



Corte I
A-3798/2009

Sentenza del 27 marzo 2012

Composizione

Giudici Markus Metz (presidente del collegio),
Michael Beusch, Salome Zimmermann,
cancelliera Sara Friedli.

Parti

A. _____,
patrocinato da ...,
ricorrente,

contro

**Amministrazione federale delle dogane,
Direzione generale delle dogane,
Monbijoustrasse 40, 3003 Berna,
autorità inferiore.**

Oggetto

responsabilità solidale.

Fatti:**A.**

Da oltre 35 anni A._____ si occupa del commercio di derrate alimentari. Dal 1990 è il titolare della ditta individuale A._____, che si occupa quale grossista del commercio di prodotti alimentari e superalcolici (cfr. Foglio ufficiale svizzero di commercio [FUSC] n. *** del ***, pag. 2774), rifornendo piccoli commercianti e rivenditori.

B.

Tra il 27 novembre 2006 e il 2 giugno 2007, A._____ ha acquistato presso B._____, piccolo commerciante di alimentari, complessivamente 3'290 kg di derrate alimentari varie – in prevalenza salumeria, prosciutti, olio d'oliva, ecc. – di origine italiana, a prezzi interessanti. Per ogni merce consegnata, B._____ ha presentato a A._____ una fattura generica scritta a mano, senza alcuna intestazione prestampata e non numerata (cfr. doc. A2 atto no. 75 dell'incarto dell'Amministrazione delle dogane prodotto dalla Direzione generale delle dogane [di seguito: inc. AFD]).

C.

A seguito dell'inchiesta penale condotta dalle competenti autorità doganali, quest'ultime hanno avuto modo d'accertare che tutta la merce venduta a A._____ da B._____ tra il 27 novembre 2006 e il 2 giugno 2007 è stata importata illegalmente in Svizzera da quest'ultimo ed immessa illecitamente in libera pratica in elusione dei controlli doganali.

D.

Il 28 aprile 2008 la Direzione del circondario delle dogane di Lugano (di seguito: DCD) ha steso un processo verbale finale a carico di A._____, il quale è stato accusato di essersi reso colpevole di un'infrazione alla Legge federale del 1° ottobre 1925 sulle dogane (vLD, RU 42 4009 e CS 6 475), alla Legge federale del 18 marzo 2005 sulle dogane (LD, RS 631.0), nonché alla Legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (vLIVA, RU 2000 1300), e meglio di ricettazione doganale, per avere acquistato diversi prodotti alimentari dovendo supporre che potevano essere stati precedentemente importati in elusione dei controlli doganali (cfr. doc. A2 atto no. 94 dell'inc. AFD).

Il 28 aprile 2009 la DCD, rilevando l'assenza di elementi fondanti l'accusa di ricettazione doganale ritenuta nel processo verbale finale, ha poi abbandonato la procedura amministrativa penale avviata nei confronti di A._____ (cfr. doc. B5 dell'inc. AFD, doc. B).

E.

Parallelamente al suddetto processo verbale finale, con decisione 28 aprile 2008 (cfr. doc. A2 atto no. 98 dell'inc. AFD) la DCD ha riconosciuto A._____ come soggetto al pagamento dei tributi d'entrata sulle merci summenzionate solidalmente a B._____ per l'importo totale di fr. 23'740.40 (= fr. 22'872.50 di dazio doganale + fr. 867.90 di IVA), sulla base dell'art. 12 cpv. 2 della Legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA, RS 313.0), degli artt. 9 e 13 vLD, dell'art. 70 LD, nonché dell'art. 75 della vLIVA.

F.

Con ricorso 28 maggio 2008 – atto designato quale reclamo – e complemento al ricorso 30 giugno 2008 A._____, per il tramite del suo patrocinatore, ha impugnato la decisione 28 aprile 2008 della DCD dinanzi alla Direzione generale delle dogane (di seguito: DGD), chiedendone l'annullamento (cfr. doc. A2 atti no. 107 e 109 dell'inc. AFD).

G.

Con decisione 28 aprile 2009 la DGD ha respinto il ricorso e confermato la decisione 28 aprile 2008 della DCD. Essa ha sottolineato che sebbene A._____ non abbia commesso alcuna infrazione alla legislazione doganale, egli rimarrebbe comunque tenuto solidalmente al pagamento dei tributi ancora dovuti per le merci importate illegalmente da B._____ in virtù degli artt. 12 cpv. 2 DPA, artt. 9 e 13 vLD, artt. 70 cpv. 2 e 26 LD. Secondo le succitate disposizioni, A._____ sarebbe infatti designato come debitore del credito, in quanto mandante, rispettivamente persona che ha fatto introdurre delle merci nel territorio doganale.

H.

L'8 giugno 2009 A._____ (di seguito: ricorrente), per il tramite del suo patrocinatore, ha interposto dinanzi al Tribunale amministrativo federale un ricorso contro la decisione 28 aprile 2009 della DGD.

Protestando tasse, spese e ripetibili, egli postula l'annullamento della decisione impugnata. Egli lamenta innanzitutto una violazione del diritto di essere sentito, poiché la motivazione della decisione sarebbe lacunosa su vari punti (cfr. consid. 4 del presente giudizio). Il ricorrente ritiene poi di non essere tenuto al pagamento dei tributi in quanto non ha commesso alcuna infrazione alla legislazione doganale. Al riguardo, egli sottolinea infatti di essere stato completamente scagionato da ogni addebito di ordine penale (cfr. doc. B). Il ricorrente precisa poi di aver sempre agito correttamente, in buona fede e nel rispetto delle leggi pertinenti, nonché

d'essere sempre stato all'oscuro della natura illegale delle importazioni. A suo avviso, nessuno dei cpv. 1, 2 e 3 dell'art. 12 DPA si applicherebbe al suo caso, poiché difetterebbero le condizioni alla base di una loro applicazione (cfr. consid. 5 del presente giudizio). Il ricorrente ha altresì postulato l'edizione e l'accesso agli atti delle pratiche doganali parallele inerenti a B._____, nonché alle due ditte fornitrici (C._____ e D._____).

I.

Con Ordinanza 1° luglio 2009 lo scrivente Tribunale ha impartito all'autorità inferiore un termine per prendere posizione sul ricorso, intimandole altresì di produrre l'intero incarto, ciò quest'ultima ha fatto mediante la risposta 27 agosto 2009.

In detto allegato, l'autorità inferiore, contestando le argomentazioni del ricorrente, ha postulato il rigetto del ricorso. Essa, essendosi accorta di un errore di calcolo, ha altresì corretto gli importi, indicando che i tributi ancora dovuti dal ricorrente ammontano in realtà a fr. 18'680.50 (= fr. 17'804 di dazio doganale + fr. 876.50 di IVA) anziché fr. 23'740.40. Il credito fiscale è dunque ridotto di fr. 5'059.90. Essa, tenendo conto dei nuovi importi, ha altresì ridotto le spese giudiziarie da lei messe a carico del ricorrente a fr. 1'800.--.

J.

Con decisione incidentale 17 febbraio 2012 lo scrivente Tribunale ha invitato l'autorità inferiore ad indicare l'importo residuo ancora a carico del ricorrente solidalmente a B._____.

Con scritto 27 febbraio 2012 l'autorità inferiore ha segnalato che a favore dei tributi che coinvolgono il ricorrente non è stato versato alcun importo.

K.

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

Diritto:

1.

1.1. Il Tribunale amministrativo federale è competente per statuire sul presente gravame in virtù degli artt. 1 e 31 segg. della Legge federale del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF, RS 173.32). Fatta eccezione per quanto prescritto direttamente dalla LTAF come pure

da eventuali normative speciali, la procedura dinanzi allo scrivente Tribunale, nella misura in cui non concerne la procedura di imposizione doganale (cfr. art. 3 lett. e della Legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa [PA, RS 172.021]), è retta dalla PA.

1.2. 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 tributi doganali e dell'IVA. Poiché la decisione impugnata comporta un onere pecuniario per la ricorrente, quest'ultima risulta legittimata a ricorrere ai sensi dell'art. 48 cpv. 1 PA.

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

2.

2.1. Il 1° maggio 2007 sono entrate in vigore la LD e l'Ordinanza del 1° novembre 2006 sulle dogane (OD, RS 631.01). Giusta l'art. 132 cpv. 1 LD, le procedure d'imposizione doganale pendenti all'atto d'entrata della suddetta legge vengono concluse secondo il diritto previgente ed entro il termine assegnato dallo stesso. In virtù della LD, nonché della vLD, la pendenza è generalmente determinata dalla dichiarazione doganale ai sensi degli art. 25 LD e 30 vLD (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-393/2009 del 14 aprile 2011 consid. 1.2.1 con rinvii e A-3067/2008 del 2 settembre 2010 consid. 1.2.1; DIEGO CLAVADETSCHER in: Martin Kocher/Diego Clavadetcher [ed.], Zollgesetz [ZG], Berna 2009, n. 8 ad art. 132 LD), ovvero dal sorgere dell'obbligazione doganale successivamente alla presentazione della suddetta dichiarazione (cfr. art. 69 lett. a LD e art. 11 cpv. 1 vLD). Nel caso in cui la dichiarazione doganale venga omessa, l'obbligazione doganale sorge al momento in cui la merce viene condotta oltre il confine doganale (cfr. art. 69 lett. c LD e art. 11 cpv. 2 vLD).

La presente fattispecie concerne delle importazioni avvenute tra il 26 novembre 2006 e il 2 giugno 2007, per le quali la dichiarazione doganale è stata omessa. Per le stesse l'obbligazione doganale è dunque sorta allorché la merce è stata condotta oltre confine doganale. In tali circostanze risulta applicabile il diritto in vigore al momento in cui sono avvenute le importazioni (cfr. decisioni del Tribunale federale 2C_112/2010 del 30 set-

tembre 2010 consid. 1.3 e 2C_747/2009 dell'8 aprile 2010 consid. 2). Ne discende che le importazioni effettuate tra il 26 novembre 2006 al 30 aprile 2007 rimangono sottoposte alla vLD e alla relativa Ordinanza (vOLD; RU 42 461 e CS 6 523). Le importazioni effettuate tra il 1° maggio 2007 e il 2 giugno 2007 sono invece sottoposte all'attuale LD e alla relativa OD (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-2925/2010 del 25 novembre 2010 consid. 1.1).

Per quanto concerne la presente fattispecie, le disposizioni pertinenti della LD riprendono per l'essenziale quanto disposto dalla vLD e dalla giurisprudenza applicabile in materia (cfr. al riguardo consid. 5 del presente giudizio). Nella propria analisi, il Tribunale statuente indicherà pertanto le disposizioni rilevanti facendo riferimento ad entrambe le citate leggi.

Per quel che riguarda invece la procedura, alla presente fattispecie risulta per contro di principio applicabile il nuovo diritto procedurale di cui alla LD, anche se in concreto sul piano materiale parte della fattispecie rimane sottoposta alla vLD (cfr. art. 132 LD; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3197/2009 del 10 maggio 2011 consid. 1.2 con rinvii e A-1528/2008 del 25 maggio 2010 consid. 1.2 con rinvii).

2.2. La Legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20) è entrata in vigore il 1° gennaio 2010. Fatto salvo l'art. 113 LIVA, le disposizioni del diritto anteriore e le loro prescrizioni d'esecuzione rimangono ancora applicabili a tutti i fatti e i rapporti di diritto sorti durante la loro validità (art. 112 cpv. 1 LIVA). Nella misura in cui la fattispecie in esame ha per oggetto l'imposizione di tributi per il periodo tra il 26 novembre 2006 e il 2 giugno 2007 e che la problematica in oggetto verte in particolare sulla riscossione posticipata di tributi doganali e che nessuna norma procedurale in ambito IVA entra in linea di conto, alla stessa risulta applicabile l'allora vigente vLIVA entrata in vigore il 1° gennaio 2001 (cfr. art. 94 cpv. 1 vLIVA; Decreto del Consiglio federale [DCF] del 29 marzo 2000, RU 2000 1344).

3.

3.1. 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) e l'inadeguatezza (art. 49 lett. c PA; cfr. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Basilea

2008, n. m. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6. ed., Zurigo/San Gallo 2010, n. 1758 segg.).

3.2. Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi addotti (art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTAF 2007/41 consid. 2; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3. ed., Berna 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 122 V 157 consid. 1a; DTF 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. ed., Zurigo 1998, cifra 677). 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. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. m. 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 128 II 139 consid. 2b).

Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 119 II 70 consid. 1).

4.

Il ricorrente lamenta innanzitutto una violazione del suo diritto di essere sentito, in quanto a suo avviso la motivazione della decisione qui impugnata sarebbe lacunosa su vari punti.

4.1. Il diritto di essere sentito è una garanzia di natura formale, la cui violazione implica, di principio, l'annullamento della decisione resa dall'autorità, indipendentemente dalle possibilità di successo del ricorso nel merito (cfr. DTF 132 V 387 consid. 5.1 con rinvii, DTAF 2009/36 consid. 7). Tale doglianza deve quindi essere esaminata prioritariamente dall'autorità di ricorso (cfr. DTF 127 V 431 consid. 3d/aa e DTF 124 I 49 consid. 1).

Il diritto di essere sentito, sancito dall'art. 29 cpv. 2 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101), garantisce all'interessato il diritto di esprimersi prima che sia resa una decisione sfavorevole nei suoi confronti, il diritto di prendere visione dell'incarto, la facoltà di offrire mezzi di prova su fatti suscettibili di influire sul giudizio, di esigerne l'assunzione, di partecipare alla loro assunzione e di potersi esprimere sulle relative risultanze, nella misura in cui esse possano influire sulla decisione (cfr. DTF 135 II 286 consid. 5.1, pag. 293 con rinvii; decisioni del Tribunale federale 4A_35/2010 del 19 maggio 2010 e 8C_321/2009 del 9 settembre 2009; decisione del Tribunale amministrativo federale A-7094/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2 con rinvii). Tale garanzia non serve solo a chiarire i fatti, bensì rappresenta anche un diritto individuale di partecipare alla pronuncia di una decisione mirata sulla persona in quanto tale. Il diritto di essere sentito è quindi da un lato, il mezzo d'istruzione della causa, dall'altro un diritto della parte di partecipare all'emanazione della decisione che concerne la sua situazione giuridica. Garantisce l'equità del procedimento (cfr. ADELIO SCOLARI, *Diritto amministrativo*, Parte generale, Cadenazzo 2002, n. 483 e 484 con riferimenti; ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, 7. ed., Zurigo/Basilea/Ginevra 2008, n. 835).

4.2. La giurisprudenza ha dedotto il dovere per l'autorità di motivare la sua decisione dal diritto di essere sentito. A livello procedurale, tale garanzia è ancorata all'art. 35 PA. Scopo di ottenere una decisione motivata è che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena coscienza di causa e che l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo (cfr. DTF 134 I 83 consid. 4.1, DTF 129 I 232 consid. 3.2 con riferimenti, DTF 126 I 97 consid. 2b). È quindi sufficiente che l'autorità si esprima sulle circostanze significative atte ad influire in un modo o nell'altro sul giudizio di merito. L'autorità non è tuttavia tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati dal ricorrente, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. DTF 130 II 530 consid. 4.3, la già citata DTF 129 II 232 consid. 3.2; DTF 126 I 97 consid. 2b; decisione del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 5.2.2 con riferimenti ivi citati; DTAF 2009/35 consid. 6.4.1; RENE RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, *Öffentliches Prozessrecht*, 2. ed., Basilea 2010, n. 437; LORENZ KNEUBÜHLER, *Die Begründungspflicht. Eine Untersuchung über die Pflicht der Behörden zur Begründung ihrer Entscheide*, Berna/Stoccarda/Vienna 1998, pag. 29 segg.). Peraltro, la motivazione non deve necessariamente trovarsi nella decisione stessa; essa può anche trovarsi in un documento

separato che sia stato portato a conoscenza dell'interessato o può discendere dal rinvio a una presa di posizione di un'altra autorità sempre portata a conoscenza dell'interessato (DTF 123 I 31 consid. 2c, DTF 113 II 204 consid. 2; LORENZ KNEUBÜHLER, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [ed.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [Kommentar VwVG], Zurigo 2008, n. 8 ad art. 35 PA; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4. ed., Basilea 1991, pagg. 150-151), basta che il destinatario sia in grado di procurarsi i documenti ai quali la decisione rimanda (cfr. SCOLARI, op. cit., n. 535 con riferimenti). L'ampiezza della motivazione non può tuttavia essere stabilita in modo uniforme. Essa va determinata tenendo conto dell'insieme delle circostanze della fattispecie e degli interessi della persona toccata nonché applicando i principi sviluppati dalla giurisprudenza del Tribunale federale. La motivazione può anche essere sommaria, ma vi si devono perlomeno dedurre gli elementi essenziali sui quali l'autorità si è fondata per rendere il proprio giudizio (cfr. SCOLARI, op. cit., n. 531 con i numerosi riferimenti giurisprudenziali citati).

A titolo eccezionale, la violazione dell'obbligo di motivazione 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 126 I 72 consid. 2 con numerosi rinvii, DTF 116 V 28 consid. 3, tra le molte decisioni del Tribunale amministrativo federale, A-6872/2010 del 1° settembre 2011 consid. 2.1; BLAISE KNAPP, op. cit., pagg. 150-151).

4.3. Il ricorrente ritiene che in concreto difetti una spiegazione in merito al calcolo dei tributi, nonché che le tabelle di conteggio allestite dalla DCD e dalla DGD – in particolare le cifre ivi indicate – siano incomprensibili, di modo che gli risulterebbe impossibile verificare se i conteggi sono corretti (cfr. ricorso 8 giugno 2009, pag. 7 punto 10).

Nella decisione impugnata la DGD ha confermato la decisione della DCD, ritenendo il ricorrente come assoggettato al pagamento dei tributi doganali e dell'IVA all'importazione per l'importo di fr. 23'740.40 solidalmente a B._____, per le importazioni effettuate da quest'ultimo in elusione dei controlli doganali – ovvero omettendo la dichiarazione doganale – tra il 27 novembre 2006 e il 2 giugno 2007, sulla scorta in particolare dell'art. 12 cpv. 2 DPA. Essa ha altresì precisato che la tabella, ricapitolante i conteggi dei suddetti tributi, allegata al processo verbale finale del ricorrente (cfr. doc. A2 atto no. 94 dell'inc. AFD), indica in ordine cro-

nologico gli acquisti da lui effettuati a B._____, nonché gli elementi determinanti per stabilire i tributi, ovvero la voce di tariffa, la descrizione della merce, la quantità, l'aliquota di dazio, il valore e il tasso d'imposizione. Tali elementi sono spiegati nella legenda acclusa alla tabella (cfr. decisione impugnata, in particolare pag. 4 punto 5). Nella propria risposta, la DGD precisando nuovamente il significato degli elementi ritenuti poco chiari dal ricorrente (cfr. risposta 27 agosto 2009, pag. 3 punto 3), ha prodotto l'intero incarto su cui essa si è basata. La DGD accorgendosi di un errore di calcolo, ha altresì corretto gli importi ritenuti dalla DCD stabilendo che i tributi realmente dovuti dal ricorrente ammontano a fr. 18'680.50 anziché fr. 23'740.40 (cfr. risposta citata, pag. 2 punto 2). A comprova dei nuovi importi, essa ha allestito una nuova tabella (cfr. Allegato 1), indicante per ogni merce considerata il documento su cui essa si è basata (cfr. Allegato 2, docc. 75.1 a 75.18).

Da un esame degli atti risulta poi che il ricorrente è stato reso attento a più riprese dalle autorità doganali sul fatto che le tabelle riassuntive sono state allestite sulla base delle fatture emesse da B._____ (cfr. doc. A2 atto no. 75 dell'inc. AFD, rispettivamente Allegato 2) ch'egli ha loro consegnato (cfr. doc. A2 atto no. 84 dell'inc. AFD, pagg. 1 e 5; parimenti doc. A2 atto no. 94 dell'inc. AFD, pag. 2).

In tali circostanze, le tabelle riassuntive non precludono affatto al ricorrente la possibilità di comprendere appieno gli addebiti mossi nei suoi confronti. In effetti, potendo la fonte e la correttezza dell'importo riscosso posticipatamente essere determinata tramite il controllo negli atti a cui esse rinviano, la motivazione non resta incerta. Contrariamente a quanto indicato dal ricorrente, la lettura delle tabelle non risulta impossibile. Gli elementi in esse indicati sono infatti spiegati mediante un'apposita legenda, ciò che ne facilita la lettura. La motivazione così come adottata permette quindi al ricorrente – tra l'altro assistito da un legale – di rendersi conto della portata e della correttezza della medesima (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-3925/2009 del 27 febbraio 2012 consid. 4.2.2 *in fine* con rinvio).

Non da ultimo si rileva che a seguito della produzione da parte della DGD dell'intero incarto concernente l'inchiesta penale congiuntamente alla risposta e ad nuovo conteggio dei tributi – conformemente a quanto ordinato dallo scrivente Tribunale con Ordinanza 1° luglio 2009 e richiesto dallo stesso ricorrente – quest'ultimo non ha ritenuto necessario né prendere posizione al riguardo, né tantomeno chiedere di poter accedere alla

suddetta documentazione. In tali circostanze, il diritto d'essere sentito del ricorrente non risulta violato, ragion per cui detta censura è respinta.

4.4. Il ricorrente ritiene altresì che difetti una motivazione alla base delle spese di fr. 2'100.-- a lui addossate dall'autorità inferiore per "una decisione su reclamo". Egli sostiene che l'art. 63 PA invocato dalla DGD per giustificare dette spese si applichi unicamente alle procedure di ricorso e non a quelle di reclamo, come nel caso concreto. Egli considera altresì che se la procedura fosse stata di ricorso al posto di reclamo, occorreva garantire tutti i necessari diritti di cui agli artt. 44 e segg. PA e, in particolar modo, lo scambio di scritti (art. 57 PA). Poiché di fatto detto scambio non ci sarebbe stato, la decisione impugnata andrebbe annullata per grave vizio di forma (cfr. ricorso 8 giugno 2009, pag. 8 punto 11).

4.4.1. La censura sollevata dal ricorrente, implica di stabilire innanzitutto la procedura d'impugnazione delle decisioni emanate dalla DCD dinanzi alla DGD e la base legale per richiedere le relative spese.

In concreto, nella propria risposta l'autorità inferiore indica che in virtù dell'art. 116 cpv. 1bis e 4 LD il rimedio giuridico contro le decisioni della DCD è il ricorso presso la DGD e non il reclamo. Essa ritiene dunque che il reclamo, quale mezzo d'impugnazione indicato nella decisione 28 aprile 2008 della DCD sia inesatto. La DGD sottolinea altresì di aver rinunciato ad esigere dal ricorrente l'anticipo spese delle presunte spese della procedura di ricorso, conformemente all'art. 63 cpv. 4 PA. A suo avviso, le spese da lei reclamate sulla base dell'art. 63 cpv. 4bis PA mediante la decisione impugnata avrebbero perciò rappresentato una spiacevole sorpresa per il ricorrente (cfr. risposta 27 agosto 2009, pag. 5 punto 5).

Al riguardo, lo scrivente Tribunale sottolinea che l'art. 63 PA si applica alle procedure di ricorso delle autorità di ricorso di cui all'art. 47 PA (cfr. MARCEL MAILLARD, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger (ed.), *Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren* [Praxiskommentar VwVG], Zurigo/Basilea/Ginevra 2009, n. 1 ad art. 63 PA; MICHAEL BEUSCH, *Kommentar VwVG*, n. 1 e 4 ad art. 63 PA). Giusta l'art. 47 cpv. 1 lett. c PA, sono autorità di ricorso le autorità che una legge federale designa come autorità di ricorso. Gli art. 116 cpv. 1bis LD e art. 109 cpv. 1 lett. b vLD, designano la DGD quale autorità di ricorso contro le decisioni emesse dalla DCD. Le due suddette disposizioni indicano chiaramente che le decisioni della DCD sono impugnabili mediante ricorso. In tali circostanze è a giusta ragione che la DGD ha trattato gli scritti

28 maggio 2008 e 30 giugno 2008 del ricorrente quale ricorso, applicando allo stesso l'art. 63 PA per stabilire le spese di procedura a suo carico.

4.4.2. Stabilito che la procedura dinanzi alla DGD è una procedura di ricorso, rimane da esaminare se il ricorrente ha subito una violazione grave dei propri diritti, in particolar modo del proprio diritto d'essere sentito, dal momento che lo scambio di scritti dinanzi all'autorità inferiore non ha avuto luogo – e meglio che, per stessa ammissione della DGD, la risposta 4 agosto 2008 della DCD (cfr. doc. B3 dell'inc. AFD) non è stata notificata al ricorrente – prima dell'emanazione della decisione qui impugnata.

In merito, la DGD ritiene che l'art. 57 PA non esige espressamente che la risposta dell'autorità inferiore sia comunicata al ricorrente in vista di una replica. Essa indica altresì che per ragioni di economia di procedura, lei rinuncia normalmente a trasmettere al ricorrente la risposta dell'autorità inferiore, a meno che quest'ultimo non la richieda espressamente e/o si tratti di un caso particolarmente difficile dal punto di vista dei fatti e/o del diritto. A suo avviso il caso in esame non presentava particolari difficoltà, motivo per cui non ha notificato la risposta 4 agosto 2008 della DCD al ricorrente. La DGD sottolinea altresì che detta risposta non aggiunge nessun elemento determinante rispetto alla decisione impugnata. A suo dire, l'argomentazione sollevata dal ricorrente nel proprio ricorso 8 giugno 2009 dinanzi allo scrivente Tribunale discenderebbe dallo stesso punto di vista espresso nello scritto 30 giugno 2008 – ovvero nel complemento al ricorso 28 maggio 2008 – dinanzi a lei. In tali circostanze, la DGD ritiene che al ricorrente non sia stata preclusa la possibilità di prendere posizione su argomenti nuovi e/o capaci di indurla ad emanare una decisione diversa (cfr. risposta 27 agosto 2009, pag. 6 punto 6).

Ciò posto, come segnalato poc'anzi (cfr. consid. 4.3 del presente giudizio), si rileva che mediante risposta 27 agosto 2009 la DGD ha prodotto dinanzi allo scrivente Tribunale l'intero incarto, tra cui anche la risposta 4 agosto 2008 della DCD, dando in tal modo la possibilità al ricorrente di prenderne conoscenza, nonché di esprimersi al riguardo. Ciononostante, quest'ultimo non ha ritenuto necessario né consultare gli atti, né prendere posizione al riguardo. Nondimeno, va ad ogni modo evidenziato che – come giustamente indicato dall'autorità inferiore – gli argomenti sollevati dalla DCD nella propria risposta 4 agosto 2008 sono stati ripresi dalla DGD nella decisione qui impugnata. Poiché di fatto, il ricorrente impugnando detta decisione, ha già avuto modo di prendere posizione al riguardo, quest'ultimo non risulta aver subito un pregiudizio a causa del mancato scambio di scritti dinanzi alla DGD.

In tali circostanze, si può prescindere dall'esame dell'eventuale violazione del diritto d'essere sentito del ricorrente da parte della DGD, in quanto, quand'anche s'ipotizzasse una tale violazione, la stessa andrebbe ad ogni modo considerata come sanata dinanzi al Tribunale statuyente (cfr. MOOR/POLTIER, op. cit., no. 2.2.7.4, pagg. 322-324 con i numerosi rinvii giurisprudenziali). La censura del ricorrente va dunque respinta.

4.5. Alla luce della giurisprudenza e della dottrina summenzionata, nonché dei precedenti considerandi, non è quindi dato di vedere come il ricorrente possa sostenere che il suo diritto d'essere sentito sia stato leso a più riprese. La censura risulta dunque infondata e va pertanto respinta.

5.

Accertato come difetti una violazione del diritto d'essere sentito del ricorrente, rimane ora da esaminare se quest'ultimo è tenuto al pagamento dei tributi in oggetto in virtù della legislazione fiscale pertinente (art. 12 DPA in relazione agli artt. 9-13 vLD e 26-70 LD, art. 75 vLIVA).

5.1.

5.1.1. Giusta la legislazione doganale (cfr. art. 7 LD, artt. 1 cpv. 1 e 21 cpv. 1 vLD), le merci introdotte nel territorio doganale o asportate da esso sono soggette all'obbligo doganale (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-2925/2010 del 25 novembre 2010 consid. 2.1) e devono essere tassate secondo la LD, rispettivamente la vLD, nonché la Legge federale del 9 ottobre 1986 sulla tariffa delle dogane (LTD; RS 632.10). L'art. 1 cpv. 1 LTD precisa che tutte le merci importate o esportate attraverso la linea doganale svizzera devono essere sdoganate conformemente alla tariffa generale degli allegati 1 e 2, i quali informano circa i dazi all'importazione come pure circa l'eventuale contingente doganale.

5.1.2. Il regime doganale è fondato sull'autodichiarazione. In virtù di detto principio, tutte le merci che sono importate od esportate devono essere presentate all'ufficio doganale competente, poste sotto controllo doganale e dichiarate per lo sdoganamento dalla persona soggetta all'obbligo di denuncia (cfr. art. 6 vLD, analogamente art. 25 cpv. 1 LD). Detto in altri termini, la legge doganale impone alle persone soggette all'obbligo della denuncia doganale di prendere tutte le disposizioni necessarie, secondo la legge e i regolamenti, per l'esecuzione del controllo doganale stesso e stabilire l'obbligo di pagare il dazio (cfr. art. 29 cpv. 1 vLD, analogamente art. 25 cpv. 1 LD; cfr. parimenti decisione del Tribunale amministrativo federale A-393/2009 del 14 aprile 2011 consid. 3.1).

5.1.3. Giusta l'art. 13 cpv. 1 vLD, il pagamento del dazio incombe alle persone soggette all'obbligo della denuncia doganale e a quelle indicate nell'art. 9 vLD come pure alle persone per conto delle quali le merci sono state importate o esportate. Secondo l'art. 9 cpv. 1 vLD, sono in particolare soggette all'obbligo di denuncia doganale le persone che trasportano merci oltre il confine nonché i loro mandanti. Quanto disposto dagli artt. 9 e 13 vLD è ripreso analogamente dall'attuale LD agli artt. 26 e 70 cpv. 2 LD. Giusta gli artt. 13 cpv. 1 vLD e 70 cpv. 3 LD, i debitori doganali rispondono solidalmente delle somme dovute. Il diritto di regresso fra di loro è retto dalle norme del diritto civile, e meglio dal Codice delle obbligazioni del 30 marzo 1911 (CO, RS 220; cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-5907/2008 del 4 febbraio 2011 consid. 4.3, A-1482/2007 del 2 aprile 2008 consid. 4.4 e A-1741/2006 del 4 marzo 2008 consid. 2.1).

5.1.3.1 Secondo la giurisprudenza sviluppata sotto l'egida della vLD, 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 (cfr. DTF 107 Ib 198 consid. 6b; DTF 89 I 542 consid. 4). 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"), predispose l'importazione delle merci (cfr. decisioni del Tribunale federale 2C_456/2010 del 7 marzo 2011 consid. 5.3.3, 2C_132/2009 del 7 gennaio 2010 consid. 4.2, 2A.82/2005 del 23 agosto 2005 consid. 2.1.2, 2A.220/2004 e 2A.199/2004 del 15 novembre 2004 consid. 2.1.3; decisione del Tribunale amministrativo federale A-1741/2006 del 4 marzo 2008 consid. 2.1.1 e 2.1.2). 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 (cfr. decisioni del Tribunale federale 2C_456/2010 del 7 marzo 2011 consid. 5.3.3, 2C_747/2009 dell'8 aprile 2010 consid. 4.2 e 2A.230/2006 del 9 ottobre 2006 consid. 6.1, DTF 110 Ib 306 consid. 2b, DTF 107 Ib 198 consid. 6a-b, DTF 89 I 542 consid. 4; fra le tante, decisioni del Tribunale amministrativo federale A-5907/2008 del 4 febbraio 2011 consid. 4.3.1, A-7933/2008 dell'8 febbraio 2010 consid. 4 e 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. decisione del Tribunale federale 2C_363/2010, 2C_405/2010, 2C_406/2010 del 6 ottobre 2010 consid. 5.1 con rinvii; decisione del Tribunale amministrativo federale A-5907/2008 del 4 febbraio 2011 consid. 4.3.1).

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 altresì 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 ("Bereitschaft") ad accettare tale merce, causando di fatto ("tatsächlich veranlasst") – proprio per il tramite della sua disponibilità generale 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 dell'art. 9 vLD, il carattere lecito o meno dell'importazione non essendo necessariamente determinante (cfr. decisioni del Tribunale federale 2A.458/2004 del 3 dicembre 2004 consid. 3.1 *in fine*, 2A.242/2004 del 15 novembre 2004 consid. 3.1.2, decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6120/2008 del 18 maggio 2010 consid. 4.1.2 con rinvii e A-1741/2006 del 4 marzo 2008 consid. 2.1.2). Secondo il Tribunale federale le persone morali possono parimenti essere ritenute come mandanti (cfr. decisione del Tribunale federale 2C_747/2009 dell'8 aprile 2010 consid. 5.3; decisione del Tribunale amministrativo federale A-5907/2008 del 4 febbraio 2011 consid. 4.3.1).

5.1.3.2 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 485, pag. 525 segg.). Anche se l'attuale LD non impiega più formalmente questa nozione, 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. decisione del Tribunale federale 2C_363/2010, 2C_405/2010, 2C_406/2010 del 6 ottobre 2010 consid. 5.1 *in fine*; decisione del Tribunale amministrativo federale A-5907/2008 del 4 febbraio 2011 consid. 4.3.2).

5.1.4. Dal momento che tutte le persone assoggettate ai diritti doganali rispondono solidalmente dei dazi d'entrata, le autorità doganali possono rivolgersi ad ognuna di loro. Spetta semmai alla persona assoggettata al pagamento dalle autorità doganali, il compito di far valere il proprio diritto di regresso contro gli altri assoggettati, secondo quando prescritto dal diritto civile (cfr. art. 13 cpv. 1 *in fine* vLD e art. 70 cpv. 3 *in fine* LD; cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6120/2008 del 18 maggio 2010 consid. 4.1.3 con rinvio).

5.1.5. Conformemente all'art. 72 vLIVA, la legislazione doganale è applicabile all'importazione di beni, purché le disposizioni in ambito IVA non vi derogano. L'IVA sull'importazione è infatti legata alla medesima operazione che quella che fa nascere la pretesa doganale (cfr. decisione del Tribunale federale 2A.90/1999 del 26 febbraio 2001 consid. 2b in: *Steuer Revue/Revue fiscale* 56/2001 pag. 359). In linea di principio, il passaggio di un bene attraverso della linea doganale svizzera è sufficiente per determinare l'imposizione dell'importazione (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-4480/2010 del 30 novembre 2011 consid. 2.1 e 2.2 con i numerosi rinvii, nonché A-8136/2010 del 1° novembre 2011 consid. 3.1). A tenore dell'art. 75 cpv. 1 vLIVA, sono contribuenti tutte le persone o società soggette all'obbligo di pagare il dazio. Le condizioni che reggono l'assoggettamento a tale obbligo ex artt. 9 e 13 vLD, nonché artt. 26 e 70 LD, sono parimenti pertinenti in tale occorrenza (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-4480/2010 del 30 novembre 2011 consid. 4.1).

5.2.

5.2.1. L'importazione di merci soggetta a dazio e all'IVA in elusione del trattamento doganale costituisce un'infrazione alla legislazione fiscale applicabile (cfr. art. 74 vLD, art. 118 LD, art. 85 vLIVA). Giusta il rinvio degli artt. 80 vLD, 128 cpv. 1 LD e art. 88 vLIVA, l'art. 12 DPA è applicabile alle infrazioni doganali (cfr. decisione del Tribunale federale 2C_53/2011 del 2 maggio 2011 consid. 2.6).

5.2.2. L'art. 12 cpv. 1 lett. a DPA dispone che qualora, per un'infrazione alla legislazione amministrativa federale, una tassa non è stata a torto riscossa, essa deve essere pagata successivamente, interessi compresi, e ciò indipendentemente dalla punibilità di una determinata persona. L'art. 12 cpv. 2 DPA precisa che obbligata al pagamento è la persona che ha fruito dell'indebito profitto, segnatamente quella obbligata al pagamento della tassa (cfr. artt. 9 e 13 vLD, artt. 26 e 70 cpv. 2 LD) o colui che ha beneficiato dell'indennità o del contributo (cfr. decisione del Tribunale federale 2C_53/2011 del 2 maggio 2011 consid. 2.6; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-1680/2009 del 14 febbraio 2011 consid. 5.2 e A-1741/2006 del 4 marzo 2008 consid. 2.2 e 2.2.1).

5.2.3. Affinché l'art. 12 cpv. 2 DPA trovi applicazione, occorre che sia oggettivamente stata compiuta un'infrazione penale (cfr. decisioni del Tribunale federale 2C_53/2011 del 2 maggio 2011 consid. 2.6, 2C_456/2010 del 7 marzo 2010 consid. 5.2 e 2A.1/2004 del 31 marzo 2004 consid. 2.1; DTF 129 II 160 consid. 3.2, DTF 115 Ib 358 consid. 3a, DTF 106 Ib 218

consid. 2c; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3931/2008 del 19 luglio 2010 consid. 6.3 e A-1741/2006 del 4 marzo 2008 consid. 2.2.3). L'applicazione di questa norma non dipende per contro né da una responsabilità penale specifica, né da una colpa, né ancora dal promovimento di una procedura penale (cfr. decisioni del Tribunale federale 2C_32/2011 del 7 aprile 2011 consid. 3.3, 2C_456/2010 del 7 marzo 2010 consid. 5.2 e 2C_366-367-368/2007 del 3 aprile 2008 consid. 5; DTF 129 II 160 consid. 3.2, DTF 106 Ib 218 consid. 2c; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-2925/2010 del 25 novembre 2010 consid. 2.6 con rinvii e A-1741/2006 del 4 marzo 2008 consid. 2.2.3 con rinvii; cfr. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, Basilea 2009, pag. 556 n. 477; ANDREAS EICKER/FRIEDRICH FRANK/JONAS ACHERMANN, *Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht*, Berna 2012, pag. 92 e segg.; MICHAEL BEUSCH, ZG, n. 13 ad art. 70 LD e n. 37 seg. ad art. 85 LD). L'art. 12 cpv. 1 DPA permette dunque di procedere al recupero di una tassa (o un tributo) che non è stata percepita a seguito di un'infrazione alla legislazione amministrativa federale, anche qualora nessuno sia punibile (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-1680/2009 del 14 febbraio 2011 consid. 5.4, A-3931/2008 del 19 luglio 2010 consid. 6.4 e A-6120/2008 del 18 maggio 2010 consid. 5.1.1 con rinvii).

5.2.4. L'art. 12 cpv. 2 DPA permette innanzitutto d'assoggettare al pagamento colui che era tenuto al pagamento della tassa elusa, in virtù degli artt. 9 e 13 vLD (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-1680/2009 del 14 febbraio 2011 consid. 5.5 e A-6977/2009 del 29 novembre 2010 consid. 4.2), attuali artt. 26 e 70 cpv. 2 LD. Secondo la costante giurisprudenza, la persona obbligata al pagamento della tassa è infatti *ipso facto* considerato come aver fruito dell'illecito profitto di cui all'art. 12 cpv. 2 DPA (cfr. DTF 107 Ib 198 consid. 6c, decisione del Tribunale federale 2A.82/2005 del 23 agosto 2005 consid. 3.1, decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3931/2008 del 19 luglio 2010 consid. 6.5 con rinvii, A-2293/2008 del 18 maggio 2010 consid. 2.3 e A-1741/2006 del 4 marzo 2008 consid. 2.2.1). Detto in altre parole, le persone assoggettate al pagamento dei tributi giusta gli artt. 9 e 13 vLD (attuali artt. 26 e 70 cpv. 2 LD) sono tenute al pagamento ai sensi dell'art. 12 cpv. 2 DPA (cfr. decisione del Tribunale federale 2A.230/2006 del 9 ottobre 2006 consid. 7.1; decisione del Tribunale amministrativo federale A-1680/2009 del 14 febbraio 2011 consid. 5.5). Le condizioni d'assoggettamento sono dunque logicamente quelle delle disposizioni della vLD e della LD appena citate (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-1680/2009 del 14 febbraio 2011 consid. 5.5 con rinvii).

5.2.5. L'art. 12 cpv. 2 DPA può estendersi inoltre ad altre persone che quelle di cui agli artt. 9 e 13 vLD (attuali artt. 26 e 70 cpv. 2 LD), di modo che il cerchio delle persone assoggettate all'obbligo di pagamento risulta ampliato rispetto a quanto indicato dalle summenzionate disposizioni. Ogni persona è assoggettata al pagamento qualora abbia beneficiato di un vantaggio illecito in ragione dell'infrazione (cfr. DTF 110 Ib 306 consid. 2; decisione del Tribunale amministrativo federale A-1680/2009 del 14 febbraio 2011 consid. 5.6 con rinvii). L'illecito di cui all'art. 12 cpv. 2 DPA è un vantaggio patrimoniale generato dal mancato pagamento dei tributi 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 tributo dovuto non è stato versato. Inoltre, l'illecito profitto non deriva dalla semplice acquisizione di un bene importato illegalmente, bensì dal suo acquisto ad un prezzo inferiore a quello richiesto abitualmente sul mercato per delle merci ad esso comparabili (cfr. DTF 110 Ib 306 consid. 2c; decisioni del Tribunale federale 2A.458/2004 del 3 dicembre 2004 consid. 4.1 e 2A.220/2004 del 15 novembre 2004 consid. 2.1 con rinvii; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-1680/2009 del 14 febbraio 2011 consid. 5.6 con rinvii, A-3931/2008 del 19 luglio 2010 consid. 6.6 con rinvii e A-1741/2006 del 4 marzo 2008 consid. 2.2 con rinvii).

5.2.6. Giusta l'art. 12 cpv. 3 DPA, la persona che, intenzionalmente, ha commesso l'infrazione o vi ha partecipato risponde in solido, con le persone obbligate al pagamento secondo l'art. 12 cpv. 2 DPA, della somma da pagare o da restituire. La responsabilità solidale di cui all'art. 12 cpv. 3 DPA concerne l'autore dell'infrazione e/o il compartecipe. Detta norma si applica all'autore e al compartecipe che non sono già assoggettati personalmente all'obbligo di pagamento in virtù dell'art. 12 cpv. 2 DPA. Per impegnare la loro responsabilità solidale, l'autore e il compartecipe devono aver commesso infrazione intenzionalmente. Un'infrazione commessa per negligenza o per omissione non comporta infatti una responsabilità solidale. A differenza dei cpv. 1 e 2 dell'art. 12 DPA – in virtù dei quali l'autorità amministrativa può emanare delle decisioni d'assoggettamento suscettibili di fare l'oggetto di misure d'esecuzione – il cpv. 3 dell'art. 12 DPA esige che sia un'autorità penale o giudiziaria a pronunciarsi in merito alla responsabilità solidale di una persona (cfr. EICKER/FRANK/ACHERMANN, op. cit., pag. 93 seg.; cfr. parimenti DTF 115 Ib 216 consid. 3a con rinvio a DTF 114 Ib 94 consid. 5c; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6912/2007 e A-6914/2007 del 30 marzo 2010 consid. 3.1 e A-1739/2006 del 27 settembre 2007 consid. 4.1).

5.3.

5.3.1. In concreto, l'autorità inferiore ha rivelato che il ricorrente tra il 27 novembre 2006 e il 2 giugno 2007 ha ordinato e acquistato presso B._____ varie derrate alimentari di origine italiana. Essa ha altresì indicato che le importazioni effettuate da B._____ sono state effettuate da quest'ultimo in maniera illegale, in completa elusione dei controlli doganali, fatto non contestato dal ricorrente. La DGD ha poi rilevato che B._____ era in grado di proporre prezzi nettamente interessanti al ricorrente, lui stesso intermediario grossista. A suo dire, il ricorrente ha riconosciuto "che effettivamente esisteva una certa mancanza di logica commerciale nelle forniture del B._____ ", motivo per cui non gli poteva sfuggire che non c'era posto per un altro intermediario tra l'importazione e B._____, perché quest'ultimo potesse praticare dei così "buoni prezzi" (cfr. decisione impugnata, pagg. 1-2 e 4). La DGD sostiene dunque che il ricorrente doveva almeno presumere che la merce acquistata era di provenienza estera e doveva essere importata per soddisfare la sua ordinazione (cfr. decisione impugnata, pag. 4 punto 4; risposta 27 agosto 2009, pag. 2 punto 1). A suo avviso, giusta l'art. 12 cpv. 1 e 2 DPA, il ricorrente sarebbe dunque designato come debitore dei tributi d'entrata elusi, in quanto mandante o persona che fa introdurre merci nel territorio doganale, ai sensi del diritto doganale (in particolare giusta gli artt. 9 e 13 vLD, art. 70 LD). Essa precisa che il ricorrente avrebbe fruito dell'indebito profitto di cui all'art. 12 cpv. 2 DPA, non in quanto autore di un'infrazione, ma in quanto appartenente alla cerchia di debitori definita dalla legislazione fiscale in questione. Detto profitto consisterebbe nel mancato pagamento dei tributi cui è soggetta la merce. La DGD sottolinea poi che l'obbligo di pagamento del ricorrente non dipende dal fatto di sapere se quest'ultimo era al corrente che la merce è stata importata illecitamente, lo stesso essendo tra l'altro stato scagionato da ogni addebito di natura penale (cfr. decisione impugnata, pag. 4 punti 4-5; risposta 27 agosto 2009, pag. 2 punto 1).

Dal canto suo, il ricorrente sostiene di non essere tenuto al pagamento dei tributi in quanto non ha commesso alcuna infrazione alla legislazione doganale. Al riguardo, egli sottolinea infatti di essere stato completamente scagionato da ogni addebito di ordine penale (cfr. doc. B). Il ricorrente precisa poi di aver sempre agito correttamente, in buona fede e nel rispetto delle leggi pertinenti, nonché d'essere sempre stato all'oscuro della natura illegale delle importazioni. A suo avviso, nessuno dei cpv. 1, 2 e 3 dell'art. 12 DPA si applicherebbe al suo caso, poiché difetterebbero le condizioni alla base della sua applicazione. Il cpv. 1 sarebbe inapplicabile, poiché egli non sarebbe in nesso con una tassa cui egli di persona era te-

nuto a pagare. Secondo lui, l'accento alla punibilità concerne l'autore materiale e non la persona terza, ovvero lui. A suo avviso neppure il cpv. 2 sarebbe applicabile, poiché egli non avrebbe fruito di alcun indebito arricchimento, al contrario di B._____ che ha importato in Svizzera le merci in elusione dei controlli doganali. Il ricorrente sostiene di non aver alcuna responsabilità, né posizione di garante se il venditore non paga le dovute tasse. In merito ai prezzi convenienti della merce, egli ritiene che il guadagno illecito sulla scorta del prezzo pagato non sia né dimostrato, né dato. Per lui, di fatto non esisterebbe alcun obbligo di verificare né la provenienza delle merci regolarmente acquistate, né di chiedere al commerciante la documentazione sulle eventuali importazioni, ammesso che si possa presumere la conoscenza. Un tale obbligo sarebbe urtante per il commercio. Egli ritiene infine che poiché non ha commesso un'infrazione, tantomeno ha partecipato all'importazione della merce, non è neppure applicabile il cpv. 3 (cfr. ricorso 8 giugno 2009, pagg.9-10).

5.3.2. Al riguardo, lo scrivente Tribunale rileva che dalla documentazione agli atti – in particolar modo dalle fatture d'acquisto (cfr. Allegato 2 e doc. A2 atto no. 75 dell'inc. AFD) e dal verbale d'interrogatorio del 16 luglio 2007 concernente il ricorrente (cfr. doc. A2 atto no. 84 dell'inc. AFD) – risulta che tra il 27 novembre 2006 e il 2 giugno 2007 il ricorrente ha ordinato e acquistato presso B._____ varie derrate alimentari (prosciutto crudo, salame, olio d'oliva, ecc.) di origine italiana. Ciò accertato, va poi rilevato che le importazioni effettuate da B._____ sono state effettuate da quest'ultimo in maniera illegale, in completa elusione dei controlli doganali. Tale modo di agire costituisce un'infrazione alla legislazione fiscale pertinente (cfr. art. 74 vLD, art. 118 LD, art. 85 vLIVA), fatto contestato dal ricorrente, come giustamente rilevato dall'autorità inferiore.

In presenza di detta infrazione, in virtù dell'art. 12 cpv. 1 DPA le competenti autorità possono provvedere al recupero tributi elusi per le merci importate tra il 27 novembre 2006 e il 2 giugno 2007, indipendentemente dalla punibilità di una data persona (cfr. consid. 5.2.3 del presente giudizio). Contrariamente a quanto indicato dal ricorrente, non è necessario ch'egli si trovi in nesso con una tassa perché l'art. 12 cpv. 1 DPA sia applicabile, né tantomeno ch'egli o un terzo siano punibili penalmente. Affinché l'art. 12 cpv. 1 DPA trovi applicazione è sufficiente che un'infrazione sia stata oggettivamente commessa.

5.3.3. Stabilito che l'autorità può recuperare i tributi elusi, rimane ora da determinare le persone assoggettate al loro pagamento giusta l'art. 12 cpv. 2 DPA in relazione alla legislazione fiscale pertinente. Come visto

poc'anzi (cfr. consid. 5.2.4 del presente giudizio), giusta l'art. 12 cpv. 2 DPA è obbligata al pagamento, la persona che ha fruito dell'indebito profitto, segnatamente quella obbligata al pagamento della dei tributi.

In concreto – come giustamente indicato dalla DGD – il ricorrente ha ordinato delle merci a B._____. Egli, mediante la propria ordinazione, ha provocato l'importazione delle merci. In considerazione della giurisprudenza citata in precedenza, il ricorrente, quale destinatario delle merci importate, va qualificato di mandante ai sensi della legislazione doganale e, come tale, è tenuto al pagamento dei tributi in oggetto giusta gli artt. 9 e 13 vLD, nonché gli artt. 26 e 70 cpv. 1 LD (cfr. consid. 5.1.3.1 - 5.1.3.2 del presente giudizio). Di conseguenza, egli è parimenti tenuto al pagamento dell'IVA all'importazione giusta l'art. 75 cpv. 1 vLIVA (cfr. consid. 5.1.5 del presente giudizio). In detta qualità il ricorrente è *ipso facto* considerato aver fruito di un indebito profitto, consistente nel mancato pagamento dei tributi ai sensi dell'art. 12 cpv. 2 DPA ed è dunque tenuto al pagamento dei tributi in oggetto. Tale obbligo, come detto, non dipende né da una colpa, né da una negligenza del ricorrente. Il comportamento adottato dal ricorrente è dunque irrilevante. Che egli sia stato di buona fede e abbia ignorato la natura illegale delle importazioni, ch'egli abbia o meno verificato la provenienza delle merci da lui acquistate, sono dunque degli elementi ininfluenti sull'obbligo di pagamento a suo carico. Non è poi rilevante se il ricorrente abbia il dovere o meno di verificare la provenienza della merce, tantomeno s'egli abbia il dovere di chiedere la documentazione doganale all'importatore o se i prodotti da lui acquistati erano sottoprezzo o sottocosto. Sebbene di fatto il ricorrente sia stato scagionato da ogni addebito di natura penale, egli rimane dunque tenuto al pagamento dei tributi elusi, in virtù dell'art. 12 cpv. 2 DPA, solidalmente a B._____.

5.3.4. Riguardo all'art. 12 cpv. 3 DPA, lo scrivente Tribunale rileva che lo stesso non è in caso applicabile al ricorrente, non essendo quest'ultimo l'autore dell'infrazione alla legislazione doganale (cfr. consid. 5.2.6 del presente giudizio), tant'è che l'autorità inferiore non lo nomina neppure. La responsabilità solidale del ricorrente non si fonda sulla suddetta disposizione, bensì sugli artt. 13 cpv. 1 vLD e 70 cpv. 3 LD. La censura sollevata dal ricorrente al riguardo non è dunque pertinente.

5.3.5. Essendo stabilito l'obbligo di pagamento a carico del ricorrente, lo scrivente Tribunale ricorda che spetterà a quest'ultimo, qualora dovesse ritenerlo opportuno, il compito di far valere in sede civile il proprio diritto di regresso nei confronti di B._____ giusta gli artt. 13 cpv. 1 vLD e 70

cpv. 3 LD (cfr. consid. 5.1.4 del presente giudizio). Su questo punto il ricorso è pertanto infondato.

5.4. In merito all'ammontare dei tributi dovuti dal ricorrente solidalmente a B._____, si rileva che – come già anticipato *sub* lett. I, nonché al consid. 4.3 del presente giudizio – l'autorità inferiore nella propria risposta, avendo riscontrato un errore di calcolo, ha rivisto e corretto gli importi. Secondo i nuovi calcoli, le merci acquistate dal ricorrente sono soggette ai tributi per un importo totale di fr. 18'680.50 (= fr. 17'804.-- di dazi doganali + fr. 876.50 di IVA all'importazione) anziché fr. 23'740.40 (= fr. 22'872.50 di dazi doganali + fr. 867.90 di IVA all'importazione). Risulta dunque una differenza del credito doganale a favore del ricorrente pari a fr. 5059.90 (cfr. risposta 27 agosto 2009, pag. 2 punto 2; allegati 1-2).

Da un esame degli atti, detti nuovi importi – che per altro non sono contestati dal ricorrente – appaiono corretti. Considerato che il ricorrente, a parte le generiche contestazioni in merito all'assoggettamento all'obbligo di pagamento dei tributi in oggetto e all'incomprensibilità del calcolo dei tributi, non porta alcun preciso e circostanziato elemento che possa lasciar supporre che i tributi calcolati dall'autorità inferiore siano errati, gli stessi devono essere qui confermati. In effetti, in virtù del principio di articolazione delle censure (cfr. consid. 3.2 del presente giudizio), lo scrivente Tribunale non entra nel merito dell'analisi di ulteriori censure che non sono sostanziate.

In conclusione, il ricorso va su questo punto accolto e riformato nel senso che i tributi a carico del ricorrente solidalmente a B._____ ammontano a fr. 18'680.50 anziché fr. 23'740.40, come indicato dalla DGD.

5.5. Il ricorrente sostiene poi che alcuni prodotti ricadrebbero sotto un'aliquota ridotta giusta l'Ordinanza del 7 dicembre 1998 concernente l'importazione di prodotti agricoli (Ordinanza sulle importazioni agricole, vOIAgr, RU 1998 3125) e che da quando sono accaduti i fatti (tra il 27 novembre 2006 e il 2 giugno 2007) vi è stata una, seppur piccola, liberalizzazione commerciale (cfr. ricorso 8 giugno 2009, pag. 7 punto 10 lett. A).

In proposito, lo scrivente Tribunale ribadisce innanzitutto (cfr. consid. 2.1 del presente giudizio) che alla fattispecie in oggetto va applicata la legislazione doganale in vigore al momento in cui è insorto il credito doganale, ossia al momento in cui la merce ha varcato il confine. Più precisamente, tutte le merci introdotte nel territorio doganale devono essere sdoganate in base alla tariffa doganale fissata per tali merci o alle disposizioni

ni tariffali derogatorie in materia di prodotti agricoli valide allorché è insorto il credito doganale (cfr. art. 1 LTD, artt. 1, 11, 21 e 23 vLD e artt. 7, 19 e 69 LD). Non vi è dunque spazio per un'applicazione retroattiva delle eventuali "liberalizzazioni commerciali" intervenute nel corso della presente procedura (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-3925/2009 del 27 febbraio 2012 consid. 7). Va poi rilevato che l'importazione della merce ad aliquota ridotta giusta la vOIAgr, presuppone che l'importatore sia in possesso d'un permesso generale d'importazione e di una quota di contingente doganale sufficiente (cfr. artt. 1, 2, 13 cpv. 2 e Allegato 4 vOIAgr; decisione del Tribunale amministrativo federale A-3925/2009 del 27 febbraio 2012 consid. 5.1.7). Poiché di fatto, come indicato dall'autorità inferiore (cfr. risposta 27 agosto 2009, pag. 3 punto 3), i suddetti presupposti difettano, l'applicazione dell'aliquota ridotta è esclusa. In tali circostanze, la censura del ricorrente – ch'egli non ha per altro minimamente circostanziato – non può che essere respinta.

5.6. Il ricorrente ritiene altresì che *in primis* siano le persone che si sono rese materialmente o come complici rei delle presunte infrazioni a dover e pagare i tributi elusi. Egli ritiene inoltre che se è vero che vi sono stati una ventina di altri clienti, è pure corretto verificare se analogo trattamento di risarcimento è stato adottato nei loro confronti. A suo avviso, potrebbe darsi che lo Stato sia stato risarcito da quest'ultimi. In ogni caso, egli ritiene che la presente procedura parrebbe costituire "un mero esercizio formale" (cfr. ricorso 8 giugno 2009, pag. 6-7 punto 9).

Al riguardo, lo scrivente Tribunale rileva che, come giustamente indicato dall'autorità inferiore nella propria risposta 27 agosto 2009 (cfr. citata risposta, pag. 4 punto 4), B._____ risulta essere l'unica persona tenuta solidalmente al pagamento dei tributi insieme al ricorrente per le merci da quest'ultimo acquistate. Gli altri clienti di B._____ non sono tenuti al pagamento dei tributi in oggetto, poiché di fatto non hanno nulla a che fare con l'importazione della merce acquistata dal ricorrente. Va poi sottolineato che in data 27 agosto 2009 (cfr. citata risposta, pag. 4 punto 4) e recentemente in data 27 febbraio 2012 (cfr. scritto 27 febbraio 2012, pag. 2) la DGD ha altresì precisato che l'importo di fr. 18'680.50, dovuto in solido da B._____ e il ricorrente, non è stato ancora saldato. Ne discende che il ricorrente è tutt'ora tenuto al pagamento dei tributi dell'importo di fr. 18'680.50 solidalmente a B._____. Contrariamente a quanto da lui indicato, la presente procedura non costituisce "un mero esercizio formale". Poiché la censura si è rilevata infondata, essa va respinta.

5.7.

Ciò stabilito, va infine rilevato che alla richiesta d'edizione degli incarti inerenti a B._____, nonché alle due ditte fornitrici, formulata dal ricorrente nel proprio ricorso, l'autorità inferiore ha dato seguito producendo detti documenti congiuntamente alla propria risposta 27 agosto 2009. Tale documentazione – che peraltro il ricorrente, nonostante la sua esplicita richiesta d'edizione e d'accesso agli atti, non ha ritenuto necessario esaminare – nulla cambia alle conclusioni dello scrivente Tribunale.

6.

Alla luce dei precedenti consideranti, il ricorso dev'essere parzialmente accolto ai sensi del consid. 5.4 che precede. Per il resto il ricorso è respinto.

6.1. Le spese di procedura poste a carico del ricorrente dall'autorità inferiore nell'ambito della procedura di ricorso dinanzi a quest'ultima sono ridotte a fr. 1'800.--, conformemente a quanto indicato da quest'ultima nella propria risposta 27 agosto 2009 (cfr. citata risposta, pag. 5 punto 5). In merito si precisa che, poiché di fatto – come già indicato in precedenza (cfr. consid. 4.4.1 del presente giudizio) – le decisioni della DCD sono impugnabili dinanzi alla DCD mediante ricorso e non mediante reclamo, la procedura d'impugnazione dinanzi alla DGD non è gratuita.

6.2. In considerazione dell'esito della presente lite, le spese di procedura pari a fr. 1'665.-- sono poste a carico del ricorrente e interamente compensate, nella misura corrispondente, con l'anticipo spese di fr. 2'000.-- versato da quest'ultimo il 26 giugno 2009 (cfr. art. 63 cpv. 1 PA e 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]). L'importo residuo di fr. 335.-- gli verrà restituito, previa indicazione da parte del ricorrente delle coordinate bancarie o postali ove effettuare il versamento.

6.3. L'autorità di ricorso, se ammette il ricorso in tutto o in parte, può d'ufficio o a domanda, assegnare al ricorrente una indennità per le spese indispensabili e relativamente elevate che ha sopportato (cfr. art. 64 cpv. 1 PA). Giusta l'art. 7 cpv. 2 TS-TAF, se la parte vince solo parzialmente, le spese ripetibili sono ridotte in proporzione.

In concreto, l'autorità inferiore mediante la risposta 27 agosto 2009 ha riesaminato la propria decisione, riducendo l'importo totale dei tributi dovuti dal ricorrente solidalmente a B._____ (da fr. 23'740.40 a fr. 18'680.50)

e conseguentemente anche le spese relative alla procedura di ricorso dinanzi a lei (da fr. 2'100.-- a fr. 1'800.--). Tenuto conto di detto fatto, nonché dell'esito della presente procedura che vede il ricorso parzialmente accolto, *in casu* si giustifica di concedere al ricorrente, sia per la procedura dinanzi all'autorità inferiore, che per la presente procedura, un'indennità complessiva dell'importo di fr. 950.-- a titolo di ripetibili.

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.

Il ricorso è parzialmente accolto conformemente al consid. 5.4, ai sensi del quale l'importo dovuto dal ricorrente solidalmente a B._____, a titolo di tributi, è ridotto a fr. 18'680.50. Per il resto il ricorso è respinto.

2.

Le spese processuali poste a carico del ricorrente inerenti alla procedura di ricorso dinanzi all'autorità inferiore sono ridotte a fr. 1'800.--.

3.

Le spese processuali concernenti la presente procedura di ricorso sono pari a fr. 1'665.-- e sono poste a carico del ricorrente. Detto importo verrà compensato, nella misura corrispondente, con l'anticipo spese di fr. 2000.-- versato da quest'ultimo. L'importo rimanente di fr. 335.-- gli verrà restituito, previa indicazione delle coordinate bancarie o postali ove effettuare il versamento.

4.

Per la presente procedura di ricorso e quella dinanzi all'autorità inferiore, quest'ultima corrisponderà al ricorrente un importo complessivo di fr. 950.-- a titolo di ripetibili.

5.

Comunicazione a:

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

Il presidente del collegio:

La cancelliera:

Markus Metz

Sara Friedli

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]). Il termine rimane sospeso dal settimo giorno precedente la Pasqua al settimo giorno successivo alla Pasqua incluso (art. 46 cpv. 1 lett. a LTF). Il termine rimane sospeso dal 15 luglio al 15 agosto incluso (art. 46 cpv. 1 lett. b LTF). Il termine rimane sospeso dal 18 dicembre al 2 gennaio incluso (art. 46 cpv. 1 lett. c 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: