
Corte I
A-5907/2008

Sentenza del 4 febbraio 2011

Composizione

Giudici Michael Beusch (presidente del collegio),
Pascal Mollard, Charlotte Schoder,
cancelliera Frida Andreotti.

Parti

A. _____, ...,
patrocinata dall'avv. B. _____, ...,
ricorrente,

contro

Direzione generale delle dogane,
Divisione principale diritto e tributi,
Monbijoustrasse 40, 3003 Berna,
autorità inferiore.

Oggetto

Decisione di esazione posticipata di tributi.

Fatti:**A.**

La A. _____ (di seguito: A. _____) è una società anonima con sede in X. _____ che, su autorizzazione dell'Amministrazione federale delle finanze, gestisce l'esercizio di due Punti Franchi doganali a X. _____ e a Y. _____. In particolare, il Punto Franco di X. _____ serve al deposito di merci non sdoganate e allo sdoganamento di merci di trasbordo, si occupa altresì delle cosiddette procedure Speditori-destinatari autorizzati (SDA) e di Depositi Doganali Aperti (DDA), così pure del deposito in luoghi appositamente designati di merci provenienti dalla libera circolazione.

B.

In data 27 settembre 2000 l'Ufficio doganale grigionese di Z. _____ ha certificato una dichiarazione doganale di transito attestante l'importazione in Svizzera, con destinazione finale l'Ufficio doganale di scarico di X. _____ Punto Franco, di 86 cartoni di sigarette provenienti dall'Italia e destinati alla A. _____. Il medesimo giorno la dichiarante, C. _____, ha consegnato la merce allo sportello della ditta destinataria che ha quindi provveduto a inventariarla e ad immagazzinarla presso il Punto Franco di X. _____.

C.

Il 17 novembre 2006 la A. _____ ha riscontrato la sparizione di 19 cartoni di sigarette degli 86 depositati il 27 settembre 2000 per un totale di 190'100 pezzi di sigarette con filtro. L'inchiesta penale che ne è seguita è sfociata nell'emissione di due decreti d'accusa nei confronti di un dipendente della qui ricorrente e di un terzo. Il procedimento ha permesso di appurare che nel periodo gennaio – novembre 2006, la merce inventariata era stata asportata dal deposito dall'allora impiegato della ricorrente ed era stata immessa in territorio doganale svizzero, senza dichiarazione al competente ufficio doganale.

D.

Basandosi sulle risultanze del procedimento penale, con decisione di esazione posticipata del 22 maggio 2007, la Direzione del circondario Lugano (di seguito: DCD) ha quindi assoggettato al pagamento dei tributi all'importazione per complessivi fr. 37'391.25 la A. _____ e in via solidale il suo già dipendente e il terzo al quale era stata venduta la

merce sottratta. Tale importo comprende il dazio per fr. 2'120.40, l'imposta sul tabacco per fr. 29'047.30, la tassa della Società cooperativa per l'acquisto di tabacco indigeno (SOTA) per fr. 247.15, la tassa di prevenzione del tabagismo per fr. 247.15 e l'imposta sul valore aggiunto (IVA) di fr. 5'729.25.

E.

Per il tramite del suo patrocinatore, la A._____ è insorta contro tale decisione con ricorso del 25 giugno 2007, postulandone l'annullamento in primo luogo poiché a torto sarebbe stata assoggettata al pagamento dei tributi, avendo, nella sua qualità di datore di lavoro, messo in atto tutta la diligenza richiesta dalle circostanze; secondariamente, contestando la quantificazione del valore della merce sulla quale è stata calcolata l'esazione posticipata.

Il 12 marzo 2008, attestando di voler proseguire con la procedura, la A._____ ha versato l'anticipo spese richiesto dall'autorità per l'entrata nel merito del ricorso.

F.

In data 10 giugno 2008, nell'ambito dell'esame della vertenza, la Direzione generale delle Dogane (di seguito: DGD) ha comunicato alla A._____ che il conteggio stabilito dall'autorità andava rivisto, dovendosi calcolare i tributi sulla base dell'aliquota in vigore al giorno dell'accertamento dell'omissione della riscossione del dazio nonché tener conto del deprezzamento del valore di mercato delle sigarette. Ritenuto quindi tali modifiche, oltre che all'aumento dell'imposta sulle sigarette tra il 2001 e il 2006, l'importo corretto complessivo dei tributi all'importazione da corrispondere era quindi di fr. 39'697.00 e comprendeva fr. 2'120.40 di dazio, fr. 33'837.80 di imposta sul tabacco, fr. 247.15 di tassa SOTA, fr. 247.15 di tassa di prevenzione del tabagismo e fr. 3'244.50 di IVA.

Datata la facoltà di esprimersi in merito, il 17 giugno 2008 la A._____ ha preso atto di tale comunicazione, contestandola in fatto e in diritto, riconfermandosi integralmente in quanto esposto nel suo ricorso.

G.

Con decisione dell'11 agosto 2008, la DGD ha accolto parzialmente il ricorso contro la decisione di esazione posticipata decretando l'assoggettamento della A._____ al pagamento dei tributi siccome appartenente alla cerchia di persone assoggettate all'obbligo di soddisfare il dazio, essendo la destinataria della merce che ha accettato

di depositare nel proprio deposito doganale. Con riferimento al valore di mercato della merce, l'autorità inferiore ha rivisto il medesimo in base al prezzo di vendita delle sigarette nel novembre 2006 e al loro valore di mercato e ha quindi provveduto ad adattare l'importo relativo all'IVA. L'ammontare complessivo dei tributi dovuto è stato quindi valutato in fr. 39'697.00, anziché fr. 37'391.25. Tale aumento è da ascrivere all'incremento di alcune aliquote valide al momento della nascita dell'assoggettamento al dazio all'importazione e ad altri tributi, e ciò malgrado il valore di mercato della merce sia stato rivisto al ribasso, considerato che la maggior parte dei tributi gravanti sulle sigarette non sono riscossi in funzione del valore bensì del peso o del numero dei pezzi.

H.

La succitata decisione su ricorso è stata impugnata dalla A. _____ (di seguito: ricorrente) con ricorso davanti al Tribunale amministrativo federale del 15 settembre 2008. Protestando tasse, spese e ripetibili, la ricorrente postula l'accoglimento del suo gravame con il conseguente annullamento della decisione di cui si è detto che la condanna al pagamento dell'importo relativo ai tributi per complessivi fr. 39'697.00. Nel suo allegato ricorsuale essa sostiene in via principale che la decisione dell'autorità inferiore ravvisa una crassa violazione del diritto federale, compreso l'abuso del potere di apprezzamento e una constatazione inesatta dei fatti. In particolare, la ricorrente asserisce di non poter essere considerata quale mandante e quindi di non appartenere alla cerchia di persone soggette all'obbligo di pagamento. In via sussidiaria, osserva che, qualora dovesse essere considerata quale "datore di lavoro" ai sensi della legislazione applicabile, nella fattispecie avrebbe posto in essere tutte le misure di sua competenza necessarie per salvaguardare la merce depositata nei propri magazzini e pertanto alcuna responsabilità le sarebbe imputabile.

I.

Con risposta del 12 dicembre 2008, la DGD, riferendosi alla decisione contestata, ha postulato il rigetto integrale del ricorso, ribadendo la fondatezza della sua decisione e aggiungendo un'ulteriore argomentazione in risposta a una censura ricorsuale, ovverosia, per l'autorità inferiore, la ricorrente sarebbe doppiamente assoggettata al pagamento dei tributi doganali e meglio, in via principale come persona assoggettata al controllo doganale e in via subordinata in qualità di datore di lavoro di una persona assoggettata al controllo doganale.

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

Diritto:

1.

1.1. La competenza del Tribunale amministrativo federale per statuire sul presente gravame è data dagli artt. 1 e 31 segg. della Legge federale del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF, RS 173.32) in relazione con l'art. 116 cpv. 4 della Legge federale del 18 marzo 2005 sulle dogane (LD; RS 631.0). Fatta eccezione per quanto prescritto direttamente dalla LTAF come pure da normative speciali, la procedura dinnanzi allo scrivente Tribunale è retta dalla Legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, RS 172.021).

1.2. Tenuto conto delle ferie giudiziarie estive, il ricorso è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (art. 52 PA).

1.3. L'atto impugnato è una decisione della DGD fondata sul diritto pubblico federale giusta l'art. 5 PA, che condanna la ricorrente al pagamento posticipato di dazi doganali. Comportando il medesimo un onere pecuniario, dato è quindi l'interesse a ricorrere. Da qui la legittimazione della ricorrente (art. 48 cpv. 1 PA).

Per quanto precede, il ricorso è ricevibile in ordine e dev'essere esaminato nel merito.

2.

Il caso in esame concerne una procedura d'imposizione già pendente al momento dell'entrata in vigore il 1° maggio 2007 della LD. Giusta l'art. 132 cpv. 1 LD l'esame del merito della presente fattispecie è quindi ancora sottoposto alla vecchia Legge federale del 1° ottobre 1925 sulle dogane (vLD; CS 6 475).

3.

3.1. Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti e l'inadeguatezza (art. 49 PA). Da parte sua, lo scrivente Tribunale non è vincolato né dai motivi adottati (art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione

impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (DTAF 2007/41 consid. 2; PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. II, 2. ed., Berna 2002, no. 2.2.6.5, pag. 264). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati. L'autorità competente procede infatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (DTF 122 V 157 consid. 1a; DTF 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3; XAVIER OBERSON, Le contentieux fiscal, in: Les procédures en droit fiscal, 2. ed., Berna 2005, pag. 722 segg.).

3.2. Nel suo gravame la ricorrente denuncia la violazione del diritto federale, compreso l'abuso del potere di apprezzamento e una constatazione inesatta dei fatti ritenendo di non poter essere considerata quale "mandante" ai sensi della legislazione doganale applicabile e di conseguenza di non appartenere alla cerchia di persone soggette all'obbligo di pagamento posticipato dei tributi oggetto del presente giudizio. Contesta parimenti qualunque responsabilità le si voglia imputare nella sua qualità di datore di lavoro ex art. 9 cpv. 2 vLD, siccome, avrebbe posto in essere tutte le misure che le competono per salvaguardare la merce depositata nei propri magazzini.

Lo scrivente Tribunale procederà ad analizzare l'allegato ricorsuale considerando tali adduzioni secondo l'ordine suesposto.

4.

La decisione contestata, avente quale oggetto l'esazione posticipata di tributi doganali non riscossi in precedenza siccome la merce non era stata dichiarata, è basata formalmente sull'art. 12 della Legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA; RS 313.0), norma che è applicabile al presente caso conformemente al rinvio di cui all'art. 80 vLD.

4.1. L'art. 12 cpv. 1 lett. a DPA sancisce che qualora, per un'infrazione alla legislazione amministrativa federale, una tassa non è stata a torto riscossa, essa deve essere pagata successivamente, interessi compresi, e ciò indipendentemente dalla punibilità di una determinata persona. Obbligata al pagamento è la persona che ha fruito dell'indebito profitto, segnatamente quella obbligata al pagamento della tassa (art. 12 cpv. 2 DPA). Tuttavia, la persona che intenzionalmente ha commesso l'infrazione o vi ha partecipato, risponde in solido, insieme alle persone tenute al versamento in base al secondo capoverso (art. 12 cpv. 3 DPA).

L'illecito di cui all'art. 12 cpv. 2 DPA è un vantaggio patrimoniale generato dal mancato pagamento dei contributi dovuti. Esso può consistere non solo in un aumento degli attivi ma anche in una diminuzione dei passivi. Ciò è normalmente il caso quando un contributo dovuto non è stato versato (DTF 110 Ib 310 consid. 2c; decisione del Tribunale federale 2A.220/2004 del 15 novembre 2004 consid. 2.1 con riferimenti). Affinché l'art. 12 cpv. 2 DPA trovi applicazione, occorre che sia oggettivamente stata compiuta un'infrazione penale (decisione del Tribunale federale 2A.1/2004 del 31 marzo 2004 consid. 2.1; DTF 115 Ib 360 consid. 3a; DTF 106 Ib 221 consid. 2c; Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione [GAAC] 65.61 consid. 3d/bb; KURT HAURI, Verwaltungsstrafrecht [VStrR], Motive - Doktrin - Rechtsprechung, Berna 1998, pag. 36). L'applicazione di questa norma non dipende per contro né da una responsabilità penale specifica, né da una colpa, né ancora dal promuovimento di una procedura penale (decisione del Tribunale federale 2C_366-367-368/2007 del 3 aprile 2008 consid. 5; DTF 106 Ib 221 consid. 2c e, tra le tante, decisione del Tribunale amministrativo federale A-2925/2010 del 25 novembre 2010 consid. 2.6 con ulteriori riferimenti). In genere tutte le persone tenute al pagamento del dazio doganale rispondono solidalmente delle somme dovute e non rimosse anche se esse non hanno tratto personale profitto dall'infrazione (decisioni del Tribunale federale 2A.220/2004 consid. 2.1.1 e 2A.199/2004 consid. 2.1.1 del 15 novembre 2004; decisione del Tribunale amministrativo federale A-3096/2009 del 18 maggio 2010 consid. 5.2).

4.2. Giusta l'art. 1 vLD, chiunque varca la linea doganale svizzera o trasporta merci attraverso la stessa deve osservare le prescrizioni della legislazione doganale. Gli obblighi doganali consistono nell'osservanza delle prescrizioni concernenti il traffico attraverso il confine (obbligo della denuncia doganale) e nel pagamento delle tasse previste dalla legge (obbligo di pagare il dazio). Tutte le merci che sono importate od esportate devono quindi essere presentate all'ufficio doganale competente, poste sotto controllo doganale e denunciate per lo sdoganamento (art. 6 cpv. 1 vLD). In virtù del principio dell'autodichiarazione che regge la procedura doganale, le persone soggette all'obbligo della denuncia doganale devono prendere tutte le disposizioni necessarie, secondo la legge e i regolamenti, per l'esecuzione del controllo doganale e stabilire l'obbligo di pagare il dazio (art. 29 cpv. 1 vLD). La persona soggetta all'obbligo della denuncia deve richiedere lo sdoganamento delle merci sotto controllo e, a seconda della destinazione della merce, presentare la dichiarazione relativa, producendo tutti i documenti giustificativi, i permessi e le altre carte di

legittimazione occorrenti per il modo di sdoganamento richiesto, nel numero, nella forma e nel termine prescritti. Commette quindi una contravvenzione doganale chiunque, varcando la linea di confine, omette di dichiarare, totalmente o parzialmente, per le operazioni doganali, delle merci soggette a dazio (art. 74 lett. 3 vLD).

4.3. Sono soggette all'obbligo della denuncia doganale le persone che trasportano merce oltre il confine nonché i loro mandanti (art. 9 cpv. 1 vLD). Il padrone risponde delle azioni commesse dai suoi impiegati, operai, apprendisti e domestici nell'esercizio delle loro incombenze di servizio o d'affari, salvo che egli non provi d'aver usato tutta la diligenza per far osservare le prescrizioni da dette persone (art. 9 cpv. 2 vLD). L'art. 13 cpv. 1 vLD dispone che il pagamento del dazio incombe alle persone soggette all'obbligo della denuncia doganale e a quelle indicate nel succitato art. 9 vLD come pure alle persone per conto delle quali le merci sono state importate o esportate. Tutte rispondono solidalmente delle somme dovute. Il diritto di regresso è retto dalle norme del diritto civile.

4.3.1. Secondo la giurisprudenza, la nozione di mandante deve essere intesa in un senso più ampio di quella del diritto civile, ovvero come chiunque induca effettivamente un trasporto di merci attraverso la frontiera (DTF 107 Ib 200 consid. 6b; DTF 89 I 546). È quindi tale non solo colui che conclude, ai sensi civili, un contratto di trasporto con il trasportatore, ma anche chiunque, di fatto, predispone l'importazione delle merci (decisioni del Tribunale federale 2C_132/2009 del 7 gennaio 2010, 2A.82/2005 del 23 agosto 2005, 2A.220/2004 e 2A.199/2004 del 15 novembre 2004). 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 Ib 306 consid. 2b, DTF 107 Ib 198 consid. 6a-b, DTF 89 I 545 consid. 4; decisione del Tribunale federale 2C_747/2009 dell'8 aprile 2010 e 2A.230/2006 del 9 ottobre 2006 consid. 6; fra le tante decisioni del Tribunale amministrativo federale, A-7933/2008 dell'8 febbraio 2010 consid. 4; A-1768/2006 del 21 ottobre 2009 consid. 2.1). 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 Tribunale federale 2C_363/2010, 2C_405/2010, 2C_406/2010 del 6 ottobre 2010 consid. 5.1 con riferimenti).

Il Tribunale federale ha parimenti confermato questa sua ampia concezione del termine "mandante" prevedendo che anche le persone morali possono essere ritenute tali (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_747/2009 dell'8 aprile 2010 consid. 5.3).

4.3.2. L'interpretazione di mandante in un senso più ampio di quella del diritto civile instaurata dall'Alta Corte è peraltro stata illustrata nel Messaggio del 15 dicembre 2003 relativo alla nuova Legge sulle dogane (FF 2004 525 segg.). Anche se il nuovo diritto non impiega più formalmente questa nozione, e ciò proprio perché la sua definizione ha dato adito a troppe difficoltà di interpretazione, la nuova locuzione – chiunque fa introdurre merci nel territorio doganale – corrisponde materialmente alla definizione in senso lato di cui si è detto in precedenza (cfr. la succitata sentenza del Tribunale federale 2C_363/2010 consid. 5.1 in fine).

4.3.3. Per l'insorgere del credito doganale è determinante l'effettivo trasporto delle merci oltre il confine doganale (REMO ARPAGAUS, Das schweizerisches Zollrecht, n.m. 83, in: Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht [SBVR], Schweizerisches Aussenwirtschafts- und Binnenmarktrecht, Grundwerk 1999). L'oggetto dell'imposta è quindi l'atto dell'importazione o dell'esportazione di merci. Di conseguenza, il credito doganale sorge nel momento in cui, secondo la legislazione doganale, l'importazione o l'esportazione è usualmente considerata conclusa (cfr. ERNST BLUMENSTEIN, Schweizerisches Zollrecht, Berna 1931, pag. 24 segg.). Per determinare tale momento, l'art. 11 vLD considera due possibilità: nel caso di importazione, dichiarazione e imposizione ordinaria di merce, si tratta del momento in cui l'ufficio doganale accetta la dichiarazione doganale. Qualora non abbia luogo un'importazione e dichiarazione ordinaria della merce, secondo l'art. 11 cpv. 2 vLD l'obbligo di pagare il dazio comincia al momento in cui la merce ha varcato il confine. Il transito attraverso il confine ai sensi dell'art. 9 cpv. 1 vLD comprende quindi anche la procedura di sdoganamento che si conclude solo con la consegna della quietanza doganale (art. 62 vLD).

4.3.4. Nella già citata DTF 107 Ib 205, il Tribunale federale ha sancito che il passaggio del confine e sdoganamento si trovano in stretta relazione funzionale, sebbene entrambe le procedure possono avvenire in luoghi e tempi diversi. Deposito franco doganale e ufficio doganale sono in relazione tanto stretta con il confine doganale da essere considerata persona che trasporta merce oltre il confine ai sensi dell'art. 9 cpv. 1 LD anche chiunque, dopo aver varcato il confine, ma prima che sia terminato

il procedimento di sdoganamento, entra in relazione con la merce; questo vale in particolare per le persone che presentano la merce all'ufficio doganale e la pongono sotto controllo doganale (art. 30 cpv. 1 vLD). Per la giurisprudenza si deve quindi riconoscere che queste persone cooperano alla movimentazione delle merci e all'adempimento dell'obbligo della denuncia doganale in misura almeno uguale a quelle che portano la merce attraverso il confine doganale.

4.4. La linea doganale svizzera coincide di regola col confine politico (art. 2 cpv. 1 vLD). Ciò non vale nel caso dei distretti franchi (punti franchi e porti franchi) che, giusta l'art. 2 cpv. 3 vLD sono considerati come territorio doganale estero, riservato il diritto di controllo doganale. Le merci che si trovano in un deposito franco doganale hanno quindi lo statuto di merci estere (non sdaziate). Lo statuto di "territorio doganale estero" dei depositi franchi doganali non significa tuttavia che essi siano dei locali non sottoposti ad alcun diritto, bensì i magazzini non amministrati dalla dogana stessa sono comunque soggetti alla sua vigilanza. Le disposizioni emanate dalla dogana per garantire la sicurezza doganale vincolano tutti gli interessati (art. 43 cpv. 1 vLD).

4.5. Il traffico delle merci depositate presso i depositi delle merci in franchigia di dazio, in particolare presso il Punto Franco di X._____, è regolato dagli artt. 42 segg. vLD, 82 segg. vOD nonché dall'Autorizzazione per l'esercizio di Punti Franchi a X._____ e a Y._____ concessa il 27 ottobre 1971 dal Dipartimento federale delle finanze alla ricorrente (di seguito: Autorizzazione) e il Regolamento doganale per il Punto Franco di X._____ del 1° novembre 1980 (di seguito: Regolamento 1980) sostituito dal Regolamento doganale del 1° luglio 2006 (di seguito: Regolamento 2006), quest'ultimo altresì applicabile alla fattispecie, essendo i fatti risalenti al periodo gennaio-novembre 2006.

4.6. L'immagazzinamento in un deposito doganale ha per scopo il rinvio dello sdoganamento definitivo (art. 39 vLD) di merci importate dall'estero sia per facilitare il commercio intermedio sia perché non è ancora possibile sdoganarle definitivamente. L'immagazzinamento in un deposito doganale è di regola preceduto da un trattamento con bolletta di cauzione, che consente di trasportare la merce dal confine doganale al deposito doganale. Secondo l'art. 85 vOLD, anche le merci sdoganate mediante carta di passo o semplice annotazione possono essere portate in un deposito doganale, purché tali documenti vengano in seguito "scaricati". Per tal motivo, anche l'immagazzinamento in un deposito

doganale è considerato uno sdoganamento intermedio: una volta immagazzinata la merce, il precedente documento doganale relativo allo sdoganamento intermedio è scaricato e la merce può essere ritirata dal deposito soltanto sulla base di un nuovo sdoganamento (artt. 42-46 vLD; artt. 82-97 vOLD) (cfr. FF 2004 556).

4.7. Da un punto di vista giuridico, l'immagazzinamento in un deposito doganale è costituito dall'attività di deposito, da un lato, e dal vincolo della merce al regime doganale, dall'altro. L'attività di deposito si fonda su un contratto di deposito di diritto privato (contratto di deposito, in particolare magazzini di deposito, cfr. art. 482 segg. della Legge federale del 30 marzo 1911 di complemento del Codice civile svizzero. Libro quinto: Diritto delle obbligazioni [CO; RS 220]). Il contratto stabilisce di regola che il depositario prende in consegna, a pagamento, una determinata merce da immagazzinare. Generalmente, nei depositi doganali sono accettate soltanto le merci non sdoganate; il contratto di deposito può dunque essere concluso soltanto con depositari ben determinati, ossia i titolari di un deposito doganale, e la sua esecuzione sottostà alla sorveglianza dell'Amministrazione delle dogane, vale a dire, le merci sono vincolate alle disposizioni della legislazione doganale, ciò a significare che durante l'immagazzinamento le merci sono sottoposte alla polizia doganale e soggiacciono al controllo doganale (art. 43 cpv. 1 vLD, art. 82 cpv. 2 vOLD, artt. 83 e 94 cpv. 3 OLD). L'immagazzinamento e l'asportazione delle merci richiedono quindi una procedura conforme alla legislazione doganale, come peraltro si dirà in seguito.

4.8. Come detto sub consid. 4.5, conformemente all'art. 42 cpv. 1 vLD, il Dipartimento federale delle finanze e delle dogane ha autorizzato la ricorrente ad esercitare il Punto Franco di X._____. Fondandosi sull'art. 42 cpv. 1 vLD, sugli artt. 82 cpv. 2 e 83 cpv. 1 vOD nonché sulla citata Autorizzazione, la DGD ha emanato dapprima il Regolamento 1980, sostituito in seguito dal Regolamento 2006.

4.8.1. Il Punto Franco doganale di X._____ gestito dalla società qui ricorrente serve, giusta l'art. 1 del Regolamento 1980, al deposito di merci non sdoganate (v. anche art. 11, eccezione) e allo sdoganamento di merci di trasbordo (cosiddetti sdoganamenti diretti). Con la flessibilizzazione in atto dal 1° novembre 2003 sono inoltre possibili le procedure SDA e DDA, così come il deposito di merci provenienti dalla libera circolazione, in luoghi appositamente designati (cfr. art. 1 del Regolamento 2006). L'art. 3 dell'Autorizzazione nonché l'art. 9 del Regolamento 1980 e l'art. 9 del Regolamento 2006 sanciscono che il

Punto Franco è gestito a rischio e pericolo della Gerente. L'amministrazione delle dogane non assume alcuna responsabilità per le merci depositate. L'art. 9 dell'Autorizzazione prevede altresì che la qui ricorrente e il suo personale sono tenuti a tutelare gli interessi della dogana, a coadiuvare i funzionari doganali nell'esercizio dei loro compiti e a notificare loro senza indugio ogni accertamento su fatti avvenuti nei Punti Franchi che lasciano presumere una violazione delle prescrizioni doganali. Un siffatto obbligo è pure previsto all'art. 34 del Regolamento 1980 e all'art. 28 del Regolamento 2006.

4.8.2. L'estrazione delle merci dal deposito è regolata alla cifra IV, sia del Regolamento 1980 che del Regolamento 2006. Per i casi di trattamento all'importazione, l'art. 15 cpv. 1 del Regolamento 1980 sancisce l'obbligo della denuncia e del collocamento sotto controllo doganale prevedendo che le merci devono essere condotte nel reparto sdoganamenti, annunciate all'ufficio doganale con modulo di consegna e poste sotto controllo doganale. L'obbligo di denuncia spetta alla Gerente, sempreché esso non sia adempito dalla persona autorizzata a disporre delle merci. Una volta che le merci sono state denunciate e collocate sotto controllo doganale, giusta l'art. 16 cpv. 1 del Regolamento 1980 nonché l'art. 16 del Regolamento 2006, la proposta di sdoganamento per le merci poste sotto controllo doganale deve essere presentata all'ufficio doganale entro un giorno. Le merci sdoganate all'importazione devono quindi essere asportate dal Punto Franco al più tardi il giorno feriale susseguente a quello in cui sono state liberate. Se l'asportazione non è stata effettuata entro tale termine, la Gerente deve provvedere all'asportazione delle merci a spese della persona autorizzata a disporre.

4.8.3. Le infrazioni al Regolamento 1980, sostituito a partire dal 1° luglio 2006 dal Regolamento 2006, sono punite come inosservanza di prescrizioni d'ordine a tenore dell'art. 104 vLD, sempreché non siano perseguibili secondo disposizioni penali particolari (art. 37 del Regolamento 1980 e art. 31 del Regolamento 2006).

5.

5.1.

Nel caso concreto, come detto, la ricorrente adduce in primo luogo di non poter essere considerata quale "mandante" ai sensi della legislazione doganale e conseguentemente, di non poter essere assoggettata al pagamento dei tributi. A torto.

5.1.1. Come visto, tramite dichiarazione doganale di transito del 27 settembre 2000 è stato attestato dall'Ufficio doganale di Z._____ un invio di 86 cartoni di sigarette provenienti dall'Italia destinato all'Ufficio doganale di scarico di X._____ Punto Franco. La società dichiarante C._____ ha dipoi consegnato la merce allo sportello del Punto Franco di X._____ il medesimo giorno che ha provveduto a sua volta a inventariarla e a immagazzinarla negli appositi vani.

L'immagazzinamento e l'asportazione delle merci da un deposito franco doganale richiedono una procedura conforme alla legislazione doganale (cfr. consid. 4.6). Nella fattispecie sebbene sia stato compiuto un immagazzinamento conforme alle disposizioni legali applicabili, l'estrazione della merce dal deposito della ricorrente è tuttavia avvenuta in violazione delle medesime. Il credito doganale è dunque insorto allorquando i cartoni di sigarette rubati hanno oltrepassato il confine doganale.

Come detto, la procedura di sdoganamento si conclude solo con la consegna della quietanza doganale (cfr. consid. 4.3.3). Nel caso in esame una volta che la merce proveniente dall'Ufficio doganale di Z._____ è stata inventariata, essa è stata depositata presso il Punto Franco di X._____. Perché avvenisse l'estrazione delle merci dal deposito conformemente alla legislazione applicabile – che sancisce l'obbligo della denuncia da parte del Gerente del Punto Franco doganale o della persona autorizzata a disporre delle merci e del collocamento sotto controllo doganale (cfr. consid. 4.8.2) – le merci, prima di essere asportate, devono essere condotte nel reparto sdoganamenti del deposito doganale, annunciate all'ufficio doganale con modulo di consegna e poste sotto controllo doganale. E nella fattispecie, visto che i cartoni di sigarette sono stati rubati dal dipendente della ricorrente, nulla di tutto ciò si è verificato.

Considerato che il pagamento del dazio incombe alle persone soggette all'obbligo della denuncia doganale e a quelle che trasportano la merce oltre il confine nonché ai loro mandanti, la ricorrente, in quanto persona giuridica che è entrata in relazione con la merce prima del termine del procedimento di sdoganamento e che coopera alla movimentazione delle merci e all'adempimento dell'obbligo della denuncia doganale, dev'essere considerata, conformemente alla giurisprudenza citata del Tribunale federale (cfr. consid. 4.3.4.), persona che trasporta merce oltre il confine ai sensi dell'art. 9 cpv. 1 vLD. Siffatta decisione trova fondamento nella giurisprudenza restrittiva dell'Alta Corte la cui volontà è quella di garantire

la recuperabilità del credito doganale tramite l'assoggettamento di tutte le persone economicamente interessate all'importazione della merce.

Essendo la qui ricorrente parte della cerchia di persone che contribuiscono al trasporto della merce oltre il confine, le incombeva quindi ex lege di provvedere alla denuncia doganale. Di conseguenza, essa è responsabile personalmente per la procedura di sdoganamento e quindi anche del pagamento delle tasse previste dalla legge sulle dogane. Ne discende che su questo punto, il ricorso si rivela infondato.

5.2. La ricorrente contesta parimenti qualunque responsabilità le si voglia imputare nella sua qualità di datore di lavoro ex art. 9 cpv. 2 vLD, sostenendo che avrebbe posto in essere tutte le misure che le competono per salvaguardare la merce depositata nei propri magazzini. Sennonché, sapere se essa abbia effettivamente usato tutta la necessaria diligenza per far osservare le prescrizioni dai suoi impiegati conformemente al succitato disposto di legge, è una questione che può qui rimanere aperta, in quanto, comunque sia, la ricorrente è, come detto, soggetta all'obbligo della denuncia doganale ai sensi dell'art. 9 cpv. 1 vLD.

5.3. In base alla dottrina e alla giurisprudenza citate (cfr. consid. 4), la decisione di esazione posticipata resa l'11 agosto 2008 dall'autorità inferiore risulta quindi corretta, non essendo peraltro contestata l'entità dei tributi doganali. Le merci in oggetto a torto non sono state difatti assoggettate. Da qui l'infrazione alla legislazione amministrativa federale di cui all'art. 74 cpv. 3 vLD. Facendo la ricorrente parte della cerchia delle persone assoggettate giusta gli artt. 9 e 13 vLD, si deve concludere che essa ha fruito di un vantaggio illecito per il solo fatto che tali somme dovute non sono state riscosse. Pertanto, sulla base dell'art. 12 cpv. 2 DPA, essa è tenuta al pagamento susseguente dei dazi elusi conformemente all'art. 12 cpv. 1 DPA.

Abbondanzialmente si rileva che l'art. 13 cpv. 1 vLD sancisce la responsabilità solidale per le somme dovute e il diritto di regresso secondo le norme del diritto civile. Spetterà quindi alla ricorrente, qualora dovesse ritenerlo opportuno, rivalersi per i tributi dovuti sulle persone ritenute responsabili in via solidale, davanti ai tribunali competenti.

6.

Come visto, la decisione impugnata ha quale oggetto l'obbligazione di pagare il dazio conformemente all'art. 10 vLD.

6.1. A tenore dell'art. 10 vLD, l'obbligo di soddisfare il dazio include l'impegno di pagare o di garantire i diritti (dazi, interessi, tasse) e le spese inerenti le operazioni doganali, nonché i diritti e le spese esigibili dalla dogana in virtù di prescrizioni concernenti altri servizi. Con riferimento al caso concreto, oltre al dazio, l'importazione di tabacchi manufatti soggiace all'imposta sul tabacco, alla tassa per il fondo di finanziamento del tabacco indigeno (SOTA) e alla tassa per il fondo di prevenzione del tabagismo secondo la Legge federale del 21 marzo 1969 sull'imposizione del tabacco (LImT; RS 641.31), nonché all'imposta sul valore aggiunto prevista dalla Legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (vLIVA; RU 2000 1300), applicabile al caso in esame essendo stata effettuata l'operazione oggetto del presente giudizio prima dell'entrata in vigore della nuova Legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (art. 112 LIVA; RS 641.20).

6.2. Essendo dovuto nella fattispecie il dazio, in base alle suddette disposizioni si giustifica quindi anche il pagamento delle varie imposte e tasse di cui sopra per l'importo complessivo di fr. 39'697.00.

7.

Riassumendo, le censure della ricorrente si sono rivelate inconsistenti. Ne discende che il ricorso deve essere respinto con conseguente conferma della decisione impugnata.

8.

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese processuali vanno poste a carico della ricorrente soccombente (art. 1 segg. Regolamento 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 fr. 3'000.-- (art. 4 TS-TAF), importo che verrà compensato con l'anticipo da lei versato il 7 ottobre 2008. Alla ricorrente non vengono assegnate ripetibili (art. 64 cpv. 1 PA).

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.

Il ricorso è respinto.

2.

Le spese processuali, di fr. 3'000.--, sono poste a carico della ricorrente e interamente compensate con l'anticipo spese da lei già versato.

3.

Non vengono assegnate ripetibili.

4.

Comunicazione a:

– ricorrente (atto giudiziario),

– autorità inferiore (n. di rif. 64.4.48010.000491.06; atto giudiziario).

Il presidente del collegio:

La cancelliera:

Michael Beusch

Frida Andreotti

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 della Legge sul Tribunale federale del 17 giugno 2005 [LTF, RS 173.110]). Gli atti scritti devono 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: