stese a nome del signor D. \_\_\_\_\_ e timbrate il 9 agosto 2012 dall'autorità doganale italiana di X. \_\_\_\_\_ (cfr. atto n. 2 dell'incarto n. \*\*\* prodotto dalla DGD [di seguito: inc. DGD]). È inoltre pacifico che queste fatture sono però state rinvenute in possesso del ricorrente durante il controllo doganale in entrata in Italia esperito il 12 settembre 2012 dall'autorità doganale italiana di W. \_\_\_\_\_ (cfr. atti n. 1 e 3 dell'inc. DGD). È altresì appurato che detti orologi, vista l'omessa dichiarazione all'entrata nel territorio doganale elvetico, non sono

però stati imposti all'IVA all'importazione svizzera. Orbene, tale fattispecie – a prescindere dalla questione a sapere chi l'abbia provocata o meno – configura una sottrazione d'imposta ai sensi dell'art. 96 cpv. 4 lett. a LIVA, sicché una riscossione posticipata dell'IVA all'importazione giusta l'art. 12 cpv. 1 lett. a DPA risulta in ogni caso qui giustificata (cfr. consid. 4.4.1 del presente giudizio).

Ciò posto, litigiosa è unicamente la questione a sapere se è a giusto titolo che le due autorità doganali svizzere – la SA Lugano e l'autorità inferiore – hanno qualificato il ricorrente di reale proprietario dei due suddetti orologi di lusso, rispettivamente d'importatore o persona che gli ha fatti importare in Svizzera, in omissione delle formalità doganali, ritenendolo pertanto quale unico debitore doganale tenuto al pagamento posticipato dell'IVA all'importazione in oggetto ex art. 12 cpv. 2 DPA, in combinato disposto con l'art. 70 cpv. 2 LD e l'art. 51 cpv. 1 LIVA. In tale contesto, si tratta altresì di verificare se è a giusto titolo che il signor D.\_\_\_\_\_ non è invece stato considerato dalle autorità doganali svizzere quale debitore doganale tenuto al pagamento posticipato dell'IVA all'importazione in oggetto ex art. 12 cpv. 2 DPA, in combinato disposto con l'art. 70 cpv. 2 LD e l'art. 51 cpv. 1 LIVA, rispettivamente quale debitore solidale ex art. 70 cpv. 3 LD.

## 5.2

**5.2.1** Con tale premessa, il Tribunale osserva come nella decisione impugnata l'autorità inferiore abbia innanzitutto esposto quanto emerso dalle dichiarazioni rilasciate dal signor D.\_\_\_\_\_ (cfr. consid. 5.2.1.1 del presente giudizio) e dal ricorrente (cfr. consid. 5.2.1.2 del presente giudizio) durante gli interrogatori tenutosi dinanzi alla SA Lugano (cfr. decisione impugnata, consid. 4.1 e 4.2).

**5.2.1.1** In occasione dell'interrogatorio del 29 ottobre 2013, il signor D.\_\_\_\_\_ ha dichiarato quanto segue in merito all'acquisto dei due orologi di marca (cfr. processo verbale d'interrogatorio del 29 ottobre 2013 di cui all'atto n. 6 dell'inc. DGD, pag. 4):

*« [...] Il Sig. A.\_\_\_\_\_ mi aveva chiesto di seguirlo per un viaggio d'affari a X.\_\_\_\_\_. Una volta giù, nel tempo libero, mi chiese d'acquistargli per lui i due orologi in oggetto. Pertanto ci siamo recati assieme presso il negoziante di X.\_\_\_\_\_ e lui a scelto la merce, lui a pagato la merce, tuttavia non so dirvi le modalità di pagamento. Io avevo consegnato il passaporto a A.\_\_\_\_\_, il quale lo ha consegnato al mento dell'allestimento della documentazione tax free. Per l'altro orologio (acquistato a Y.\_\_\_\_\_) io non ero presente, l'acquisto era stato fatto precedentemente dal sig. A.\_\_\_\_\_ il quale aveva utilizzato il mio dati analogamente a quanto successo a X.\_\_\_\_\_. Quest'ultimo orologio ci è stato recapitato per posta all'albergo di X.\_\_\_\_\_ durante il nostro soggiorno. Preciso che io avevo personalmente autorizzato il*

A.\_\_\_\_\_ ad utilizzare i miei dati. Dunque i due orologi non mi sono mai appartenuti e sono sempre stati di proprietà del sig. A.\_\_\_\_\_. Preciso che sono stato io personalmente a far apporre presso l'aeroporto di X.\_\_\_\_\_ il timbro dell'Autorità doganale italiana [...] ».

In merito all'omessa dichiarazione dei due orologi all'entrata in Svizzera egli ha poi precisato quanto segue (cfr. atto n. 6 dell'inc. DGD, pag. 4 seg.):

« [...] La merce era nel bagaglio a mano del Sig. A.\_\_\_\_\_, in quanto di sua proprietà. Sbarcati a Z.\_\_\_\_\_ A.\_\_\_\_\_ aveva la sua valigia con gli orologi, io viaggiavo senza alcuna merce ed ho pertanto improntato la via verde. Io ho anticipato A.\_\_\_\_\_ alla dogana, in quanto sapevo che lui non aveva intenzione di dichiararli e non volevo essere presente al momento di un eventuale controllo se le cose fossero andate storte, e le autorità doganali avrebbero proceduto in tal senso. Quindi, dopo il mio passaggio ho attesa A.\_\_\_\_\_ nella Hall dell'aeroporto e quando ci siamo ritrovati mi ha comunicato che nessuno l'aveva controllato. [...] Entrambi gli orologi sono entrati in Svizzera presso l'aeroporto di Z.\_\_\_\_\_ e poi sono stati trasferiti a V.\_\_\_\_\_ via treno [...] ».

In tale occasione, per quanto riguarda le modalità di rimborso dell'IVA italiana, il signor D.\_\_\_\_\_ ha affermato (cfr. atto n. 6 dell'inc. DGD, pag. 5):

« [...] Per i due orologi, l'IVA è stata rimborsata su un conto postale a mio nome che poi è stato chiuso. In seguito ho prelevato l'IVA in contante e l'ho consegnata a A.\_\_\_\_\_ personalmente durante un incontro avvenuto qualche mese dopo l'acquisto. Non so cosa abbia fatto A.\_\_\_\_\_ dell'importo consegnato. Da tutto ciò non ho tratto un guadagno diretto a livello di denaro, volevo assicurarmi la fedeltà del cliente al momento che mi ero spostato dalla F.\_\_\_\_\_ alla G.\_\_\_\_\_, fatto che non ha funzionato. Attualmente non ho più grossi contatti con A.\_\_\_\_\_, se non sporadicamente [...] ».

Egli ha poi dichiarato che il ricorrente non gli avrebbe nascosto la sua intenzione di non dichiarare la merce all'entrata in Svizzera (cfr. atto n. 6 dell'inc. DGD, pag. 6):

« [...] Mi è stata comunicata questa sua intenzione all'aeroporto di X.\_\_\_\_\_ poco dopo aver ottenuto i documenti timbrati dal finanziere italiano. Ormai era fatta e lui mi ha comunicato di voler risparmiare anche l'8% d'IVA svizzera, non ho potuto fare altro che assecondare il suo gioco. [...] Come prima reazione ho gli ha detto che non era corretto farlo. Visto che non voleva cambiare la sua idea, gli ho detto che se voleva farlo sarebbe stato lui a trasportare la merce fisicamente attraverso il confine [...] ».

Dette dichiarazioni sono poi state confermate dal signor D.\_\_\_\_\_ in occasione della continuazione dell'interrogatorio del 4 ottobre 2018 (cfr. continuazione interrogatorio del 4 ottobre 2018 di cui all'atto n. 6 dell'inc. DGD).

**5.2.1.2** Da parte sua, durante l'interrogatorio del 12 dicembre 2016, il ricorrente ha invece dichiarato che i due orologi di lusso in questione apparterebbero invero al signor D.\_\_\_\_\_. Sarebbe infatti stato lui a sceglierli, pagarli ed acquistarli, nonché ad occuparsi delle relative formalità all'esportazione, richiedendo ed ottenendo gli appositi timbri all'autorità doganale italiana. Egli ha negato che il signor D.\_\_\_\_\_ gli avrebbe consegnato il passaporto per effettuare l'acquisto e far allestire dalle due gioiellerie le due fatture all'esportazione alla base del rimborso dell'IVA italiana. Detti orologi sarebbero sempre stati custoditi dal signor D.\_\_\_\_\_, che gli avrebbe importati in Svizzera (cfr. processo verbale d'interrogatorio del 12 dicembre 2016 di cui all'atto n. 16 dell'inc. DGD, pag. 3 seg.). Egli non sa dire se il signor D.\_\_\_\_\_ li abbia dichiarati alla dogana svizzera. I due sarebbero legati da una forte amicizia e non da una relazione professionale (cfr. atto n. 16 dell'inc. DGD, pag. 5). Il ricorrente ha poi recisamente negato di aver ricevuto da D.\_\_\_\_\_ il rimborso dell'IVA italiana. Circa le due fatture all'esportazione rinvenute in suo possesso dalle autorità doganali italiane, il ricorrente ha dichiarato di averle con sé in quanto avrebbe dovuto consegnarle per conto del signor D.\_\_\_\_\_ alle due gioiellerie, unicamente per fare un piacere a quest'ultimo (cfr. atto n. 16 dell'inc. DGD, pag. 6).

**5.2.2** L'autorità inferiore ha poi esaminato quanto emerso durante l'interrogatorio in contraddittorio del signor D.\_\_\_\_\_ e del ricorrente tenutosi il 9 febbraio 2017 dinanzi alla SA Lugano (cfr. processo verbale d'interrogatorio / confronto tra le parti del 9 febbraio 2017 di cui all'atto n. 19 dell'inc. DGD) e dai vari documenti discussi in tale occasione, e meglio dal contratto di polizza n. 21174 del 9 luglio 2013 relativo ad un prestito su pegno presso l'H.\_\_\_\_\_ di V.\_\_\_\_\_ e i documenti correlati (cfr. consid. 5.2.2.1 del presente giudizio), dalla ricevuta di pagamento del 30 luglio 2012 rilasciata dalla C.\_\_\_\_\_ di Y.\_\_\_\_\_ (cfr. consid. 5.2.2.2 del presente giudizio), dagli estratti del conto privato postale n. (...) intestato al signor D.\_\_\_\_\_ e dal relativo questionario del 6 agosto 2012 di I.\_\_\_\_\_ (cfr. consid. 5.2.2.3 del presente giudizio; cfr. decisione impugnata, consid. 4.3).

**5.2.2.1** Più nel dettaglio, dall'esame del contratto di polizza n. 21174 relativo ad un prestito su pegno presso l'H.\_\_\_\_\_ di V.\_\_\_\_\_, l'autorità inferiore – come la SA Lugano che l'ha preceduta – ha constatato che il 9 luglio 2013 il ricorrente ha dato in pegno l'orologio di marca denominato « 1 OROLOGIO PATEK PHILIPPE CASSA PLATINO CINT PELLE N° (...) REF (...) » a garanzia di un prestito di 14'800 franchi (cfr. contratto allegato all'atto n. 19 dell'inc. DGD). Ivi apponendo la sua

firma, il ricorrente ha di fatto riconosciuto di essere il proprietario del predetto orologio:

*« [...] Il debitore dichiara che gli oggetti di cui sopra sono di sua piena legale proprietà e disponibilità e non sono provento di reato [...] ».*

Il contratto riporta inoltre i dati personali del ricorrente. Ora, da un confronto con il modulo Refund Cheque rilasciato al signor D. \_\_\_\_\_ e scoperto il 12 settembre 2012 in possesso del ricorrente, le due precedenti autorità doganali svizzere hanno ritenuto che di fatto si tratterebbe dello stesso orologio di marca indicato nel suddetto modulo e acquistato presso B. \_\_\_\_\_ di X. \_\_\_\_\_, i dati combaciando tra di loro: « OROLOGIO DA POLSO MARCA PATEK PHILIPPE IN PLATINO E PELLE REF. (...) N. (...) » (cfr. atto n. 2 dell'inc. DGD). Detto orologio è poi stato ritirato il 9 aprile 2014 dallo stesso ricorrente. Come la SA Lugano, l'autorità inferiore ha poi rilevato che per questo pegno il ricorrente aveva sottoscritto una procura a favore del signor D. \_\_\_\_\_ per saldare il prestito e ritirare il pegno (cfr. allegato all'atto n. 19 dell'inc. DGD). Al riguardo, il ricorrente non ha preso posizione, indicando solamente che si tratterebbe di un fatto avvenuto più di un anno dopo e non attinente alla fattispecie in oggetto (cfr. atto n. 19 dell'inc. DGD, pag. 9 seg.). Da parte sua, il signor D. \_\_\_\_\_ ha invece dichiarato quanto segue (cfr. atto n. 19 dell'inc. DGD, pag. 10):

*« [...] In merito alla delega vorrei precisare che essendo io a V. \_\_\_\_\_, essendoci un termine per saldare il prestito ed essendo il signor A. \_\_\_\_\_ spesso fuori nazione per lavoro, semplicemente onde evitare di superare il termine e quindi perdere tale orologio, egli mi ha concesso la delega [...] ».*

**5.2.2.2** Dall'esame della ricevuta di pagamento rilasciata dalla C. \_\_\_\_\_ di Y. \_\_\_\_\_ al ricorrente stesso, l'autorità inferiore – alla stregua della SA Lugano – ha constatato ch'esso il 30 luglio 2012 avrebbe versato un acconto di 900 euro per l'acquisto di un orologio di marca con l'indicazione « ref. (...) [...] » (cfr. ricevuta allegata all'atto n. 19 dell'inc. DGD). Ora, da un confronto con la fattura n. 29 del 6 agosto 2012 della C. \_\_\_\_\_ di Y. \_\_\_\_\_ rilasciata al signor D. \_\_\_\_\_, scoperta il 12 settembre 2012 in possesso del ricorrente, entrambe le autorità doganali hanno ritenuto che doveva trattarsi di un acconto versato per l'acquisto del Rolex qui litigioso, i due numeri di riferimento combaciando tra di loro: « OROLOGIO ROLEX (...) » (cfr. atto n. 2 dell'inc. DGD). Al riguardo, il ricorrente ha dichiarato quanto segue, indicando di non sentirsi di fare nessuna ipotesi circa il motivo per cui vi figuri il suo nome (cfr. atto n. 19 dell'inc. DGD, pag. 11):

*« [...] È la prima volta che vedo questo documento in quanto non c'è la mia firma. Questo documento non dimostra che ho comprato io l'orologio. Non*



*riporta nessun timbro di nessun negoziante, nessuna numerazione di serie progressiva, requisito essenziale in base alle normative vigenti italiane e non riporta nessuna firma e timbro [...] ».*

**5.2.2.3** Per finire, l'autorità inferiore – sempre alla stregua della SA Lugano – ha poi appurato l'esistenza di un conto privato in euro n. (...) aperto il 20 luglio 2012 presso I. \_\_\_\_\_ e chiuso l'11 ottobre 2012 (cfr. estratto conto allegato all'atto n. 19 dell'inc. DGD). Benché intestato al signor D. \_\_\_\_\_, il conto sarebbe invero stato gestito da quest'ultimo per conto del ricorrente, all'epoca verosimilmente suo cliente e avente diritto economico degli averi ivi depositati in vista dell'acquisto dei due orologi di lusso in Italia. Ciò emergerebbe dal questionario relativo alle transazioni eseguite del 6 agosto 2012 richiesto da I. \_\_\_\_\_ e compilato dal signor D. \_\_\_\_\_ il 21 agosto 2012, ovvero prima dell'avvio dell'inchiesta nei suoi confronti, dunque in un momento in cui egli non avrebbe avuto alcun motivo di inventare un'implicazione del ricorrente nell'acquisto degli orologi al fine di celare il fatto ch'egli ne fosse il proprietario (cfr. questionario allegato all'atto n. 19 dell'inc. DGD). Dall'esame dell'estratto del conto postale per il periodo dal 1° gennaio 2012 all'11 ottobre 2012 e dei dettagli riportati per ogni transazione, entrambe le autorità doganali hanno potuto appurare che lo stesso sarebbe stato verosimilmente aperto unicamente allo scopo di semplificare le operazioni di acquisto dei due orologi di lusso e il relativo rimborso dell'IVA italiana, viste le connessioni tra gli accrediti e gli addebiti registrati (cfr. estratto conto allegato all'atto n. 19 dell'inc. DGD):

Data	Accredito	Addebito	Osservazioni
24.07.2012	EUR 30'000.00 EUR 50'000.00		Versamenti tramite polizza
27.07.2012		EUR 79'848.73	Pagamento orologio Patek Philippe
02.08.2012	EUR 21'500.00		Versamento allo sportello
03.08.2012		EUR 21'518.72	Pagamento orologio Rolex
24.09.2012	EUR 3'731.40		Rimborso IVA estera Rolex
26.09.2012	EUR 13'854.79		Rimborso IVA estera Patek Philippe
11.10.2012		EUR 17'720.01	Chiusura conto

Quanto precede corrisponde peraltro a quanto dichiarato dal signor

D.\_\_\_\_\_ in occasione della continuazione dell'interrogatorio del 4 ottobre 2018 (cfr. atto n. 6 dell'inc. DGD, pag. 2 e pag. 4 seg.).

**5.2.3** Ciò posto, il Tribunale osserva come alla luce di tutti questi elementi, l'autorità inferiore – così come la SA Lugano – abbia poi ritenuto come credibili e coerenti le dichiarazioni del signor D.\_\_\_\_\_ in occasione degli interrogatori del 29 ottobre 2013, del 9 febbraio 2017 e del 4 ottobre 2018 che spiegherebbero l'esistenza dei documenti redatti a nome del ricorrente. Essa ha poi rilevato che il ricorrente, confrontato il 9 febbraio 2017 con questi i documenti, non avrebbe invece voluto esprimersi in merito e/o non ha fornito alcuna risposta convincente. Conformemente a quanto affermato dal signor D.\_\_\_\_\_ e sulla base degli indizi in tal senso – in particolare, visto che il ricorrente era in possesso dei documenti di rimborso dell'IVA italiana il 12 settembre 2012, ch'egli era l'avente diritto economico del conto privato postale in questione e, soprattutto, ch'egli stesso ha depositato, a suo nome, l'orologio di marca Patek Philippe come pegno presso l'H.\_\_\_\_\_ – l'autorità inferiore ha dunque ritenuto che sarebbe stato il ricorrente a trasportare gli orologi non dichiarati in data 9 agosto 2012, rispettivamente che sarebbe stato lui a farli trasportare, in qualità mandante dell'importazione, detti orologi essendo giunti in Svizzera su sua richiesta (e nel suo interesse), soprattutto affinché egli beneficiasse del rimborso dell'IVA italiana. Essa ha pertanto ritenuto il ricorrente quale debitore doganale soggetto all'obbligo di pagamento posticipato dell'IVA all'importazione elusa al momento dell'importazione dei due orologi in questione, ai sensi dell'art. 12 cpv. 2 DPA in combinato disposto con l'art. 70 cpv. 2 LD e l'art. 51 LIVA, indipendentemente da una qualsiasi sua colpa (cfr. decisione impugnata, consid. 5.1-5.3).

**5.3** Ora, per quanto concerne la qualità di debitore doganale del ricorrente ex art. 12 cpv. 2 DPA, lo scrivente Tribunale osserva quanto segue.

**5.3.1** Da un'analisi oggettiva di tutti gli elementi che precedono, il Tribunale non può che giungere alla stessa conclusione dell'autorità inferiore e della SA Lugano e ritenere che è a giusta ragione che le stesse hanno imposto il ricorrente al pagamento posticipato dell'IVA all'importazione in oggetto ai sensi dell'art. 12 cpv. 2 DPA, in combinato disposto con l'art. 70 cpv. 2 LD e art. 51 cpv. 1 LIVA. Le censure sollevate dal ricorrente nel suo ricorso 19 settembre 2018 non sono infatti tali da rimettere in discussione quanto esposto dall'autorità inferiore nel proprio giudizio o da far ritenere al Tribunale ch'essa avrebbe accertato in maniera inesatta la fattispecie e le prove alla sua base ai sensi dell'art. 49 lett. b PA (cfr. consid. 2.1 del presente giudizio), dette censure non permettendo di ritenere che invero sarebbe il

signor D. \_\_\_\_\_ il proprietario dei due orologi in questione o perlomeno colui che gli avrebbe trasportati o fatti trasportare in Svizzera dopo il loro acquisto in Italia. Del resto, in questa sede il ricorrente non ha prodotto alcun nuovo elemento comprovante la sua tesi o inficiante le conclusioni dell'autorità inferiore. Di fatto, egli si è limitato a ribadire gli stessi argomenti sollevati dinanzi alle due precedenti autorità doganali, senza fornire spiegazioni circa gli elementi imputatogli.

**5.3.2** Più nel dettaglio, il Tribunale non vede ad esempio per quale motivo il ricorrente abbia posto in pegno uno dei due orologi (l'orologio Patek Philippe) a garanzia di un prestito, dichiarando apertamente di esserne il legittimo proprietario, per poi non fornire alcuna spiegazione al riguardo dinanzi alle autorità doganali (cfr. consid. 5.2.2.1 del presente giudizio). Se il signor D. \_\_\_\_\_ fosse stato davvero il proprietario dell'orologio in questione, allora l'unica possibile spiegazione sarebbe stata quella che il ricorrente l'abbia acquisito da quest'ultimo in un secondo tempo, rispettivamente ch'egli abbia dichiarato il falso dinanzi all'H. \_\_\_\_\_ per ottenere il prestito in questione. Ora però una spiegazione in tale senso difetta completamente agli atti. In concreto, l'unica spiegazione plausibile è dunque che il ricorrente ne fosse il proprietario. Allo stesso modo, il Tribunale non si spiega poi per quale motivo il ricorrente avrebbe versato alla C. \_\_\_\_\_ un acconto a suo nome per l'acquisto dell'altro orologio (Rolex), senza fornire spiegazioni al riguardo dinanzi alle autorità doganali, se davvero – come sostiene lui – si tratta dell'orologio di proprietà del signor D. \_\_\_\_\_ o di un altro orologio non connesso con quelli in oggetto (cfr. consid. 5.2.2.2 del presente giudizio).

Ma vi è di più. Non va dimenticato che il 12 settembre 2012 il ricorrente è stato ritrovato dalle autorità doganali italiane in entrata in Italia in possesso delle due fatture all'esportazione utilizzate per la richiesta di rimborso dell'IVA italiana (cfr. consid. 5.1 del presente giudizio). Dal questionario di I. \_\_\_\_\_ del 6 agosto 2012 relativo al conto privato postale n. (...) – si ricorda, compilato dal signor D. \_\_\_\_\_ il 21 agosto 2012, ovvero precedentemente all'apertura dell'inchiesta penale amministrativa – risulta poi che il suo avente diritto economico è il ricorrente, proprietario degli averi ivi depositati in contanti, per i quali il signor D. \_\_\_\_\_ ha indicato trattarsi di « risparmi da attività del sig. A. \_\_\_\_\_ » (cfr. questionario allegato all'atto n. 19 dell'inc. DGD, punti 4 e 5). Detto conto privato è stato aperto il 20 luglio 2012 e chiuso l'11 ottobre 2012 dal signor D. \_\_\_\_\_. Da un esame delle transazioni effettuate sul predetto conto privato, risulta poi che lo stesso è stato effettivamente utilizzato unicamente per facilitare le operazioni di acquisto/pagamento dei due orologi di lusso in questione, nonché

il relativo rimborso dell'IVA italiana. Su questo conto non vi è infatti alcuna traccia di un'altra transazione che non sia in correlazione con l'acquisto dei due orologi (cfr. estratto conto allegato all'atto n. 19 dell'inc. DGD; consid. 5.2.2.3 del presente giudizio).

Ora, come giustamente indicato dal ricorrente, vero è che le due fatture all'esportazione alla base del rimborso dell'IVA italiana sono di fatto state allestite a nome del signor D.\_\_\_\_\_. Vero è anche che il titolare del conto privato in questione è il signor D.\_\_\_\_\_. Tali circostanze sono state del resto confermate dallo stesso signor D.\_\_\_\_\_ (cfr. continuazione interrogatorio del 4 ottobre 2018, di cui all'atto n. 6 dell'inc. DGD, pag. 4 seg.). Tuttavia questi due elementi, a loro soli, tenuto conto delle rimanenti risultante degli atti appena citati, non sono tali da far ritenere al Tribunale che di fatto il vero proprietario dei due orologi di lusso in questione sarebbe il signor D.\_\_\_\_\_. Più plausibile, è infatti la tesi ritenuta dalle autorità doganali secondo cui il signor D.\_\_\_\_\_ ha unicamente fornito i suoi dati alle due gioiellerie per la compilazione delle due fatture all'esportazione al fine di facilitare le successive operazioni di rimborso dell'IVA italiana, rispettivamente la tesi secondo cui il vero avente diritto economico del citato conto privato postale è il ricorrente, proprietario dei due orologi di lusso in questione.

**5.3.3** Ciò sancito, poco importa qui determinare se il ricorrente abbia agito o meno in buona fede, s'egli abbia effettivamente trasportato gli orologi in Svizzera il 9 agosto 2012 e/o ottenuto il rimborso dell'IVA italiana, dal momento che dall'incarto risultano elementi sufficienti permettenti alle autorità doganali di ritenere ch'egli è il proprietario dei due orologi di lusso in questione o perlomeno la persona che gli ha fatti trasportare in Svizzera (mandante) ai sensi dell'art. 70 cpv. 2 LD, in combinato disposto con l'art. 75 OD (cfr. consid. 4.2.1 e 5.2 del presente giudizio). Quale mandante egli è tenuto al pagamento posticipato dell'IVA all'importazione in oggetto ai sensi dell'art. 12 cpv. 2 DPA, in combinato disposto con l'art. 70 cpv. 2 LD e l'art. 51 cpv. 1 LIVA, indipendentemente dalla questione a sapere se allo stesso possa o meno essere ascritta una qualsiasi colpa per la mancata dichiarazione dei due orologi all'entrata in Svizzera. Perché il ricorrente sia chiamato al pagamento posticipato, è infatti sufficiente che sia stata commessa un'infrazione alla legislazione doganale (cfr. consid. 4.4 del presente giudizio). Ora, come visto, la sussistenza di una sottrazione d'imposta a seguito della mancata dichiarazione dei due orologi di lusso è qui pacifica (cfr. consid. 5.1 del presente giudizio). Su questo punto, il ricorso non può pertanto che essere respinto.

**5.4** In merito alla censura relativa alla qualità di debitore doganale del signor D. \_\_\_\_\_ ex art. 12 cpv. 2 DPA, il Tribunale osserva come lo stesso non sia stato considerato in quanto tale dalle autorità doganali, poiché nessun elemento dell'incarto ha permesso loro di ritenere ch'egli abbia trasportato o fatto trasportare i due predetti orologi in Svizzera (cfr. decisione impugnata, consid. 5.3; scritto 9 marzo 2018 della Lugano SA accluso all'atto n. 46 dell'inc. DGD). Tale elemento avrebbe infatti permesso loro di considerarlo debitore doganale ai sensi dell'art. 70 cpv. 2 LD (cfr. consid. 4.2.1 e 4.4.1 del presente giudizio). Come visto (cfr. consid. 5.3 del presente giudizio), tutti gli elementi dell'incarto hanno però condotto le autorità doganali a ritenere il ricorrente – e non il signor D. \_\_\_\_\_ – quale proprietario dei due orologi di lusso in questione ed unico debitore doganale ex art. 70 cpv. 2 LD. In tale contesto, contrariamente a quanto ritenuto dal ricorrente, l'autorità inferiore e la SA Lugano erano legittimate a non considerare il signor D. \_\_\_\_\_ quale debitore doganale dell'IVA all'importazione in oggetto ai sensi dell'art. 70 cpv. 2 LD, dell'art. 51 cpv. 1 LIVA e dell'art. 12 cpv. 2 DPA. Anche su questo punto, il ricorso va dunque respinto.

**5.5** Circa la richiesta del ricorrente di perlomeno estendere la responsabilità solidale anche al signor D. \_\_\_\_\_, il Tribunale osserva invece quanto segue. Giusta l'art. 70 cpv. 3 LD, tutti i debitori doganali rispondono solidalmente dell'obbligazione doganale. Tale evenienza presuppone però che si sia in presenza di più debitori doganali ai sensi dell'art. 70 cpv. 2 LD, ciò che – come visto (cfr. consid. 5.2 e 5.3 del presente giudizio) – non è però qui il caso. In tale contesto, non va poi dimenticato che per le autorità doganali non vi è in ogni caso alcun obbligo di ricercare e imporre tutti i debitori doganali al pagamento posticipato ex art. 12 cpv. 2 DPA, le stesse essendo libere di rivolgersi al debitore doganale di loro scelta (cfr. consid. 4.2.1 del presente giudizio). Quand'anche il signor D. \_\_\_\_\_ fosse stato anch'esso ritenuto quale debitore doganale ex art. 70 cpv. 2 LD, nulla avrebbe dunque obbligato le autorità doganali a rivolgersi anche a lui per il pagamento posticipato dell'IVA all'importazione in oggetto ex art. 12 cpv. 2 DPA. Ora, non va dimenticato che il debitore doganale che si è fatto carico del pagamento dell'IVA all'importazione dispone di un diritto di regresso ai sensi dell'art. 70 cpv. 3 LD nei confronti degli altri debitori doganali, disciplinato dal diritto civile (cfr. consid. 4.2.1 del presente giudizio). Spetterà semmai al ricorrente adire la competente autorità civile e fare valere nei confronti del signor D. \_\_\_\_\_ – ammesso e concesso che ve ne siano i presupposti – il suo diritto di regresso. Anche detta censura va pertanto respinta.

Ciò sancito, a titolo puramente abbondanziale, si precisa ancora che la responsabilità solidale ex art. 12 cpv. 2 DPA a cui si appella il ricorrente non va confusa con la responsabilità solidale ex art. 12 cpv. 3 DPA, la cui pronuncia presuppone il riconoscimento di una colpa a carico del debitore solidale da parte della competente autorità penale o giudiziaria incaricata della procedura penale amministrativa parallela a quella in oggetto e il cui esame sfugge pertanto allo scrivente Tribunale (cfr. consid. 4.4.2 del presente giudizio; [tra le tante], sentenza del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.6.5 con rinvii).

**5.6** Visto tutto quanto suesposto, nella misura in cui il ricorrente non contesta il calcolo dell'IVA all'importazione e che lo stesso non risulta manifestamente errato, non vi è poi luogo di attardarsi ulteriormente al riguardo (cfr. consid. 2.2 del presente giudizio). In definitiva, la ripresa fiscale in oggetto pronunciata dalla SA Lugano e poi confermata dall'autorità inferiore nei confronti del ricorrente – ritenuto qui persona soggetta all'obbligo di pagamento posticipato dell'IVA all'importazione relativa ai due orologi di lusso in questione ai sensi dell'art. 12 cpv. 2 DPA in combinato disposto con l'art. 70 cpv. 2 LD e l'art. 51 cpv. 1 LIVA – va pertanto integralmente confermata dal Tribunale. Di conseguenza, la decisione impugnata va anch'essa confermata e il ricorso va respinto.

## **6.**

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico del 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 esse sono stabilite in 1'900 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 1'900 franchi da lui versato a suo tempo. Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione al ricorrente di indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

*(il dispositivo è indicato alla pagina seguente)*

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

**1.**

Il ricorso è integralmente respinto.

**2.**

Le spese processuali pari a 1'900 franchi sono poste a carico del ricorrente. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, tale importo verrà interamente dedotto dall'anticipo spese di 1'900 franchi da lui versato a suo tempo.

**3.**

Non vengono assegnate indennità a titolo di spese ripetibili.

**4.**

Comunicazione a:

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

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

Il presidente del collegio:

La cancelliera:

Michael Beusch

Sara Pifferi

**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: