



A-1836/2021

Sentenza dell'11 aprile 2025

Composizione

Giudici Annie Rochat Pauchard (presidente del collegio),
Iris Widmer, Keita Mutombo,
cancelliera Sara Pifferi.

Parti

A. _____,
Studio Legale Avv. Elisa Antonini,
ricorrente,

contro

**Ufficio federale della dogana 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 A._____, con sede a Y._____, è una società anonima iscritta nel registro di commercio dal 2 dicembre 1991, che si prefigge quale scopo « [...] ». Dal 12 maggio 2020, il suo amministratore unico, con firma individuale, è il signor B._____.

B.

B.a Nel quadro di un'inchiesta d'assistenza amministrativa internazionale in ambito doganale, l'allora Amministrazione federale delle dogane (AFD), Divisione principale Antifrode doganale, Inchieste Sud, è stata informata dall'Agenzia delle Dogane e Monopoli italiana, competente autorità doganale italiana (di seguito: autorità doganale italiana) in merito al presunto coinvolgimento del signor C._____ in un traffico illegale di orologi di lusso tra l'Italia e la Svizzera. In tale contesto, l'autorità doganale italiana ha comunicato di aver sequestrato un timbro dell'autorità doganale italiana e un timbro dell'AFD, entrambi contraffatti. Essa ha poi trasmesso le copie delle fatture sequestrate presso diverse gioiellerie aventi sede in territorio italiano sulle quali erano presenti l'impronta dei predetti timbri contraffatti oppure erano allegate a documenti di esportazione e transito anch'essi contraffatti. Le fatture in oggetto, intestate all'allora società D._____, con sede a X._____ (D._____ in liquidazione, radiata dal registro di commercio in data 18 dicembre 2018) al signor C._____ e ad altre persone fisiche, erano in relazione all'acquisto di 579 orologi di alto valore. Ad esplicita richiesta complementare d'assistenza amministrativa formulata dall'AFD, l'autorità doganale italiana ha trasmesso ulteriori fatture in relazione all'acquisto di altri 96 orologi.

B.b Dall'inchiesta penale doganale da lei avviata il 18 dicembre 2017 nei confronti del signor C._____, l'allora AFD ha poi appurato che, tra il marzo 2014 e il marzo 2016, quest'ultimo avrebbe importato personalmente in Svizzera, attraverso i valichi del Canton Ticino non meno di 217 orologi da polso in omissione delle dovute formalità doganali. Questi orologi sarebbero stati in seguito rivenduti alla società A._____, gioielleria con sede a Y._____, in buona parte dall'allora società D._____ – all'epoca dei fatti gestita dal signor C._____ – o direttamente dallo stesso signor C._____.

B.c Con decisione 5 marzo 2021, sulla base delle risultanze dell'inchiesta penale doganale, l'allora AFD, Ambito direzionale Perseguimento penale, Antifrode doganale Sud, ha imposto la società A._____, in qualità di

acquirente di 217 orologi in questione, al pagamento di 132'321.75 franchi, oltre accessori, sulla base dell'art. 12 cpv. 2 della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA, RS 313.0), in combinato disposto con l'art. 70 della legge del 18 marzo 2005 sulle dogane (LD, RS 631.0) e con l'art. 51 della legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20).

C.

C.a Avverso la predetta decisione, la A. _____ (di seguito: società ricorrente o ricorrente) – per il tramite della sua patrocinatrice – ha presentato ricorso 21 aprile 2021 dinanzi al Tribunale amministrativo federale. Protestando tasse, spese e ripetibili, la ricorrente postula: in via principale, l'accoglimento del suo ricorso, l'annullamento della decisione impugnata, la constatazione che, con riferimento ai 217 orologi da polso importati dal signor C. _____ in omissione delle dovute formalità doganali tra marzo 2014 e marzo 2016, ad essa incombeva un obbligo di presentazione e dichiarazione unicamente in relazione agli orologi il cui acquisto all'estero era stato espressamente richiesto al signor C. _____, sicché la ricorrente sarebbe debitrice doganale per il dazio, l'IVA sull'importazione e gli interessi di mora limitatamente a tali orologi, per un importo complessivo di 7'023 franchi (= fr. 3.25 di dazi doganali + fr. 7'019.75 d'IVA sull'importazione), oltre accessori; in via sussidiaria, l'accoglimento del suo ricorso, l'annullamento della decisione impugnata, la constatazione che, con riferimento ai 217 orologi da polso importati dal signor C. _____ in omissione delle dovute formalità doganali tra marzo 2014 e marzo 2016, ad essa incombeva un obbligo di presentazione e dichiarazione unicamente in relazione agli orologi il cui acquisto all'estero era stato esplicitamente commissionato al signor C. _____, sicché la ricorrente sarebbe debitrice doganale per il dazio, l'IVA sull'importazione e gli interessi di mora limitatamente a tali orologi, con conseguente rinvio dell'incarto all'allora AFD per completamento della fase istruttoria e per nuovo giudizio.

C.b Con risposta 21 giugno 2021, l'allora AFD, Ambito direzionale Perseguimento penale, Decisioni penali – attuale Ufficio federale della dogana e della sicurezza dei confini (UDSC), Ambito direzionale Perseguimento penale (di seguito: autorità inferiore) – ha postulato la reiezione del predetto ricorso, riconfermandosi nella propria decisione.

C.c Con ordinanza 5 aprile 2022, il Tribunale amministrativo federale ha invitato la società ricorrente ad indicargli se desiderava o meno mantenere il proprio ricorso alla luce della sentenza di principio A-1552/2021 del 22 dicembre 2021.

C.d Con scritto 14 aprile 2022, la società ricorrente – per il tramite della sua patrocinatrice – ha preso posizione al riguardo, indicando di voler mantenere il proprio ricorso.

D.

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

Diritto:

1.

1.1 Giusta l'art. 31 della legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF, RS 173.32), il Tribunale amministrativo federale giudica 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 dalle autorità menzionate all'art. 33 LTAF, su riserva delle eccezioni di cui all'art. 32 LTAF, qui non date. In particolare, le decisioni emanate dall'AFD – attuale UDSC – in materia di riscossione posticipata di tributi doganali possono essere impugnate dinanzi al Tribunale amministrativo federale (cfr. art. 33 lett. d LTAF; parimenti art. 116 LD). Lo scrivente Tribunale è dunque competente per dirimere la presente vertenza.

La procedura di ricorso dinanzi al Tribunale statuyente è retta dalla PA, sempre che la LTAF non disponga altrimenti (cfr. art. 37 LTAF; art. 2 cpv. 4 PA; inoltre l'art. 116 cpv. 4 LD). La riserva dell'art. 3 lett. e PA concerne esclusivamente la procedura di imposizione doganale iniziale, ad esclusione dei rimedi giuridici (cfr. sentenza del TAF A-5996/2017 del 5 settembre 2018 consid. 1.4; MARTIN KOCHER, in: Kocher/Clavadetscher [ed.], Handkommentar Zollgesetz, 2009, n. 10 e 12 ad art. 116 LD; NADINE MAYHALL-MANNHART, in: Waldmann/Krauskopf [ed.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahren, 3^a ed. 2023, n. 8 ad art. 2 PA), tra i quali rientrano i rimedi interni all'Amministrazione (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 1.2; A-1552/2021 del 22 dicembre 2021 consid. 1.2).

1.2 Il presente ricorso è stato interposto tempestivamente (cfr. art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (cfr. art. 52 PA). Pacifica è la legittimazione ricorsuale della società ricorrente, destinataria della decisione impugnata (cfr. art. 48 cpv. 1 PA). Il ricorso è dunque ricevibile in ordine e va 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 (art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (art. 49 lett. b PA) nonché l'inadeguatezza (art. 49 lett. c PA; cfr. ANDRÉ MOSER et al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^a ed. 2022, n. 2.149).

2.2 Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi addotti (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^a 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 et al., 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 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 caso in disamina, oggetto del litigio è l'imposizione ex art. 12 cpv. 2 DPA, in combinato disposto con l'art. 70 LD e con l'art. 51 LIVA, della società ricorrente – in qualità di acquirente nonché mandante – al pagamento posticipato dei tributi doganali (dazi doganali e IVA sull'importazione, oltre relativi accessori) non corrisposti al momento dell'importazione in Svizzera di 217 orologi da polso, tra il marzo 2014 e il marzo 2016, come dettagliato nella tabella riassuntiva allegata alla decisione impugnata. Questi orologi

sarebbero stati importati dall'Italia, in omissione delle formalità doganali, dal signor C._____, cittadino italiano (di seguito: fornitore italiano), e poi rivenduti alla società ricorrente, da lui direttamente o per il tramite dell'allora società D._____, da lui controllata (di seguito: società controllata). Detta riscossione posticipata è infatti qui recisamente contestata dalla ricorrente per vari motivi, in particolare in quanto essa non sarebbe qualificabile di mandante di tali importazioni.

In tale contesto, per il Tribunale si tratta essenzialmente di esaminare se la riscossione posticipata in oggetto possa essere confermata o meno. In tale ottica, prima di entrare nel merito al riguardo (cfr. consid. 4 del presente giudizio), qui di seguito il Tribunale esporrà i principi applicabili alla presente fattispecie (cfr. consid. 3.1-3.4 del presente giudizio).

3.1

3.1.1 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 conformemente alla LD e alla legge del 9 ottobre 1986 sulla tariffa delle 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. 1 cpv. 2 LTD; art. 2 cpv. 1 LD e art. 8 segg. LD; cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.1.1).

3.1.2 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). 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-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.1.2; A-2871/2020 del 16 agosto 2022 consid. 4.3.1).

3.2

3.2.1 Giusta l'art. 21 cpv. 1 LD, chiunque introduce o fa introdurre merci nel territorio doganale o le prende successivamente in consegna deve presen-

tarle 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. È debitore doganale chiunque trasporta o fa trasportare merci attraverso il confine doganale (cfr. art. 70 cpv. 2 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 chiunque è tenuto a presentare la dichiarazione doganale o è incaricato di presentarla e la persona per conto della quale la merce è importata o esportata (cfr. art. 70 cpv. 2 lett. b e c 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 dev'essere interpretato in maniera estesa (cfr. sentenza del TF 2C_177/2018 del 22 agosto 2019 consid. 5.4; cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.1.3; A-4217/2021 del 1° marzo 2023 consid. 6.3.1; LYSANDRE PAPADOPOULOS, *Notion de débiteur de la dette douanière: fer de lance de l'Administration des douanes*, in: *Revue douanière* 1/2018, pag. 30).

3.2.2

3.2.2.1 Anche se l'attuale art. 70 cpv. 2 LD non impiega più formalmente la nozione di « mandante » espressamente sancita dall'art. 9 cpv. 1 della vecchia legge federale del 1° ottobre 1925 sulle dogane (vLD, RU 42 4009 e CS 6 475), la nuova locuzione – « chiunque fa introdurre merci nel territorio doganale » – corrisponde materialmente alla definizione in senso lato sviluppata dal Tribunale federale sotto l'egida della vLD, sicché la stessa risulta tutt'ora valida, ciò che è peraltro corroborato dall'art. 75 lett. f OD che riprende la nozione di « mandante » (cfr. DTF 135 IV 2017 consid. 2.1; sentenze del TF 9C_497/2023 del 9 aprile 2024 consid. 3.2; 2C_912/2015 del 20 settembre 2016 consid. 5.2; sentenza del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.2.1 con rinvii).

3.2.2.2 Più nel dettaglio, la nozione di « mandante » deve essere intesa in un senso più ampio di quello del diritto civile, ovvero come chiunque induca effettivamente un trasporto di merci attraverso la frontiera. È quindi tale non solo colui che conclude, ai sensi civili, un contratto di trasporto con il trasportatore, ma anche chiunque, di fatto (« *tatsächlich veranlasst* »), predispone l'importazione delle merci (cfr. sentenze del TF 9C_497/2023 del 9 aprile 2024 consid. 3.3; 2C_912/2015 del 20 settembre 2016 con-

sid. 5.3; 2C_456/2010 del 7 marzo 2011 consid. 5.3.3; sentenza del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.2.1 con rinvii). La giurisprudenza ha quindi dedotto che la definizione di mandante debba essere intesa in senso lato affinché tutte le persone economicamente interessate all'importazione della merce siano tenute al pagamento dei dazi (DTF 110 lb 306 consid. 2b; 107 lb 198 consid. 6a-b; 89 I 542 consid. 4; cfr. sentenza del TF 2C_456/2010 del 7 marzo 2011 consid. 5.3.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.2.1 con rinvii). La volontà di garantire la recuperabilità del credito doganale è quindi stato uno degli elementi ritenuti dalla giurisprudenza per distanziarsi dal concetto di « mandante » ai sensi del diritto civile (cfr. sentenza del TF 2C_912/2015 del 20 settembre 2016 consid. 5.3; sentenza del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.2.1 con rinvii).

3.2.2.3 Il Tribunale federale ha altresì precisato che va considerato come mandante ogni persona che nutre dei dubbi sul fatto che l'importazione sia illegale e che doveva presumere la provenienza estera della merce importata. Lo stesso vale nel caso in cui la merce viene importata in Svizzera senza che una ordinazione sia stata fatta a priori, qualora una persona abbia manifestato d'essere pronta ad accettare tale merce, causando di fatto (« tatsächlich veranlasst ») – proprio per il tramite della sua disponibilità generale (« generelle Bereitschaft ») ad accettarla – l'importazione: detta persona va considerata come mandante. È dunque sufficiente essere pronto ad accettare la merce importata per rientrare nell'applicazione della nozione di « mandante » ai sensi del diritto doganale, il carattere lecito o meno dell'importazione non essendo necessariamente determinante (cfr. sentenze del TF 9C_497/2023 del 9 aprile 2024 consid. 3.3 con rinvii; 2C_912/2015 del 20 settembre 2016 consid. 5.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.2.2 con rinvii). Per l'Alta Corte le persone giuridiche possono parimenti essere ritenute come mandanti (cfr. sentenze del TF 2C_912/2015 del 20 settembre 2016 consid. 5.3 con rinvii; 2C_747/2009 dell'8 aprile 2010 consid. 5.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.2.2 con rinvii).

3.2.3 Il debitore doganale deve corrispondere l'importo dell'obbligazione doganale o, se l'UDSC lo esige, garantirlo (cfr. art. 70 cpv. 1 LD). I debitori doganali rispondono solidalmente dell'obbligazione doganale. Il regresso fra di loro è disciplinato dalla legge federale del 30 marzo 1911 di complemento del Codice civile svizzero (CO, RS 220; cfr. art. 70 cpv. 3 LD; [tra le tante] sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.1.4). Ora, dal momento che tutte le persone assoggettate all'obbligazione doganale rispondono solidalmente dei tributi doganali, le autorità doganali pos-

sono infatti rivolgersi ad ognuna di loro. Spetta semmai alla persona assoggettata al pagamento, il compito di far valere il proprio diritto di regresso contro gli altri assoggettati, secondo quando prescritto dal diritto civile (cfr. art. 70 cpv. 3 LD; [tra le tante] sentenze del TAF A-4217/2021 del 1° marzo 2023 consid. 6.3.2 con rinvii; A-2871/2020 del 16 agosto 2022 consid. 4.2.1; A-5576/2018 del 5 dicembre 2019 consid. 4.4.1).

3.3 Giusta l'art. 1 cpv. 2 lett. c LIVA, la Confederazione riscuote a titolo d'imposta sul valore aggiunto un'imposta sull'importazione di beni (imposta sull'importazione, cfr. art. 50 segg. LIVA). La legislazione doganale è applicabile all'importazione di beni, purché le disposizioni in ambito IVA non vi derogino (cfr. art. 50 LIVA). 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 sull'importazione è il medesimo di quello dell'imposizione doganale (cfr. sentenze del TAF A-4217/2021 del 1° marzo 2023 consid. 7.1 con rinvii; 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'imposta 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 con rinvii; A-825/2016 del 10 novembre 2016 consid. 4.2). 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 sull'importazione (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.3.1).

3.4

3.4.1 L'importazione di merci soggette a dazio e all'imposta sull'importazione, in omissione delle formalità doganali costituisce un'infrazione alla legislazione fiscale applicabile (cfr. art. 117 segg. LD; art. 96 segg. LIVA). Giusta il rinvio dell'art. 128 cpv. 1 LD e dell'art. 103 LIVA, l'art. 12 DPA è applicabile alle infrazioni doganali (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.5.1).

3.4.2 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

(cfr. consid. 3.3 del presente giudizio), rispettivamente dell'art. 70 cpv. 2 LD (cfr. consid. 3.2 del presente giudizio), che è considerato debitore dell'importo eluso sia in materia di dazi doganali che d'imposta sull'importazione. 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; [tra le tante] sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.5.1 con rinvii).

3.4.3 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; sentenza del TF 2C_201/2013 del 24 gennaio 2014 consid. 7.4; sentenze del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.5.2 con rinvii alla dottrina; A-6884/2018 dell'8 aprile 2020 consid. 2.5; A-5865/2017 dell'11 luglio 2019 consid. 4.1). 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_492/2017 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; 2C_415/2013 del 2 febbraio 2014 consid. 4.4; [tra le tante] sentenze del TAF A-6146/2020 e A-6176/2020 del 13 novembre 2024 consid. 6.2; A-482/2022 del 1° novembre 2023 consid. 2.5.3; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.5.2).

3.4.4 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^a ed. 2007, n. 511). L'art. 12 DPA costituisce pertanto la base legale indipendente all'origine di una procedura di recupero d'imposta nei confronti del contribuente (cfr. sentenza del TF 2C_366/2007 del 3 aprile 2008 consid. 5; [tra le tante] sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.5.3 con rinvii).

3.4.5 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; art. 103 cpv. 1 LIVA; sentenza del TF 9C_617/2022 del 29 giugno 2023 consid. 4.3; parimenti sentenza del TF del 4 agosto 1999, pubblicata in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] 68 pag. 438 consid. 2b con rinvii; 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 federale (cfr. sentenze del TF 9C_617/2022 del 29 giugno 2023 consid. 4.3; 2C_201/2013 del 24 gennaio 2014 consid. 7.4; 2A.603/2003 del 10 maggio 2004 consid. 2.4 seg.; sentenza del TAF A-5865/2017 dell'11 luglio 2019 consid. 4.2). 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 9C_617/2022 del 29 giugno 2023 consid. 4.4; 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] sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.5.4 con rinvii).

4.

4.1 Stabiliti i principi applicabili, il Tribunale osserva innanzitutto quanto ritenuto dalle parti, in merito all'assoggettamento della società ricorrente alla riscossione posticipata dei tributi doganali qui in oggetto.

4.1.1 Nella decisione impugnata, in correlazione a 217 orologi da polso acquistati dalla società ricorrente tra marzo 2014 e marzo 2016 sia dal fornitore italiano che dalla società controllata da quest'ultimo, l'autorità inferiore ha imposto la società ricorrente – in qualità di « mandante » ai sensi della legislazione doganale – al pagamento posticipato in solido dei tributi doganali non corrisposti sui predetti orologi al momento della loro importazione dall'Italia in elusione delle formalità doganali, in applicazione dell'art. 12 cpv. 2 DPA, in combinato disposto con l'art. 70 cpv. 2 LD e l'art. 51 LIVA. Più nel dettaglio, sulla scorta delle informazioni ottenute nel contesto di un'assistenza amministrativa internazionale in ambito doganale con l'Italia, l'autorità inferiore sarebbe stata messa al corrente circa un traffico illegale di 600 orologi di lusso tra l'Italia e la Svizzera da parte del fornitore italiano. Detto individuo avrebbe utilizzato dei timbri doganali italiani e svizzeri contraffatti sui documenti doganali. Da un confronto tra la

documentazione italiana consegnata dalle autorità doganali italiane – in particolare, fatture, il modello e la numerazione di serie degli orologi – e la documentazione sequestrata presso la società ricorrente, l'autorità inferiore avrebbe potuto appurare che nel periodo compreso tra marzo 2014 e marzo 2016 la ricorrente avrebbe acquistato complessivamente 217 orologi da polso sia dal fornitore italiano che dalla società controllata da quest'ultimo. In specie, detti orologi sarebbero stati acquistati dalla ricorrente su proposta del fornitore italiano o della società controllata e per una minima parte dietro esplicita ordinazione. All'atto dell'acquisto i responsabili della società ricorrente sarebbero stati all'oscuro delle irregolarità doganali al momento dell'introduzione sul territorio doganale svizzero degli orologi in questione (omissione della dichiarazione e mancato pagamento dei tributi doganali). In tali circostanze, l'autorità inferiore ha ritenuto la società ricorrente come qualificabile di « mandante » ai sensi della legislazione doganale dell'importazione dei 217 orologi da lei acquistati, e dunque, quale persona solidalmente responsabile assieme al fornitore italiano del pagamento dei tributi doganali elusi al momento dell'importazione (cfr. decisione impugnata; risposta 10 giugno 2021, pagg. 2-3).

4.1.2 Di avviso contrario, la società ricorrente contesta recisamente il suo assoggettamento ex art. 12 cpv. 2 DPA alla riscossione posticipata dei tributi doganali oggetto della decisione impugnata, difettando i presupposti alla sua base. In particolare, essa contesta la sua classificazione generalizzata di « mandante » dell'importazione dall'Italia dei 217 orologi da lei acquistati, in quanto non in tutte le casistiche di acquisto prese in considerazione dall'autorità inferiore, sarebbe possibile ammettere l'esistenza di un nesso causale tra il suo agire e l'avvenuta importazione dei predetti orologi, rispettivamente una sua « predisposizione generale » all'acquisto degli orologi (cfr. ricorso 21 aprile 2021, punto n. 3.1).

Più nel dettaglio, come risulterebbe dalle dichiarazioni del suo amministratore unico, il signor B._____ (di seguito: amministratore unico), rilasciate il 17 giugno 2020 in sede di interrogatorio dinanzi alle autorità doganali, l'acquisto degli orologi in questione sarebbe avvenuto nelle tre seguenti modalità ben distinte (cfr. ricorso 21 aprile 2021, punto n. 1.4):

- 1) richiesta di procacciamento: raramente, su specifica richiesta di un cliente, la società ricorrente avrebbe chiesto al fornitore italiano di procurarle un determinato oggetto. Il fornitore italiano lo avrebbe acquistato in Italia e poi portato in negozio a Y._____, ove sarebbe avvenuta la compravendita;
- 2) proposta di vendita: mentre si trovava all'estero, il fornitore italiano avrebbe contattato la società ricorrente per proporle degli orologi. Successivamente il fornitore italiano si sarebbe recato in negozio a Y._____ per presentargli degli orologi. La società ricorrente li avrebbe visionati e poi deciso se

acquistarli o meno. Gli orologi presentati non sarebbero stati necessariamente quelli proposti nell'ambito della precedente presa di contatto. Non sempre si sarebbe giunti ad una compravendita, la società ricorrente non avrebbe infatti acquistato sempre gli orologi in questione;

- 3) vendita spontanea: senza alcuna precedente presa di contatto, il fornitore italiano si sarebbe presentato in negozio a Y._____ con degli orologi. La società ricorrente li avrebbe visionati e poi deciso se acquistarli o meno.

Ciò premesso, essa ritiene di potere essere considerata come mandante dell'importazione unicamente nel primo caso (« richiesta di procacciamento »), ovvero quando sarebbe stata lei stessa a chiedere al fornitore italiano di procurarle un determinato orologio. A tal proposito, essa ha precisato – nell'impossibilità di ricostruire con esattezza le singole compravendite – di aver potuto identificare nella lista allestita dall'autorità inferiore 10 orologi rivenduti immediatamente dopo l'acquisto al fornitore italiano, per cui sarebbe presumibile che vi sia stato un ordine di acquisto, seguito da rivendita al cliente che avrebbe richiesto l'orologio, da lei indicati nel doc. G, per un importo complessivo di 3.25 franchi di dazio e 7'019.75 franchi di IVA sull'importazione. Mentre nei due altri casi (« proposta di vendita » e « vendita spontanea ») difetterebbe invece detto nesso di causalità. Nel caso della proposta di vendita, a) non sempre gli orologi preventivamente presentati sarebbero stati portati in negozio dal fornitore italiano, b) non sempre gli orologi portati in negozio dal fornitore italiano, rispettivamente acquistati, corrisponderebbero a quelli preventivamente presentati e c) gli orologi preventivamente presentati non sempre sarebbero stati acquistati dalla ricorrente, che ne avrebbe acquistati solo 217 a fronte degli oltre 600 coinvolti nell'inchiesta. A suo avviso, la preventiva presentazione di tali orologi non avrebbe creato una predisposizione all'acquisto, bensì sarebbe servita al fornitore italiano unicamente quale indicazione su che tipo di orologio poteva essere d'interesse per il mercato luganese/svizzero. Nel caso poi della vendita spontanea, essa non avrebbe mai manifestato alcun interesse, nemmeno di massima, all'acquisto degli orologi e alla loro importazione. In tale contesto, essa ritiene che l'autorità inferiore non avrebbe approfondito le diverse modalità di acquisto, sebbene queste tre modalità presentassero differenze assai rilevanti, senza operare alcuna distinzione e facendo di «tutt'erba un fascio », limitandosi ad accertare in modo incompleto i fatti (cfr. ricorso 21 aprile 2021, punti n. 3.1-3.5).

Essa precisa poi di essere stata al corrente della provenienza estera della merce acquistata dal fornitore italiano, ma non delle irregolarità doganali commesse da quest'ultimo (cfr. ricorso 21 aprile 2021, punti n. 1.4-1.5). In tale contesto, essa sottolinea il carattere ingiusto e aberrante della situazione indotta dalla decisione impugnata, in quanto non le sarebbe rimprove-

rabile alcunché, essendo vittima dei comportamenti ingannevoli del fornitore italiano. Essa non potrà di fatto recuperare tramite regresso di diritto civile ex art. 70 cpv. 3 LD, poiché il fornitore italiano sarebbe di ignota dimora e la società controllata sarebbe stata radiata dal registro di commercio. La ricorrente non potrà nemmeno portare l'importo di 132'246.95 franchi (IVA sull'importazione), in deduzione a titolo di imposta precedente, non essendo l'importatrice degli orologi in questione (cfr. ricorso 21 aprile 2021, punto n. 4.1). Nel suo caso l'art. 12 cpv. 2 DPA non troverebbe applicazione, in quanto essa non avrebbe beneficiato di alcun profitto dalla mancanza di regolare importazione della merce. Dalle risultanze dell'inchiesta doganale non risulterebbe ch'essa abbia beneficiato di un prezzo di acquisto ridotto o di qualsiasi altro vantaggio finanziario (cfr. scritto 14 aprile 2022).

4.1.3 Al riguardo, in sede ricorsuale, l'autorità inferiore ha precisato che, la ricorrente manifestando ripetutamente la propria volontà di voler acquistare degli orologi importati dal fornitore italiano (in totale 217), avrebbe rilevato una predisposizione costante all'acquisto, all'origine delle importazioni da questi effettuate e sarebbe dunque qualificabile di mandante delle importazioni ai sensi della giurisprudenza del Tribunale federale. A tal proposito, sarebbe ininfluyente se l'inchiesta non ha potuto stabilire per quali orologi la ricorrente avrebbe indotto direttamente l'importazione (nei casi di richiesta di procacciamento e proposta di vendita) e per i quali invece si sarebbe limitata ad effettuare un acquisto sul territorio doganale (nel caso di vendita spontanea). Infatti sarebbe indubbio che in tutte le fattispecie realizzate la predisposizione della ricorrente all'acquisto degli orologi da importare o importati dal fornitore italiano sarebbe stata la medesima (cfr. risposta 10 giugno 2021, punto n. 1.3).

4.2

4.2.1 In tale contesto, il Tribunale osserva che al fine di determinare se è a giusta ragione che l'autorità inferiore ha imposto la società ricorrente al pagamento posticipato dei tributi doganali elusi al momento dell'importazione dei 217 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, occorre stabilire se la ricorrente rientri nella cerchia dei debitori doganali soggetti al pagamento posticipato, in particolare se la stessa possa essere qualificata di « mandante » ai sensi della legislazione doganale, viste le circostanze concrete.

4.2.2 Ora, alla luce di quanto precede (cfr. consid. 4.1.1-4.1.3 del presente giudizio), nonché degli atti dell'incarto (in particolare, dell'incarto autorità inferiore, di cui al raccoglitore principale e raccoglitori n. 1-7), il Tribunale constata preliminarmente come la società ricorrente non contesti di aver

effettivamente acquistato dal fornitore italiano 217 orologi da polso tra marzo 2014 e marzo 2016, oggetto della riscossione posticipata qui in esame (cfr. tabella di calcolo allegata alla decisione impugnata). Come precisato dall'autorità inferiore (cfr. consid. 4.1.1 del presente giudizio), tali orologi sono stati identificati confrontando i numeri di serie univoci presenti sulle fatture d'acquisto all'estero trasmesse alle autorità doganali svizzere nell'ambito dell'assistenza amministrativa con quelli presenti sulla documentazione rinvenuta in sede di perquisizione presso la società ricorrente e sequestrata come mezzo di prova. È altresì assodato che detti orologi sono stati importati dall'Italia in Svizzera dal fornitore italiano, in omissione delle formalità doganali, mediante utilizzo di timbri doganali svizzeri e italiani contraffatti, ciò che costituisce oggettivamente una infrazione alla legislazione fiscale qui applicabile (cfr. consid. 3.4.1 del presente giudizio). Per effetto di tale infrazione non sono stati riscossi a torto i tributi doganali (dazi e IVA sull'importazione) al momento dell'importazione, sicché trova oggettivamente qui applicazione l'art. 12 cpv. 2 DPA, ciò a prescindere da qualsiasi colpa e dunque dalla questione a sapere chi concretamente ha commesso detta infrazione (cfr. consid. 3.4.2-3.4.3 del presente giudizio). È altresì pacifico che la società ricorrente – e per essa, i suoi responsabili – fosse al corrente della provenienza estera di tali orologi, ma all'oscuro delle irregolarità doganali perpetrate dal fornitore italiano al momento della loro importazione in Svizzera (omissione delle formalità doganali e utilizzo di timbri doganali contraffatti). A tal proposito, non vi è infatti alcun motivo di dubitare della buona fede della società ricorrente. Non è nemmeno contestato che l'acquisto degli orologi sia stato effettuato nelle tre modalità di acquisto descritte dalla società ricorrente (« richiesta di procacciamento », « proposta di acquisto » e « vendita spontanea »), risultanti dalle dichiarazioni del suo amministratore unico, rilasciate il 17 giugno 2020 (cfr. processo verbale d'interrogatorio [PVI] del 17 giugno 2020, allegato all'atto n. 8, raccoglitore principale [ZFA 08.14.01/001-005]). Vero è anche che l'autorità inferiore – come da lei stessa rilevato (cfr. decisione impugnata, pag. 3; risposta 10 giugno 2021, punto n. 1.3) – non è però stata in grado di stabilire per ognuno dei 217 orologi in questione quale delle tre modalità di acquisto sia stata adottata nello specifico dalla ricorrente. Di fatto, la ricorrente ha riconosciuto la sua qualità di mandante soltanto per una decina di orologi, acquistati con la modalità « richiesta di procacciamento » (cfr. consid. 4.1.2 del presente giudizio).

4.2.3 Ciò constatato, come visto (cfr. consid. 3.2.2 del presente giudizio), secondo la costante giurisprudenza del Tribunale federale, la nozione di mandante ai sensi del diritto doganale va intesa in senso lato, giacché ingloba tutte le persone che, in qualche modo, manifestano una predispo-

sizione generale ad accettare la merce importata e dunque ad acquistarla. In tal senso, è sufficiente essere pronti ad accettare la merce. Il carattere lecito o meno dell'importazione non è invece necessariamente determinante. Nello specifico, quand'anche non sia possibile determinare per ognuno dei 217 orologi in questione l'esatta modalità con cui gli stessi sono stati acquistati dalla società ricorrente, non vi è dubbio alcuno che gli stessi siano stati importati dal fornitore italiano dall'Italia e poi effettivamente acquistati dalla società ricorrente, attiva nel mercato della vendita di orologi. Che detti orologi siano stati acquistati su specifica ordinazione della società ricorrente, spontaneamente su presentazione in negozio o in altro modo, non è qui determinante. Nella misura in cui la ricorrente si è rilevata pronta ad accettare la merce proposta dal fornitore italiano, si deve infatti comunque ritenere una sua predisposizione generale all'acquisto degli orologi. In tale contesto, non è necessario determinare con quale esatta modalità essi siano stati acquistati. Un nesso causale diretto – così come inteso dalla ricorrente – non necessita dunque di essere qui stabilito. Anche se la società ricorrente non ha fruito di alcun vantaggio economico e che ritiene che solo per una piccola parte avrebbe provocato direttamente l'importazione, lei risulta comunque come pronta in linea generale ad eventualmente acquistare gli orologi importati dal fornitore italiano e questo è sufficiente per la sua qualifica di « mandante » delle importazioni, ai sensi della giurisprudenza dell'Alta Corte (cfr. consid. 3.2.2.2 e 3.2.2.3 del presente giudizio).

4.2.4 In qualità di « mandante », la società ricorrente rientra nel cerchio delle persone tenute al pagamento dei tributi doganali ai sensi dell'art. 70 cpv. 2 LD e dell'art. 51 LIVA. In quanto tale, essa è altresì soggetta all'obbligo di pagamento posticipato ai sensi dell'art. 12 cpv. 2 DPA (cfr. consid. 3.4.2 del presente giudizio). Che la società ricorrente abbia o meno fruito di un vantaggio economico non è qui determinante. Dal momento che dei tributi doganali non sono stati versati a torto al momento dell'importazione e che sussiste oggettivamente un'infrazione alla legislazione doganale, l'art. 12 cpv. 2 DPA trova applicazione e comporta la responsabilità solidale di tutte le persone tenute al pagamento posticipato, a prescindere dalla colpa dei vari interessati. Una colpa soggettiva non è infatti richiesta (cfr. consid. 3.4.3 del presente giudizio). La buona fede della società ricorrente nulla muta per tanto al riguardo. Quand'anche lei era di buona fede e nell'eventualità in cui non potesse recuperare nulla, facendo valere il suo diritto di regresso nei confronti del fornitore italiano, debitore solidale, ai sensi dell'art. 70 cpv. 3 LD (cfr. consid. 3.2.3 del presente giudizio), purtroppo rientra comunque sotto art. 12 cpv. 2 DPA, tenuto conto della giurisprudenza molto severa in tale ambito. Eventuali difficoltà nel recuperare

gli importi dovuti dai responsabili solidali, come pure la possibilità o meno di recuperare l'IVA sull'importazione grazie alla deduzione dell'imposta precedente (cfr. art. 28 cpv. 1 lett. c LIVA), non costituiscono sfortunatamente un motivo sufficiente per esimere la società ricorrente dall'obbligo di pagamento posticipato fondato sull'art. 12 cpv. 2 DPA.

4.3 Ciò constatato, visto tutto quanto suesposto, nella misura in cui la società ricorrente non contesta il calcolo dei tributi doganali di cui alla tabella di calcolo allegata alla decisione impugnata e che non risultano errori manifesti, il Tribunale non intravede motivi per approfondire tale aspetto e attardarsi ulteriormente al riguardo (cfr. consid. 2.2 del presente giudizio). In definitiva, la ripresa fiscale in oggetto pronunciata dall'autorità inferiore nei confronti della società ricorrente – ritenuta qui persona soggetta all'obbligo di pagamento posticipato dei tributi doganali relativi ai 217 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 cpv. 1 LIVA – va pertanto integralmente confermata dal Tribunale statuyente. Di conseguenza, la decisione impugnata va anch'essa confermata e il ricorso va respinto.

5.

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della parte ricorrente qui 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 6'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 6'000 franchi da lei versato a suo tempo. Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione alla ricorrente di indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. art. 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 respinto.

2.

Le spese processuali di 6'000 franchi sono poste a carico della ricorrente. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, il succitato importo verrà interamente detratto dall'anticipo spese di 6'000 franchi versato a suo tempo dalla ricorrente.

3.

Non vengono assegnate indennità a titolo di spese ripetibili.

4.

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

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

La presidente del collegio:

La cancelliera:

Annie Rochat Pauchard

Sara Pifferi

Rimedi giuridici:

Contro la presente decisione può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerna, 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: