



## Sentenza del 6 dicembre 2022

---

Composizione

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

---

Parti

1. **A.** \_\_\_\_\_ **Sinc.**,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
3. **C.** \_\_\_\_\_,  
tutti patrocinati dall'avv. Francesca Moghini,  
Studio legale avv. Giovanni Moghini,  
Via Serafino Balestra 27, 6900 Lugano,  
ricorrenti,

contro

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

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

---

Oggetto

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

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

La società in nome collettivo A. \_\_\_\_\_, con sede a (...), è iscritta nel Registro di Commercio del Cantone (...) dal (...) 1991 (CHE-[...]) e gestisce l'esercizio pubblico « D. \_\_\_\_\_ » situato in (...). Tale società ha per scopo statutario « ... ». I soci della società in nome collettivo sono B. \_\_\_\_\_ e C. \_\_\_\_\_.

**B.**

**B.a** Durante un controllo doganale della vettura Lancia Thema (immatricolata in Svizzera, [...]), effettuato il 24 gennaio 2017 a Ligornetto, gli agenti del Corpo delle guardie di confine hanno constatato la presenza di 507.8 kg di derrate alimentari (salumeria e prodotti caseari) appena importate dall'Italia senza essere dichiarate dal signor E. \_\_\_\_\_, titolare e gerente della ditta individuale F. \_\_\_\_\_, con sede a (...), iscritta nel Registro di commercio del Cantone (...) (CHE-[...]) dal (...) 2014 fino alla sua radiazione, avvenuta il (...) 2019. Insieme al signor E. \_\_\_\_\_, sulla Lancia Thema, era presente la moglie di quest'ultimo, la signora G. \_\_\_\_\_, domiciliata a (...). 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 (...) non era sorvegliato; quest'ultimo invece entrava nel territorio doganale svizzero, attraversando il confine su un furgone Peugeot Partner (immatricolato in Svizzera, [...]), poi parcheggiato nei dintorni del fermo, dove peraltro veniva scoperta una cella frigorifera, utilizzata dal signor per immagazzinare i prodotti destinati ai clienti della F. \_\_\_\_\_.

**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 E. \_\_\_\_\_ ha personalmente importato sul territorio elvetico ingenti quantità (30'905,10 kg) di derrate alimentari (prodotti di 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 E. \_\_\_\_\_ 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 F.\_\_\_\_\_, in particolare delle fatture indirizzate al « D.\_\_\_\_\_ », ha permesso all'AD Sud di stabilire che la A.\_\_\_\_\_, quale gestore del precitato esercizio pubblico, durante il periodo incriminato, ha acquistato diverse derrate alimentari provenienti dall'Italia, mai sottoposte al trattamento doganale prescritto dalla legge.

**B.d** Con lettera del 28 gennaio 2021, l'AD Sud, spiegando le proprie intenzioni circa la riscossione posticipata dei tributi gravanti le derrate alimentari, ha dato la possibilità all'esercizio pubblico « D.\_\_\_\_\_ » di esercitare il diritto di essere sentito entro un termine di 20 giorni.

Con lettera del 17 febbraio 2021, la A.\_\_\_\_\_ Sinc., quale gestore dell'esercizio pubblico, ha riferito di avere agito in buona fede, controllando l'esistenza della sede del fornitore in Svizzera, della sua iscrizione a Registro di Commercio e del numero IVA sulle fatture.

**B.e** Con decisione di riscossione posticipata del 22 marzo 2021 (data del timbro postale), l'AD Sud ha imposto all'esercizio pubblico « D.\_\_\_\_\_ » il pagamento dei tributi doganali per un importo totale di 16'335.35 franchi (= CHF 15'405.15 di dazi doganali e CHF 930.20 di IVA all'importazione), ai quali si aggiunge un interesse di mora di 2'205.15 franchi.

### **C.**

**C.a** Con ricorso del 10 maggio 2021, la A.\_\_\_\_\_ Sinc. (di seguito: ricorrente 1 o insorgente 1) i signori B.\_\_\_\_\_ (ricorrente 2 o insorgente 2) e C.\_\_\_\_\_ (di seguito: ricorrente 3 o insorgente 3) (tutti insieme i ricorrenti o insorgenti), hanno presentato un unico ricorso impugnando la predetta decisione del 22 marzo 2021 dinanzi al Tribunale amministrativo federale. I ricorrenti hanno indicato che la decisione si rivolge all'esercizio pubblico citato, privo di personalità giuridica, che considera quale parte, e non alla A.\_\_\_\_\_ Sinc. o ai due soci, ragione per cui hanno optato per l'inoltro del ricorso a nome di tutti e tre. Nel merito, essi hanno postulato l'annullamento della decisione impugnata, protestando tasse, spese e ripetibili.

**C.b** Con risposta del 25 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) – ha riconfermato essenzialmente la propria decisione di riscossione posticipata del

22 marzo 2021, postulando la reiezione del ricorso e il pagamento delle spese processuali a carico dei ricorrenti.

**C.c** Con decisione incidentale del 21 settembre 2021, il Tribunale amministrativo federale (di seguito anche il Tribunale) ha parzialmente respinto la richiesta di accesso agli atti dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore, presentata dai ricorrenti, limitando l'accesso ad alcuni fascicoli.

**C.d** Con presa di posizione spontanea del 26 aprile 2022, i ricorrenti hanno confermato sostanzialmente quanto detto nel ricorso, postulando ancora una volta l'annullamento della decisione dell'autorità inferiore e protestando tasse, spese e ripetibili.

**C.e** Con decisione incidentale del 17 agosto 2022, il Tribunale ha rettificato la decisione impugnata, ritenendo quale parte la A. \_\_\_\_\_ Sinc., e non l'esercizio pubblico « D. \_\_\_\_\_ ».

#### **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<sup>a</sup> 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 Tribunale amministrativo federale esamina d'ufficio la qualità per ricorrere (cfr. sentenza del TAF A-2078/2016 del 1° novembre 2016 consid. 1.3; A-4887/2011 del 2 maggio 2013 consid. 2; MARANTELLI/HUBER, Praxiskommentar VwVG, n. 5 ad art. 48 PA; BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, 2<sup>a</sup> ed. 2015, pag. 177 e pag. 481).

**1.3.1** Giusta l'art. 48 cpv. 1 PA, ha diritto di ricorrere chi ha partecipato al procedimento dinanzi all'autorità inferiore o è stato privato della possibilità di farlo, è particolarmente toccato dalla decisione impugnata e ha un interesse degno di protezione all'annullamento o alla modifica della stessa.

**1.3.2** Come esposto in narrativa, la decisione di riscossione posticipata – trasmessa all'esercizio pubblico « Ristorante Pizzeria del Sole » ed impugnata a titolo personale dai ricorrenti – è stata rettificata in punto al destinatario, e meglio al gestore dell'esercizio pubblico considerando la ricorrente 1 quale destinataria e parte (cfr. fatti, sub lett. C.e).

Ora essa quale società in nome collettivo gode della capacità di essere parte alla procedura di ricorso (cfr. art. 6 cpv. 1 lett. a LD, in combinato disposto con l'art. 562 CO) (cfr. MARANTELLI/HUBER, Praxiskommentar VwVG, n. 13 ad art. 6 PA; SCHREIER, Handkommentar ZG, n°9 ad art. 6 LD). Quale poi destinataria della decisione dell'autorità inferiore, è particolarmente toccata ed ha un interesse degno di protezione a che la stessa venga annullata. Pertanto, la precitata società è legittimata a ricorrere.

**1.3.3** Si pone ora la questione a sapere se anche i ricorrenti 2 e 3 hanno la legittimazione ricorsuale, sebbene non destinatari dalla decisione e non parti alla procedura davanti all'autorità inferiore.

Orbene la società in nome collettivo non possiede personalità giuridica, sebbene possa, giusta l'art. 562 CO, acquistare diritti, vincolarsi, stare in giudizio. Ne consegue pertanto che gli obblighi della società nei confronti di terzi rappresentano gli obblighi dei soci, che ne rispondo sussidiariamente, nell'ambito della loro responsabilità personale, illimitata e solidale (art. 568 CO). Non è quindi da escludere che, sebbene privati della partecipazione al procedimento davanti all'istanza precedente essi possano essere particolarmente toccati dalla decisione impugnata ed avere un interesse degno di protezione all'annullamento. Infatti, in caso di fallimento della società in nome collettivo, il credito doganale stabilito nel procedimento che qui ci riguarda, può costituire la base per una procedura esecutiva diretta contro i soci. Il Tribunale osserva inoltre che la nozione di debitore dell'obbligazione doganale (cfr. consid. 4.3 del presente giudizio) è tale che la solidarietà che ne deriva risulta applicabile in maniere molto estesa. Non è pertanto escluso che le persone fisiche associate alla ricorrente 1, ovvero i ricorrenti 2 e 3, possano rientrare nella cerchia di debitori assoggettati all'obbligazione doganale. Ne consegue che gli stessi hanno un interesse sufficiente per partecipare al procedimento: se non come ricorrenti, nel caso in cui soddisfino le condizioni dell'art. 48 PA, almeno come intervenienti. Sebbene l'intervento non sia espressamente previsto dalla procedura amministrativa federale, è tuttavia riconosciuto dalla giurisprudenza (cfr. sentenza del TAF A-1234/2017 del 17 aprile 2019 consid. 7.2.2). I terzi intervenienti devono essere sufficientemente toccati dall'esito del procedimento, sia dal punto di vista giuridico che fattuale, senza tuttavia che sia necessario un loro coinvolgimento di un'intensità tale come se intervenissero formalmente come parte opponente (cfr. sentenza del TF 2C\_64/2013 del 26 settembre 2014 consid. 1.4.1; sentenza del TAF A-3437/2017 del 31 agosto 2020 consid. 1.2.3).

**1.3.4** Di conseguenza, può essere lasciata aperta la questione di sapere se i ricorrenti 2 e 3 abbiano un interesse sufficiente ai sensi dell'art. 48 PA, dal momento che essi risultano ad ogni modo toccati dall'esito della procedura in misura sufficiente da ammettere la loro partecipazione.

**1.3.5** Il ricorso del 10 maggio 2021 è stato poi interposto tempestivamente, in ragione della notifica avvenuta il 24 marzo 2021 e delle ferie giudiziarie (cfr. art. 50 PA in combinato disposto con gli artt. 20 e 22a PA), come pure sono rispettate le esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (cfr. art. 52 PA).

**1.3.6** Tutto ciò premesso, per facilità di lettura del presente giudizio i due soci della società in nome collettivo A. \_\_\_\_\_ Sinc., ovvero B. \_\_\_\_\_ e C. \_\_\_\_\_ verranno identificati quali ricorrente 2 e 3.

**1.4** I ricorrenti postulano inoltre l'effetto sospensivo al loro ricorso (cfr. ricorso del 10 maggio 2021, parte I, punto 5, pag. 3). Ora, trattandosi di un caso di riscossione posticipata di dazio doganale e di IVA all'importazione pronunciata sulla base dell'art. 12 della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA, RS 313.0), in virtù dell'art. 116 cpv. 4 LD la procedura è retta dalle disposizioni generali della procedura federale; nello specifico ai sensi dell'art. 55 cpv. 1 PA, il ricorso beneficia già dell'effetto sospensivo, indi per cui la richiesta dei ricorrenti è irricevibile.

**1.5** Fatta eccezione per quanto precede (cfr. consid. 1.4 del presente giudizio), il ricorso dei ricorrenti è ricevibile in ordine e deve essere esaminato nel merito.

**1.6** Con ricorso al Tribunale amministrativo federale, i ricorrenti possono 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. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>a</sup> ed. 2022, n. 2.149).

**1.7** 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<sup>a</sup> ed. 2011, pag. 300 seg.). L'art. 2 cpv. 1 PA esclude inoltre in materia fiscale l'applicazione degli artt. 12 segg. PA, ma il 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 TAF 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 loro gravame, i ricorrenti censurano in primo luogo la violazione del loro diritto di essere sentiti ex art. 29 Cost. Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore li qualifica come destinatari delle derrate alimentari in oggetto, al fine di giustificare la decisione di riscossione posticipata dei tributi. Pertanto i ricorrenti ritengono che non sarebbe dato loro a sapere su quali ulteriori elementi fattuali e giuridici dovrebbe prendere posizione, nel caso in cui essi fossero riconosciuti debitori solidali dell'obbligazione doganale sulla base di un'ulteriore e differente qualifica (cfr. decisione del 22 marzo 2021). Essi lamentano quindi l'impossibilità di esercitare il loro diritto di essere sentiti in merito a questa eventuale qualifica.

Tale censura di natura formale va qui esaminata prioritariamente dal Tribunale, considerato come la violazione del diritto di essere sentito può, di principio, comportare l'annullamento della decisione impugnata, indipendentemente dalle possibilità di successo del ricorso nel merito (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 135 I 187 consid. 2.2).

### **2.1**

**2.1.1** Il diritto di essere sentito è sancito a livello costituzionale dall'art. 29 cpv. 2 Cost. e a livello procedurale dall'art. 29 PA. Esso comprende, tra le altre cose, il diritto di esprimersi oralmente o per iscritto prima che la decisione sia presa (DTF 126 I 15 consid. 2) ed implica in particolare il dovere per l'autorità di motivare in maniera chiara la sua decisione, ovvero in modo che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena cognizione 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; 133 III 439 consid. 3.3). 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; [tra le tante] sentenze del



TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.1; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.2.1).

A titolo eccezionale, la violazione del diritto di essere sentito può essere sanata nella procedura di ricorso, se i motivi determinanti sono stati adottati 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). Tale riparazione deve tuttavia rimanere l'eccezione ed è ammissibile, di principio, solo nel caso di una violazione non particolarmente grave dei diritti procedurali della parte lesa. Ciò sancito, una tale riparazione può altresì giustificarsi, anche in presenza di una violazione grave, qualora l'annullamento della decisione impugnata e il rinvio della causa all'autorità inferiore costituiscano una mera formalità e conducano ad un inutile prolungamento della procedura incompatibile con l'interesse delle parti ad una risoluzione celere della vertenza (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 138 I 97 consid. 4.1.6.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-1730/2021 del 7 marzo 2022 consid. 3.1.4; A-5662/2020 del 10 maggio 2021 consid. 1.5.3).

**2.1.2** Orbene, il Tribunale evidenzia che i ricorrenti sembrano confondere il presupposto in punto all'esigenza di motivazione che una decisione deve contenere, con una questione di diritto materiale relativa alla loro posizione di debitori doganali. Nello specifico, con lettera del 28 gennaio 2021, l'autorità inferiore evidenzia i motivi alla base della riscossione posticipata dei tributi gravanti le derrate alimentari, dando la facoltà al destinatario « di esercitare il suo diritto di essere sentito entro un termine di 20 giorni ». A cui effettivamente, in ossequio al termine, la A. \_\_\_\_\_, quale gestore dell'esercizio pubblico « D. \_\_\_\_\_ », dà seguito (cfr. sub fatti B.d).

Per di più, la decisione del 22 marzo 2021 dell'autorità inferiore, sia nei fatti che nella parte in diritto – segnatamente nella parte relativa alle citazioni delle disposizioni legali e della giurisprudenza pertinenti – risulta chiara ed esaustiva in punto ai motivi dell'assoggettamento dei ricorrenti al pagamento posticipato dei tributi. Ne consegue che il dovere per l'autorità di motivare in maniera chiara la sua decisione, ovvero in modo che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima, è pienamente rispettato. A titolo abbondanziale, il Tribunale fa inoltre presente che la contestazione, da parte dei ricorrenti, della propria qualità di debitori doganali e quindi della decisione dell'autorità inferiore, non implica che tale decisione

non sia stata sufficientemente motivata. Ne risulta quindi che non si è chiaramente in presenza di una violazione del diritto di essere sentiti dei ricorrenti.

Anche ad avere ancora dubbi al riguardo, ogni eventuale violazione del diritto di essere sentiti in rapporto ad un'ulteriore qualifica dei ricorrenti – ciò che, come visto, non è tuttavia il caso – va comunque considerata come sanata in questa sede, considerato che essi hanno potuto esporre nuovamente le proprie censure, che il Tribunale tratterà nel merito, per quanto necessario, nel contesto del presente giudizio.

**2.1.3** Visto quanto precede, la censura relativa alla violazione del diritto di essere sentito, nel corollario di una carente motivazione, è respinta.

### **3.**

Nel caso in disamina, il litigio porta sulla riscossione posticipata di tributi doganali sull'importazione di 1'871.50 kg di derrate alimentari (salumeria e prodotti caseari), soggette a 15'405.15 franchi di dazio doganale, 930.20 franchi di IVA. Nel gravame, i ricorrenti contestano uno sdoganamento irregolare della merce acquistata e contestano di essere (solidalmente) debitori dell'obbligazione doganale gravante le derrate alimentari in oggetto.

### **4.**

**4.1** 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).

**4.2** Giusta l'art. 1 cpv. 2 lett. c della legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20), la Confederazione riscuote a titolo d'imposta sul valore aggiunto un'imposta sull'importazione di beni (imposta sulle importazioni, cfr. art. 50 segg. LIVA). La LD è applicabile all'imposta sull'importazione di beni purché le disposizioni della LIVA non dispongano altrimenti (cfr. art. 50 LIVA; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5<sup>a</sup> ed. 2021, §16 n°388). Soggiacciono all'imposta sull'importazione le importazioni di beni, compresi le prestazioni di servizi e i diritti ivi contenuti (cfr. art. 52 cpv. 1 lett. a LIVA). L'oggetto dell'imposta sulle importazioni è il medesimo di quello dell'imposta in materia di dazi

doganali (cfr. sentenza del TAF A-7049/2015 del 6 aprile 2016 consid. 5.2). L'importazione della merce, ovvero la sua immissione nel territorio doganale, è l'elemento generatore dell'IVA sull'importazione, cioè l'elemento da cui l'obbligazione doganale ha origine. Un atto a titolo oneroso (« entgeltliches Umsatzgeschäft ») non è richiesto (cfr. sentenze del TAF A-1552/2021 del 22 dicembre 2021 consid. 3.2; A-957/2019 del 9 dicembre 2019 [sentenza confermata dalla sentenza del TF 2C\_97/2020 del 18 maggio 2020]; A-825/2016 del 10 novembre 2016 consid. 4.2).

**4.3** Giusta l'art. 21 cpv. 1 LD, chiunque introduce o fa introdurre merci nel territorio doganale o le prende successivamente in consegna deve presentarle o farle presentare senza indugio e intatte all'ufficio doganale più vicino. Giusta l'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, è il debitore doganale ad essere assoggettato al pagamento del dazio doganale e dell'imposta sulle importazioni. È debitore doganale 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). 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. Nel campo di applicazione dell'art. 70 cpv. 2 LD, rientra infatti anche la persona che ha manifestato di essere pronta ad accettare la merce, provocando così l'importazione (cfr. sentenze del TF 2C\_201/2013 del 24 gennaio 2014 consid. 6.7.2; 2C\_747/2009 dell'8 aprile 2010 consid. 4.2; 2A.82/2005 23 agosto 2005 consid. 2.1.2 con rinvii). Data la sua predisposizione all'acquisto, anche in assenza di un ordine preventivo (cfr. sentenze del TF 2C\_912/2016 del 20 settembre

2016 consid. 5.3; 2A.608/2004 dell'8 febbraio 2005 consid. 4.1) viene considerata mandante la persona che ha la predisposizione ad accettare la merce. I dazi e le imposte gravanti le importazioni di beni devono quindi essere pagati da tutte le persone assoggettate ai dazi doganali, indipendentemente dal loro statuto di fornitori o acquirenti di merci, di proprietari o di commercianti o ancora di semplici consumatori. Decisivo per l'assoggettamento è quindi solamente che le condizioni di cui all'art. 70 LD siano adempiute. Irrilevante è per contro che la persona assoggettata all'obbligazione doganale sia immatricolata nel registro dei contribuenti dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (in seguito: AFC) in qualità di persona assoggettata all'IVA (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1552/2021 del 22 dicembre 2021 consid. 3.3 con rinvii; A-2553/2019 e A-1835/2019 del 14 gennaio 2021 consid. 3.3, A-1234/2017 del 17 aprile 2019 consid. 6.4.1; CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3<sup>a</sup> ed. 2012, pag. 898; DIETER METZGER, 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). I debitori doganali rispondono solidalmente dell'obbligazione doganale; il regresso fra di loro è disciplinato dal diritto privato (cfr. art. 70 cpv. 3 LD).

## 5.

**5.1** 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 DPA è applicabile (cfr. art. 128 cpv. 1 LD, rispettivamente art. 103 LIVA).

## 5.2

**5.2.1** Secondo 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).

**5.2.2** 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 la terza persona 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, la terza persona in buona fede beneficiaria 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 e al., *Petit Commentaire, Code pénal*, 2<sup>a</sup> ed. 2017, n. 18 ad art. 70 CP e n. 7 ad art. 71 CP).

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

**5.2.4** In ambito doganale, analogamente a quanto vale in generale per i procedimenti di ricorso amministrativo e di diritto amministrativo tra cui quello dinanzi al Tribunale amministrativo federale, l'apprezzamento delle prove è di principio libero (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 3.1.2; cfr. parimenti art. 19 PA che rinvia all'art. 40 della legge del 4 dicembre 1947 di procedura civile federale [PC, RS 273]; BERNHARD WALDMANN, *Praxiskommentar VwVG*, n. 14 e segg. ad art. 19 PA; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n. 3.140). Un'autorità viola il principio del libero apprezzamento delle prove allorquando nega a priori ed in maniera generale il valore probatorio di determinati mezzi di prova oppure quando ammette quali mezzi di prova comprovanti determinati fatti soltanto alcuni di essi (cfr. citata sentenza del TAF A-2934/2011 consid. 2.4; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n. 3.140 con rinvii).

Allorquando l'autorità reputa come chiare le circostanze di fatto e che le prove assunte le abbiano permesso di formarsi una propria convinzione, essa emana la propria decisione. In tale ipotesi, se procedendo in modo

non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove proposte, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua opinione, essa può infatti porre un termine all'istruzione (cfr. DTF 133 II 384 consid. 4.2.3 con rinvii; sentenza del TF 2C\_720/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-6526/2020 del 5 luglio 2020 consid. 2.3 con rinvii; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n. 3.144). Se al contrario, l'autorità rimane nell'incertezza dopo aver provveduto alle investigazioni richieste dalle circostanze, essa applicherà le regole sulla ripartizione dell'onere probatorio. In tale contesto, e a difetto di disposizioni speciali in materia, il giudice s'ispirerà all'art. 8 CC, in virtù del quale chi vuol dedurre il suo diritto da una circostanza di fatto da lui asserita, deve fornirne la prova. Detto in altre parole, incombe all'amministrato il compito di stabilire i fatti che sono di natura a procurargli un vantaggio e all'amministrazione di dimostrare l'esistenza di quelli che assoggettano ad un obbligo in suo favore. L'assenza di prove va a scapito della parte che intendeva trarre un diritto da una circostanza di fatto non provata. Inoltre la sola allegazione non basta (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-6526/2020 del 5 luglio 2020 consid. 2.3 con rinvii). Il principio inquisitorio non ha alcuna influenza sulla ripartizione dell'onere probatorio, poiché interviene ad uno stadio anteriore (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5842/2020 del 31 marzo 2021 consid. 2.3 con rinvii).

Applicate al diritto fiscale, dette regole sulla ripartizione dell'onere probatorio presuppongono che l'amministrazione fiscale sopporti l'onere della prova delle circostanze di fatto che determinano l'imposizione o l'importo del credito fiscale, ovvero i fatti che fondano o aumentano l'imposizione. Invece, l'assoggettato assume l'onere della prova delle circostanze di fatto che diminuiscono o annullano l'imposizione, ovvero i fatti che l'esonerano o riducono l'importo dell'imposta (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-5519/2012 del 31 marzo 2014 consid. 2.3 con rinvii; A-2934/2011 del 28 novembre 2012 consid. 2.5.3 con rinvii; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n. 3.151 con rinvii). Se le prove raccolte dall'autorità forniscono sufficienti indizi in merito all'esistenza di elementi imponibili, spetta nuovamente all'amministrato stabilire l'esattezza delle sue affermazioni e portare l'onere probatorio delle circostanze di fatto che diminuiscono o annullano l'imposizione, ovvero i fatti che l'esonerano o riducono l'importo dell'imposta (cfr. DTF 138 II 57 consid. 7.1; 133 II 153 consid. 4.3; sentenze del TF 2C\_814/2017 del 17 settembre 2018 consid. 8.1.3; 2C\_333/2017 del 12 aprile 2018 consid. 4.1 e 2C\_1201/2012 del 16 maggio 2013 consid. 4.6; sentenze del TAF A-5433/2015 del 2 marzo 2017 consid. 1.4.2 e A-7032/2013 del 20 febbraio 2015 consid. 1.4.2).



**5.2.5** 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). Il credito fondato sull'art. 12 DPA è un credito fiscale (cfr. sentenza del TF 2A.602/2003 del 10 maggio 2004 consid. 3.5). Ciò detto, esso può fondarsi su dei fatti stabiliti durante la procedura penale. I processi verbali e i documenti della procedura penale possono pertanto essere ripresi dal giudice amministrativo che deve apprezzarli alla luce delle regole del diritto amministrativo, in particolare della PA (cfr. MOLLARD et al., op. cit., pag. 559 n. 491 seg. con rinvii; EICKER/FRANK/ACHERMANN, op. cit., pag. 92; cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-7392/2014 dell'8 agosto 2016 consid. 3.4.1 con rinvii).

## 6.

In concreto, con la decisione impugnata, le autorità doganali hanno determinato come i ricorrenti abbiano acquistato prodotti di salumeria e caseari alla F.\_\_\_\_\_ per un totale di 1'871.50 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 E.\_\_\_\_\_, titolare e gerente della società individuale F.\_\_\_\_\_, senza alcun pagamento dei dazi doganali e dell'IVA sull'importazione, ciò che ha avuto quale conseguenza la presente procedura di riscossione posticipata.

## 7.

**7.1.1** Nel loro gravame, i ricorrenti censurano in primo luogo l'accertamento inesatto dei fatti giuridicamente rilevanti da parte dell'autorità inferiore. Essi lamentano infatti che la fattispecie che li concerne non rientrerebbe negli artt. 75 OD e 6 dell'ordinanza del 12 ottobre 2011 sulla statistica del commercio esterno (RS 632.14), tantomeno negli artt. 21, 26 e 70 LD; di conseguenza non potrebbero essere ritenuti debitori doganali. Più precisamente, i ricorrenti lamentano che l'importazione della merce in oggetto non sarebbe avvenuta per loro conto – contrariamente a quanto sostenuto dall'autorità inferiore – bensì che la suddetta merce si sarebbe trovata già in loco al momento dell'accordo sull'acquisto col signor E.\_\_\_\_\_. Sarebbe infatti stata abitudine che quest'ultimo, trovandosi già nei dintorni di (...) con la merce appresso, contattasse i ricorrenti chiedendo loro se necessitassero di beni alimentari. Le fatture allegate dimostrerebbero come la merce sarebbe loro stata consegnata il giorno stesso, al più tardi due giorni dopo l'accordo sull'acquisto, rendendo quindi inverosimile un viaggio in Italia da parte del signor E.\_\_\_\_\_ sulla base dell'accordo con gli insorgenti. Nel corso degli interrogatori condotti dalle autorità inquirenti, il signor E.\_\_\_\_\_ avrebbe per di più affermato che la merce non venduta a chi l'aveva ordinata ma non ritirata, veniva in primo luogo immagazzinata nella sua cella frigorifero di (...) e solo in seguito rivenduta ad altri clienti, come per esempio ai qui ricorrenti. Un'importazione per conto di questi ultimi da parte della F.\_\_\_\_\_ sarebbe quindi da escludere, non avendo essi effettuato alcun ordine preventivo né avendo dimostrato alcuna predisposizione generale ad accettare le derrate alimentari in oggetto.

In tale contesto e a titolo abbondanziale, pur sottolineando che la decisione impugnata non li qualifica come mandanti ai sensi della legislazione doganale, i ricorrenti precisano che, in considerazione della giurisprudenza da loro riportata, non potrebbero essere nemmeno ritenuti tali, ciò che escluderebbe l'obbligo di dichiarazione giusta gli artt. 21 e 26 LD e lo statuto di debitori doganali giusta l'art. 70 LD (cfr. ricorso del 10 maggio 2021, parte II, punto 4, pag. 9 seg.).

Orbene, il Tribunale rileva che la presenza delle derrate alimentari in oggetto sul suolo elvetico al momento della conferma d'ordine non mette in discussione la loro qualità di debitori doganali. Infatti, trattandosi di merce di origine italiana – cosa di cui gli insorgenti erano a conoscenza – essa doveva venire ad ogni modo importata, prima di poter essere rivenduta dalla F.\_\_\_\_\_. In quanto destinatari finali, i ricorrenti rientrano nella nozione, da interpretare in senso più estesa di quella prevista dal diritto civile, di mandante, cioè la persona che ha manifestato di essere pronta ad ac-

ettare la merce e ciò anche in assenza di un ordine preventivo (cfr. consid. 4.3 del presente giudizio). Di conseguenza, se anche gli insorgenti avessero acquistato le derrate alimentari precedentemente ordinate da altri clienti ma poi non acquistate e ritirate, la loro qualifica di debitori doganali sarebbe ugualmente data, vista la loro predisposizione indiscussa all'acquisto. Sapere poi se i ricorrenti, al momento della conferma d'ordine, effettivamente ignoravano o meno se la merce fosse già importata o dovesse ancora esserlo, non ha importanza, perché in entrambi i casi avevano manifestato una predisposizione all'acquisto, pur in assenza di ordine preventivo. Di conseguenza le fatture, atte a provare che la merce sarebbe stata acquistata una volta già in loco, non possono mettere in discussione la loro posizione di destinatari. Tale soluzione a cui è giunto lo scrivente Tribunale è nello specifico tanto più giustificata poiché i ricorrenti rientrano ad ogni modo ugualmente nel campo di applicazione dell'art. 12 DPA (cfr. consid. 5.2.2 e 5.2.3 del presente giudizio). Infatti, 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 dei qui ricorrenti – è ipso facto considerato aver fruito dell'indebito profitto di cui all'art. 12 cpv. 2 DPA. Tenuto conto di tale interpretazione da intendersi in senso più esteso della nozione di mandante e quindi di debitore dell'obbligazione doganale, i ricorrenti hanno beneficiato ipso facto di un indebito profitto e rientrano nel campo di applicazione dell'art. 12 cpv. 2 DPA.

Non è poi contestato che non fossero i ricorrenti ad aver eseguito le operazioni di importazioni delle derrate alimentari in oggetto dal confine italo-svizzero. Va tuttavia rammentato come sia sufficiente il superamento del confine della sola merce in questione per essere assoggettati all'obbligazione doganale. In questo contesto, poco importa quindi che siano state o meno le richieste degli insorgenti a determinare l'importazione da parte del signor E. \_\_\_\_\_, il quale poteva quindi importare merce a soddisfazione di altri clienti. Nello specifico, dal momento che i ricorrenti, accettandola, acquistandola e ritirandola, hanno manifestato la loro predisposizione generale ad accettare la merce (cfr. consid. 4.3 del presente giudizio), sono considerati debitori doganali. Per quanto detto, tale censura va pertanto respinta.

**7.1.2** I ricorrenti lamentano poi di non poter essere tenuti al pagamento dei dazi doganali e dell'IVA all'importazione per la merce importata poiché in buona fede non sarebbe per loro stato possibile rendersi conto del mancato sdoganamento delle merci importate dal signor E. \_\_\_\_\_ e ciò poiché i prezzi proposti dalla F. \_\_\_\_\_ erano sì competitivi, tuttavia non eccessi-

vamente. Proponendo altri rivenditori prezzi simili, gli insorgenti sostengono che non avrebbero infatti potuto sorgere loro dubbi in merito al mancato sdoganamento delle merci importate dal signor E. \_\_\_\_\_. A sostegno della loro tesi inoltre, gli insorgenti rammentano che sulle fatture allegare sarebbe stata addebitata l'IVA del 2.5%, poi da loro correttamente corrisposta.

Ora, in merito a tale censura, il Tribunale fa presente che la buona fede dei ricorrenti 2 e 3, rispettivamente del rappresentante della ricorrente 1, non essendo a conoscenza dell'omessa dichiarazione da parte del signor E. \_\_\_\_\_, cosa per altro non messa in dubbio dallo scrivente Tribunale, non ha alcuna importanza. Non sono infatti determinanti la colpa o il comportamento di una terza persona. Il solo criterio decisivo è l'assoggettamento ai dazi doganali (cfr. art. 70 LD) e all'imposta sulle importazioni (cfr. art. 51 LIVA). Anche ammettendo che i prezzi indicati sulle fatture raccolte dall'autorità inquirente non si discostano da quelli stabiliti da altri fornitori di merce all'ingrosso che hanno proceduto debitamente allo sdoganamento delle merci, tale elemento non può essere qui decisivo. Allo stesso modo, che i ricorrenti abbiano correttamente corrisposto le fatture su cui era stata addebitata l'IVA al 2.5% non mette in discussione la loro qualità di debitori solidali. Che poi gli stessi abbiano ignorato l'irregolarità delle importazioni, che nulla sapevano del mancato sdoganamento, che i prezzi stabiliti sarebbero comuni all'agire di altri fornitori, non ha valenza alcuna, dato che gli insorgenti, in quanto destinatari delle merci importate, sono appunto persone assoggettate ai sensi dell'art. 51 LIVA in combinato disposto con l'art. 70 cpv. 2 lett. c LD. Visto quanto precede, anche questa censura va pertanto respinta.

**7.2** I ricorrenti censurano, infine e nuovamente, l'accertamento inesatto dei fatti giuridicamente rilevanti, contestando che la merce acquistata corrisponda effettivamente alla merce non debitamente sdoganata dal signor E. \_\_\_\_\_. A loro avviso, le date degli acquisti delle derrate alimentari in oggetto indicate nell'istruttoria non coinciderebbero con le date delle consegne a loro effettuate, cose che avvenivano normalmente il medesimo giorno, o al massimo a un paio di giorni di distanza. Per di più, la tipologia di merce indicata nella decisione dell'autorità inferiore, non corrisponderebbe a quella indicata nelle relative fatture allegare. Inoltre, dall'incarto, non sarebbe chiaro come l'autorità inferiore abbia determinato che solamente la merce indicata in blu nell'allegato della decisione impugnata sia stata correttamente immessa dal signor E. \_\_\_\_\_ nel regime di immisione in libera pratica, mentre tutte le altre merci indicate non siano state debitamente sdoganate. In conclusione, per gli insorgenti sarebbe poco

chiara la determinazione della tabella allegata alla decisione impugnata e i relativi importi sui quali si basa la decisione di riscossione posticipata dei tributi. Non dimostrando, nella decisione impugnata, che la merce da loro acquistata corrisponderebbe alla merce non debitamente sdoganata, gli insorgenti non potrebbero essere qualificati come destinatari di tale merce, ragione per cui non dovrebbero rispondere di alcuna responsabilità solidale ai sensi dell'art. 70 LD.

In merito a tale censura, il Tribunale rileva quanto segue. L'autorità inferiore, sulla base degli atti dell'inchiesta condotta, ha potuto accertare che il signor E.\_\_\_\_\_, tra il 1° gennaio 2016 e il 24 gennaio 2017, a più riprese, ha importato sul territorio elvetico un grande quantitativo di derrate alimentari senza tuttavia annunciarle nel regime di immissione in libera pratica. L'autorità inferiore, sulla base della documentazione contabile rinvenuta presso la ditta F.\_\_\_\_\_ come pure sulla base delle dichiarazioni agli atti dei ricorrenti, ha inoltre potuto stabilire che i medesimi, ciò che non è da loro contestato, nello stesso periodo, hanno acquistato in più occasioni le derrate alimentari della F.\_\_\_\_\_. Come si evince dall'allegato alla decisione di riscossione posticipata, l'autorità inferiore ha estrapolato quelle derrate alimentari che sono state correttamente immesse nel regime di libera pratica dal signor E.\_\_\_\_\_, giungendo alla conclusione e segnalando così che le merci acquistate dai ricorrenti facevano precisamente parte di quelle non debitamente sdoganate.

Al pari dell'autorità inferiore, il Tribunale ritiene che, considerate le fatture a nome del « D.\_\_\_\_\_ » e le dichiarazioni agli atti dei ricorrenti, l'acquisto al signor E.\_\_\_\_\_ di importanti quantità di derrate alimentari durante il medesimo periodo in cui egli ha importato la maggior parte delle stesse senza immetterle nel regime in libera pratica, costituiscono delle prove fortemente indiziarie, sufficienti a fondare la decisione di riscossione posticipata, nel quadro della ripartizione dell'onere della prova (cfr. consid. 5.1.4 del presente giudizio). Ora, come visto, i ricorrenti possono invertire questo onere della prova dimostrando che la merce da loro acquistata presso la F.\_\_\_\_\_ corrisponderebbe precisamente a quella merce debitamente immessa dal medesimo nel regime di libera pratica (cfr. consid. 5.1.4).

Ciò posto, la circostanza di fatto sostenuta dai ricorrenti secondo cui, in assenza di numeri di lotto, non è dato a sapere se la merce da loro acquistata sia effettivamente la merce non debitamente sdoganata dal signor E.\_\_\_\_\_, deve essere provata dagli insorgenti. Nello specifico, tuttavia, essi si sono limitati ad allegare che « non è dato loro a sapere come tutte

le poste dell'elenco allegato alla decisione qui impugnata siano riconducibili a merce non debitamente sdoganata e pertanto oggetto di riscossione posticipata » (cfr. ricorso del 10 maggio 2021, parte II, punto 5, pag. 11 seg.), aggiungendo che nella fattura 92BA2016 del 16 novembre 2016, con consegna avvenuta il medesimo giorno, sono indicati prosciutto cotto, finocchiona, mortadella e gorgonzola ma che tuttavia, dal verbale d'interrogatorio del signor E. \_\_\_\_\_, emerge che il 14 novembre 2016 – la data più prossima all'avvenuta consegna – quest'ultimo ha importato solamente prosciutto crudo, mentre il prosciutto cotto e il gorgonzola sono stati importati già il 24 ottobre 2016. Le argomentazioni degli insorgenti non sono tuttavia tali da invertire l'onere della prova. Infatti essi sembrano solamente allegare che l'autorità inferiore non abbia sufficientemente comprovato che le merci acquistate non sono state debitamente sdoganate dal signor E. \_\_\_\_\_, senza tuttavia portare solide prove che confermino la loro tesi. Né dagli atti di incarto, né tantomeno dalle argomentazioni degli insorgenti emergono infatti elementi tali da poter ammettere che le merci da loro acquistate facciano parte di quelle merci correttamente sdoganate dal signor E. \_\_\_\_\_. Per di più, anche se effettivamente il signor E. \_\_\_\_\_, in data 14 novembre 2021, non dovesse aver importato la merce acquistata dai ricorrenti il 16 novembre 2021, ciò non toglie che i medesimi hanno acquistato la merce che il signor E. \_\_\_\_\_, in un'altra occasione, aveva importato senza debitamente sdoganarla. In effetti, che i ricorrenti non abbiano per forza acquistato le derrate alimentari frutto dell'ultima – in ordine temporale – importazione del signor E. \_\_\_\_\_ non esclude che l'acquisto di merce non debitamente sdoganata dal signor E. \_\_\_\_\_ in occasioni precedenti.

Per quanto detto, risulta quindi che anche tale censura va qui respinta.

**7.3** Visto tutto quanto precede, la ricorrente 1 è quindi solidalmente debitrice dei dazi doganali e dell'IVA sull'importazione delle merci da loro acquistate, al pari del signor E. \_\_\_\_\_. È dunque a giusto titolo che l'autorità inferiore l'ha assoggettata al pagamento dei tributi precitati, poiché essa è effettivamente debitrice dell'importo di 16'335.35 franchi (dazi doganali: CHF 15'405.15; IVA: CHF 930.20). Dal momento che è presente una violazione oggettiva della legislazione amministrativa federale, i ricorrenti 2 e 3, rispettivamente il rappresentante della ricorrente 1, non possono invocare il fatto di non essere a conoscenza del mancato pagamento di tale importo da parte del signor E. \_\_\_\_\_ rispettivamente di non essere a conoscenza quest'ultimo poteva aver commesso un'infrazione. La ricorrente 1 è infatti tenuta a pagare l'imposta pur non essendo a conoscenza dell'obbligo di dichiarare le merci e pur non traendo alcun vantaggio personale

dalle infrazioni commesse (cfr. sentenza del TAF A-4158/2016 del 4 aprile 2017 consid. 4.5.3).

Va tuttavia fatto presente che il signor E. \_\_\_\_\_ è al pari debitore dell'importo di 16'355.35 franchi. Ciò non significa però che la ricorrente 1 è in tal modo esonerata dal pagamento, rispettivamente dal suo statuto di debitrice. Al contrario, è solidalmente debitrice col signor E. \_\_\_\_\_. Deriva proprio da questa solidarietà la possibilità per le autorità doganali di riscuotere l'importo dei tributi non pagati presso tutti i debitori dell'obbligazione doganale, compresa la qui ricorrente 1. Spetterà poi proprio alla ricorrente 1, se vorrà, agire nei confronti del signor E. \_\_\_\_\_ per ottenere la somma dell'importo pagato (cfr. consid. 4.3 in fine del presente giudizio).

**7.4** Infine, l'obbligazione doganale dall'importo di 16'355.35 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 1 per un valore totale di 16'355.35 franchi. L'importo dei tributi non riscossi corrisponde ai 1'871.50 kg di prodotti di salumeria e caseari importati per conto dei ricorrenti. La ricorrente 1 è quindi debitrice 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.

## **8.**

Tenuto conto dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico dei ricorrenti, qui parti integralmente soccombenti (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 2'800 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), comprese le spese relative alla procedura incidentale. Tale importo verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 2'800 franchi versato a suo tempo dai ricorrenti. Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione ai ricorrenti di indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. 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 della ricorrente 1 è respinto. Per quanto ammissibile, il ricorso dei ricorrenti 2 e 3 è respinto.

**2.**

Le spese processuali, pari a 2'800 franchi, sono poste a carico dei ricorrenti. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, tale importo verrà interamente dedotto dall'anticipo spese di 2'800 franchi da loro versato a suo tempo.

**3.**

Non vengono assegnate indennità a titolo di spese ripetibili.

**4.**

Questa sentenza è comunicata ai ricorrenti 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 1 (atto giudiziario)
- ricorrente 2 (atto giudiziario)
- ricorrente 3 (atto giudiziario)
- autorità inferiore (n. di rif. [...]; atto giudiziario)