



---

Corte I  
A-1847/2014

## **Sentenza del 21 agosto 2017**

---

Composizione

Giudici Michael Beusch (presidente del collegio),  
Salome Zimmerman, Marianne Ryter ,  
cancelliere Manuel Borla.

---

Parti

**A.** \_\_\_\_\_,  
patrocinato dall'avv. ...,  
ricorrente,

contro

**Direzione del circondario delle dogane di Lugano,**  
Via Pioda 10, casella postale 5525, 6901 Lugano,  
agente tramite Direzione generale delle dogane (DGD),  
Divisione principale Procedure ed esercizio,  
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,  
autorità inferiore.

---

Oggetto

Immissione in libera pratica, in esenzione da tributi, di due  
autovetture destinate alla Polizia locale.

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

Il A. \_\_\_\_\_ (in seguito: anche il Comune o A. \_\_\_\_\_) sorge sulla sponda del lago Ceresio (anche denominato lago di Lugano) di fronte a quella di Lugano. Interamente circondato da territorio svizzero, il Comune è un'enclave italiana - parte integrante della Repubblica Italiana, provincia di Como appartenente alla regione Lombardia - che si estende per 1 kmq sulla terraferma e per 1,5 kmq sulle acque del lago Ceresio. Tra il comune limitrofo svizzero di B. \_\_\_\_\_ e A. \_\_\_\_\_ d'Italia non esiste un valico doganale.

**B.**

Il A. \_\_\_\_\_ (in seguito: Comune), per il tramite della Polizia locale, ha presentato in data 22 luglio 2009 una domanda di immissione in libera pratica, in esenzione di tributi, di due autovetture destinate al proprio servizio di Polizia. I veicoli erano stati acquistati presso C. \_\_\_\_\_, Lugano (di seguito: Garage). Ad occuparsi nelle operazioni di importazione, delle due autovetture Skoda provenienti dalla Cechia, per la tentata vendita in regime di ammissione temporanea, con dichiarazioni per l'ammissione temporanea modulo 11.73 n. 641 del 15 giugno 2009 e n. 662 del 21 luglio 2009 dell'ufficio doganale Aarau, fu la D. \_\_\_\_\_.

**C.**

L'11 agosto 2009 il A. \_\_\_\_\_, per il tramite della Polizia locale, ha trasmesso alla Direzione del circondario di Lugano (di seguito: DC) i Protocolli n. .../2009 e n. .../2009 tramite i quali riconosce al C. \_\_\_\_\_ l'eventuale debito relativo all'IVA e all'imposta sugli autoveicoli, anticipata in via cautelativa, nello sdoganamento provvisorio dei veicoli (cfr. Prot. n. ...) e rivendica il riconoscimento dello *status* di territorio extradoganale e di territorio non integrato nel sistema doganale elvetico (cfr. Prot. n. ...).

**D.**

Le due autovetture sono state immesse in libera pratica tramite le imposizioni provvisorie ... del 14 agosto 2009 (a scarico del modulo 11.73 n. 641) e ... del 24 agosto 2009 (a scarico del modulo 11.73 n. 662). Con imposizione provvisoria ... sono stati riscossi provvisoriamente complessivi fr. 2'486.85. Tale importo comprende la tassa per la stesura dei documenti di fr. 22.--, la tassa per l'autenticazione del rapporto di perizia modulo 13.20A di fr. 7.--, l'imposta sugli autoveicoli di fr. 825.90 e l'IVA per fr. 1'631.95. Con imposizione provvisoria ... sono stati ulteriormente riscossi fr. 2'336.55 comprensivi della tassa per la stesura dei documenti di fr. 22.-

-, la tassa per l'autenticazione del modulo 13.20A di fr. 7.--, l'imposta sugli autoveicoli di fr. 775.40 e l'IVA di fr. 1'532.15.

#### **E.**

Con decisione 26 aprile 2010, la DC ha respinto la domanda del Comune di immissione in libera pratica, in esenzione di tributi, dei due autoveicoli importati da D.\_\_\_\_\_. Le predette imposizioni provvisorie ... e ... sarebbero quindi divenute definitive ad avvenuta crescita in giudicato della decisione.

#### **F.**

Per il tramite del suo patrocinatore, il Comune (in seguito: anche il ricorrente o l'insorgente) è insorto contro tale decisione con ricorso del 25 maggio 2010 davanti al Tribunale amministrativo federale (in seguito: il Tribunale o il TAF). Con sentenza A-3776/2010 del 16 agosto 2012 il Tribunale ha respinto il ricorso del Comune. Il 13 novembre 2013 il Tribunale federale, con sentenza 2C\_1014/2012, ha ammesso il ricorso e annullato la sentenza del TAF.

#### **G.**

Il 24 febbraio 2014 l'Ufficio doganale di Ponte Tresa, suddivisione di Lugano Vedeggio, ha allestito le imposizioni provvisorie ... e ..., in sostituzione delle precedenti, contemplanti importi pari a fr. 2'486.85 e 2'336.55.

#### **H.**

Con decisione del 5 marzo 2014 la DC ha respinto la richiesta del 22 luglio 2009 del Comune relativa all'esenzione da tributi per le due autovetture importate da C.\_\_\_\_\_, indicando che alla crescita in giudicato della stessa l'Ufficio doganale di Lugano Vedeggio avrebbe trasformato le imposizioni provvisorie ... e ..., in definitiva.

#### **I.**

Con ricorso del 7 aprile 2014 il Comune è insorto contro la decisione dell'autorità di prime cure chiedendo l'annullamento della stessa, protestate tasse, spese e ripetibili. A sostegno delle proprie allegazioni il ricorrente ha evidenziato la nullità della decisione impugnata da un punto di vista formale: da una parte poiché la DC non avrebbe avuto alcuna competenza decisionale, essendo A.\_\_\_\_\_, d'Italia territorio doganale italiano, con conseguente inapplicabilità dalla legislazione svizzera in materia, e dall'altra poiché la decisione litigiosa reca la firma del Direttore di circondario, sulla base di un Regolamento interno, in violazione di "*precetti costituzionali, prima fra tutti quello dell'esigenza della base legale e [...]*"

*quello del parallelismo delle forme*". Il Comune ha inoltre evidenziato la violazione del "*diniogo di giustizia formale*", nella misura in cui le decisioni d'imposizione provvisoria del 24 febbraio 2014, in sostituzione delle precedenti, non le sarebbero mai state notificate, né gli sarebbe stato comunicato che le precedenti imposizioni provvisorie sarebbero risultate errate; in questo contesto la ricorrente evidenzia pure una violazione del termine di prescrizione. Peraltro il ricorrente ha evidenziato che semmai destinataria delle imposizioni provvisorie e indirettamente della decisione impugnata non poteva essere la succursale di C. \_\_\_\_\_ ma la casa madre. Essa ha altresì postulato la congiunzione con un ricorso introdotto lo stesso giorno nella misura in cui, sebbene il soggetto giuridico sia diverso, le censure giuridiche sono identiche. Nel merito, la ricorrente sostiene in primo luogo che, in assenza di idonei accordi/convenzioni internazionali, l'autorità doganale elvetica non è competente per assoggettarla alle leggi svizzere. Secondariamente, A. \_\_\_\_\_ d'Italia non può essere considerato come territorio doganale svizzero per effetto del diritto consuetudinario internazionale. Inoltre, anche se fosse giustificata l'applicazione della legislazione svizzera, le autovetture importate dovrebbero beneficiare di esenzione dei dazi e tributi fondati sulla LD, LIVA e LIAut.

**J.**

Con risposta del 19 giugno 2014, la Direzione generale delle dogane (di seguito: DGD) ha chiesto di respingere il ricorso, con onere di spesa, sulla base di allegazioni, che per quanto più interessa saranno riprese nei considerandi in diritto.

**K.**

Con scritto del 7 agosto 2014 l'insorgente ha chiesto la sospensione del procedimento, in considerazione dei negoziati bilaterali tra Italia e Svizzera, segnatamente in materia di questioni doganali relative all'enclave di A. \_\_\_\_\_ d'Italia.

**L.**

Il procedimento è stato quindi sospeso sino al 15 agosto 2016 ed in seguito, in assenza di una comunicazione contraria, riattivato.

**M.**

Con osservazioni finali del 31 marzo 2017, l'insorgente si è riconfermata nelle proprie allegazioni ricorsuali precisando, segnatamente, l'assenza di un diritto consuetudinario che preveda l'appartenenza dell'enclave al territorio doganale e fiscale elvetico, rispettivamente, nella denegata ipotesi contraria, l'applicazione dei disposti di diritto svizzero relativi all'esenzione

da dazi alla luce del mutato quadro politici-istituzionale (UE, accordi bilaterali, ecc.).

## **Diritto:**

### **1.**

**1.1** Il Tribunale amministrativo federale è competente per statuire nel merito della vertenza che qui ci occupa 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 normative speciali, la procedura dinanzi alla scrivente autorità giudicante è retta dalla legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA; RS 172.021). In concreto, siccome la decisione del 5 marzo 2014, qui impugnata, è stata adottata dalla Direzione del circondario di Lugano, la presente autorità giudiziaria è competente a giudicare la causa.

**1.2** Il ricorso è stato interposto tempestivamente (cfr. art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (cfr. art. 52 PA).

**1.3** L'atto impugnato è una decisione resa dalla DC, fondata sul diritto pubblico federale giusta l'art. 5 PA, che condanna il ricorrente al pagamento di dazi doganali nonché di un importo a titolo di imposta sugli autoveicoli e di IVA all'importazione. Comportando le medesime un onere pecuniario, è dato quindi l'interesse a ricorrere. Da qui la legittimazione del ricorrente (cfr. art. 48 cpv. 1 PA).

**1.4** Il Tribunale rileva che l'eccezione di incompetenza decisionale della DC, denunciata dal ricorrente, sarà discussa contestualmente all'esame degli elementi di diritto sostanziale nella misura in cui si tratta di determinare se il territorio doganale di A.\_\_\_\_\_ d'Italia debba essere considerato svizzero in base ad accordi internazionali o al diritto consuetudinario internazionale (consid. 5 segg.).

**1.5** Il comune ha altresì censurato la carente "competenza giurisdizionale" del Direttore del Circondario nell'adottare la decisione oggetto di ricorso, la quale avrebbe dovuto semmai essere sottoscritta dall'AFD, quale organo gerarchicamente superiore (cfr. ricorso pag. 3).

Il tema del diritto di firma e della sua delega è regolato a livello legislativo dall'art. 49 della legge federale del 21 marzo 1997 sull'organizzazione del Governo e dell'Amministrazione (LOGA; RS 172.010), norma che stabilisce i limiti del diritto di firma in nome del capo dipartimento (cpv. 1 e 2) e che riconosce nel contempo ai direttori dei gruppi e degli uffici la facoltà di regolare il diritto di firma nel loro settore di competenza (cpv. 3). Quando è in discussione il diritto di firma di un funzionario in un ambito che ricade nelle competenze di un determinato Ufficio federale, al quale l'Amministrazione federale delle dogane può essere equiparato (Ordinanza federale sull'organizzazione del Governo e dell'Amministrazione [OLOGA; RS 172.010.1], allegato I), occorre pertanto verificare se lo stesso sia stato oggetto di una regolamentazione da parte di chi dirige l'unità amministrativa in questione (sentenza TF 8G.115/2003 del 14 novembre 2003 consid. 3; THOMAS SÄGESSER, Handkommentar zum Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz, 2007, ad art. 49 n. 14 e 15).

La giurisprudenza ha inoltre ammesso che il vizio consistente nella sottoscrizione di una decisione da parte di una persona senza diritto di firma, determinante dunque l'annullabilità dell'atto, può essere sanato allorché essa viene in seguito confermata da chi effettivamente disponeva del diritto di firma (sentenze del TF 2C\_1014/2012 del 13 novembre 2013 consid. 6.5 e 6.5.1; 2A.188/1994 dell'8 novembre 1994 consid. 5; 2A.71/1994 del 28 settembre 1994 consid. 3d, nelle quali la persona che aveva la facoltà di sottoscriverla aveva appunto ratificato l'originaria decisione in sede di ricorso).

Orbene dagli atti di causa emerge che secondo il Regolamento interno – il quale non appare per altro essere stato direttamente emanato dai vertici dell'Amministrazione federale delle dogane, bensì dalla Direzione di circondario medesima – la firma del Direttore del circondario è necessaria per gli "affari" che coinvolgono autorità /amministrazioni (quali Confederazione, Cantoni o Comuni), parlamentari, Regio Insubrica, Regione Lombardia; diplomatici/rappresentanti consolari (eccetto casi penali); sezioni delle associazioni del personale, sindacati; organizzazioni economiche; mass media interregionali (cfr. Regolamento interno DC Lugano, Appendice 4 punto 1). Conseguentemente e nella misura in cui la presente vertenza oppone la DGD al A.\_\_\_\_\_, la firma del Direttore di circondario era sufficiente.

Ciò detto, la violazione di cui si duole il ricorrente - carente "competenza giurisdizionale" del Direttore del Circondario - per chiedere l'annullabilità dell'atto impugnato, si rileva infondata.

**1.6** Stante quanto precede, il ricorso è ricevibile in ordine e deve quindi essere esaminato nel merito.

## **2.**

**2.1** Il ricorrente chiede dapprima la congiunzione dell'incarto oggetto del presente giudizio con la procedura di cui al numero di ruolo A-1863/2014 del 7 aprile 2014, nella misura in cui essi concernono fattispecie simili sebbene non identiche.

**2.2** Per costante giurisprudenza, se le diverse procedure ricorsuali concernono fatti di uguale natura e pongono gli stessi temi di diritto sostanziale, per economia processuale, si giustifica una congiunzione delle cause e la pronuncia di una sola sentenza (sentenze del TF 8C\_295/2007 e 8C\_327/2007 entrambe del 30 maggio 2008; DTF 131 I 222 consid. 1, 128 V 124 consid. 1 e riferimenti ivi citati). Nella concreta evenienza, una congiunzione delle due procedure non è tuttavia giustificata. In primo luogo, infatti, le parti sono diverse: nel caso in esame il ricorrente è il A. \_\_\_\_\_ mentre nel ricorso registrato sotto numero di ruolo A-1863/2014 il ricorrente è l'Azienda Turistica di A. \_\_\_\_\_ d'Italia. Inoltre, se da un lato la problematica giuridica legata all'assoggettamento al dazio doganale e all'IVA è analoga in entrambi i casi sottoposti a giudizio – determinazione dell'appartenenza del territorio doganale di A. \_\_\_\_\_ al territorio svizzero in base ad accordi internazionali o al diritto consuetudinario – dall'altro le vertenze riguardano importazioni a A. \_\_\_\_\_ in un caso di prodotti provenienti dalla Germania, per il tramite di una società svizzera, e nell'altro dall'Italia. Inoltre a differenza dell'importazione di materiale pirotecnico di cui alla procedura A-1863/2014, l'importazione di autoveicoli oggetto della presente procedura, implica il pagamento ulteriore della relativa imposta. I fatti non sono quindi del tutto simili, così pure l'identità dell'insorgente. Stante quanto precede, i ricorsi verranno trattati singolarmente.

## **3.**

Il ricorrente, nel censurare l'incompetenza dell'autorità inferiore, ha contestato l'asserzione secondo la quale A. \_\_\_\_\_ d'Italia debba essere considerato quale territorio doganale svizzero per effetto di accordi internazionali o del diritto consuetudinario internazionale, con conseguente applicazione della legislazione svizzera in materia doganale e in particolare del principio di imposizione di tributi a titolo di IVA all'importazione, di LD e di LIAut.

## **4.**

**4.1** Il 1° maggio 2007 è entrata in vigore la legge federale del 18 marzo

2005 sulle dogane (LD, RS 631.0) e la relativa ordinanza del 1° novembre 2006 (OD; RS 631.01). Risalendo l'imposizione doganale qui contestata al 2009, esse sono quindi applicabili alla fattispecie.

**4.2** Il 1° gennaio 2010 sono entrate in vigore la nuova legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20) e la relativa ordinanza del 27 novembre 2009 (OIVA, RS 641.201). Giusta l'art. 112 cpv. 1 LIVA, 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 rapporti di diritto sorti durante la loro validità. Ne consegue che le operazioni effettuate prima del 1° gennaio 2010 restano soggette materialmente alla legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (vLIVA, RU 2000 1300) e all'ordinanza del 29 marzo 2000 ad essa relativa (OLIVA, RU 2000 1347), normative entrate in vigore il 1° gennaio 2001 (art. 94 vLIVA). Nella misura in cui la presente procedura ha per oggetto il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto relativa a un'imposizione avvenuta nel 2009, la medesima soggiace dal punto di vista materiale alla vLIVA e all'OLIVA.

**4.3** L'imposta sugli autoveicoli è disciplinata dalla legge federale sull'imposizione degli autoveicoli del 21 giugno 1996 (LIAut, RS 641.51) e dalla relativa ordinanza (OIAut, RS 641.511) entrate in vigore il 1° gennaio 1997. Esse sono dunque applicabili alla fattispecie.

## **5.**

Ciò detto, considerate le censure del ricorrente, il Tribunale procede dunque ad esaminare se il A.\_\_\_\_\_ debba essere considerato territorio doganale italiano (consid. 6) oppure territorio doganale svizzero (consid. 7) sulla base di un accordo internazionale o di un diritto internazionale consuetudinario, con conseguente applicazione della legislazione doganale svizzera e competenza per la DC nell'emanare la decisione qui litigiosa.

## **6.**

**6.1** Il territorio doganale ove si applicano le norme doganali di un Paese coincide generalmente con il territorio politico del Paese considerato. Essendo A.\_\_\_\_\_ parte della Repubblica Italiana, in virtù dei principi della sovranità fiscale e della territorialità, occorre quindi esaminare la legislazione italiana e comunitaria in materia, al fine di determinare se l'enclave sia parte del territorio doganale italiano, rispettivamente dell'Unione europea della quale l'Italia è uno Stato membro.

## **6.2**

**6.2.1** La fonte normativa principale del diritto doganale comunitario è il Regolamento CEE 2913/1992 (Codice Doganale Comunitario [in seguito CDC]). Esso regola tutti gli aspetti delle operazioni doganali che si svolgono nell'Unione Europea, elencando parimenti i principi generali su cui si fonda la legge doganale comunitaria, unitamente al Regolamento CEE 2454/1993 relativo alle Disposizioni di Attuazione al Codice Doganale Comunitario (DAC). Tali regolamenti sono stati modificati negli anni, da ultimo con il Regolamento CE 450/2008 che ha abrogato il Regolamento CEE 2913/1992 e che ha istituito il Nuovo Codice Doganale Comunitario (in seguito NCDC), in vigore dallo scorso 24 giugno 2009. In proposito va rilevato che l'art. 3 NCDC definisce il territorio doganale della Comunità che riferendosi al territorio della Repubblica Italiana, precisa segnatamente che il A. \_\_\_\_\_ non è compreso nel territorio doganale della Comunità europea.

**6.2.2** A queste fonti principali si affiancano una serie di altri regolamenti, direttive e decisioni degli organismi comunitari che disciplinano diversi aspetti con rilevanza doganale e tributaria (tariffa doganale, accordi preferenziali con Paesi Terzi, restrizioni o divieti all'esportazione o all'importazione, contingenti tariffari, restituzioni all'export, ecc.) soggetti a continue modifiche e aggiornamenti. Una prima regolamentazione in materia di IVA - a livello comunitario - è stata introdotta con la Direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977, inerente l'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme [Sesta Direttiva IVA]), la quale negli anni ha subito oltre una trentina di modifiche. In proposito il Consiglio ha quindi emanato la Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto ("Direttiva IVA"), in vigore dal 1° gennaio 2007, senza modificare nella sostanza la legislazione in vigore. Tale normativa, con riferimento alla sua applicazione territoriale, precisa che sono esclusi dal suo campo di applicazione, tra l'altro, anche una serie di territori che non fanno parte del territorio doganale della Comunità. Tra questi territori figurano anche A. \_\_\_\_\_ (cfr. art. 6 cpv. 2 lett. f) e le acque italiane del lago di Lugano (cfr. art. 6 cpv. 2 lett. g).

**6.3** Alla luce delle numerose normative comunitarie, un ruolo residuale è assegnato alle singole discipline nazionali in materia doganale. In Italia la legge doganale preesistente a quella comunitaria è il Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale del 23 gennaio 1973 n. 43 (in seguito T.U.L.D.), il quale regola essenzialmente le procedure relative

alle controversie doganali. Nello specifico l'art. 1 T.U.L.D., definendo il concetto di linea doganale, precisa all'ultimo comma che il confine politico che racchiude il territorio del A. \_\_\_\_\_ non costituisce linea doganale. Inoltre, unicamente il territorio circoscritto dalla linea doganale costituisce il territorio doganale (art. 2 primo comma T.U.L.D.). Il Testo Unico precisa altresì che il territorio del A. \_\_\_\_\_, nonché le acque nazionali del lago di Lugano racchiuse fra la sponda ed il confine politico doganale, costituiscono dei territori extra-doganali (art. 2 ultimo comma T.U.L.D.). Nello specifico l'Italia ha quindi disciplinato l'IVA con il Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. La territorialità dell'imposta è regolata all'art. 7 lett. a), il quale dispone l'esclusione dall'imposizione dell'IVA per il territorio di A. \_\_\_\_\_ e delle acque italiane del lago di Lugano. Nello stesso senso il Decreto-legge del Presidente della Repubblica 30 agosto 1993, n. 331 - armonizzante la disciplina dell'IVA riguardante le disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcol, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati - che definisce che i territori extra-doganali dei comuni di Livigno e di A. \_\_\_\_\_ e le acque nazionali del lago di Lugano sono considerati esclusi dal territorio della Comunità economica europea (cfr. art. 16 cpv. 1) e quindi non sono assoggettati all'imposta.

**6.4** Stante quanto precede, né il NCDC, né il T.U.L.D., considerano A. \_\_\_\_\_ come parte del territorio doganale della Comunità europea, rispettivamente della Repubblica Italiana.

## **7.**

**7.1** Sono reputati territorio doganale svizzero il territorio nazionale svizzero e le enclavi doganali estere, ma non le enclavi doganali svizzere (art. 3 cpv. 1 LD). Le enclavi doganali estere sono i territori esteri inclusi nel territorio doganale per effetto di accordi internazionali o del diritto consuetudinario internazionale (art. 3 cpv. 2 LD).

**7.2** A titolo di esempio, quali accordi internazionali che hanno istituito un'enclave doganale si possono citare il Trattato di unione doganale concluso il 29 marzo 1923 tra la Confederazione Svizzera e il Principato del Liechtenstein (RS 0.631.112.514), come pure il Trattato del 23 novembre 1964 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania sull'inclusione del Comune di Büsingen am Hochrhein nel territorio doganale svizzero (RS 0.631.112.136). Con riferimento alla questione qui litigiosa, il Tribunale rileva che dal Messaggio concernente la nuova legge sulle dogane del 15 dicembre 2003 (FF 2004 485) non emerge che con l'Italia esista un disciplinamento a carattere internazionale sull'inclusione di

A.\_\_\_\_\_ d'Italia nel territorio doganale svizzero (FF 2004 509). Il Tribunale evidenzia altresì che ancora oggi nessun accordo internazionale specifico riguardante la situazione dell'enclave è stato sottoscritto tra Confederazione elvetica e Repubblica Italiana e ciò malgrado le numerose negoziazioni avvenute tra le Parti contraenti.

### 7.3

**7.3.1** A fronte di quanto sopra, resta quindi da determinare se esista un diritto internazionale consuetudinario che riconosca A.\_\_\_\_\_ d'Italia quale territorio doganale svizzero. Orbene, il Tribunale rileva che sia il Tribunale federale - in una sentenza resa il 23 giugno 1972 (cfr. Archivio di diritto fiscale svizzero [ASA], volume 41, pag. 261 e segg.) - sia il Consiglio federale - in una decisione dell'11 ottobre 1934 (cfr. Decisioni amministrative delle autorità federali, fascicolo n. 8, n. 120, pag. 156 e segg.) - come pure la Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale svizzero (cfr. FF 1996 V 581, in particolare pag. 597), hanno riconosciuto A.\_\_\_\_\_ quale territorio doganale svizzero. Anche la dottrina svizzera (cfr. THOMAS COTTIER/DAVID HERREN, in: Kommentar zum Zollgesetz, 2009, art. 3 LD, n. 3 segg.; REMO ARPAGAU, Zollrecht in: Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, volume XII, 2<sup>a</sup> ed. 2007, n. 438; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2<sup>a</sup> ed. 2003, n. 100, pag. 49; ANNIE ROCHAT PAUCHARD, mwst.com. Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [editore], 2000, n. 4 ad art. 3 vLIVA) e la dottrina internazionale (cfr. PETER WITTE, Zollkodex mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung, 5. ed., Monaco 2009, n. 9 ad art. 3 ZK; RAINER WEYMÜLLER in Eberhard Dorsch, Zollrecht: Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs. Kommentar, 3<sup>a</sup> ed., Monaco 2004, art. 3 ZK n. 39; BEN J.M. TERRA, Community Customs Law. A Guide to the Customs Rules on Trade between the [Enlarged] EU and Third Countries with Value Added Tax on Importation and Exportation, volume I, L'Aia/Londra/Boston 1995, Allegato al capitolo I, n. 6.3, pag. 105) sono del medesimo avviso nel considerare A.\_\_\_\_\_ d'Italia quale territorio doganale svizzero.

**7.3.2** In questo senso, inoltre, anche il Ministero delle finanze italiano (cfr. Direzione generale delle dogane e delle imposte indirette, nella sua pubblicazione "Il territorio doganale", Istruzioni di servizio, edita a Roma nel 1985), nonché la Corte dei Conti europea che evidenzia come "Italia e Svizzera hanno trovato un *modus vivendi* in virtù del quale A.\_\_\_\_\_ è considerata ai fini doganali facente parte del territorio svizzero" (cfr. Relazione speciale n. 2/93 concernente il territorio doganale della Comunità e i

regimi di scambio connessi, in Gazzetta ufficiale delle Comunità europee 27 dicembre 1993).

**7.3.3** Tali considerazioni e risultanze sono state condivise pure dallo scrivente Tribunale, il quale, con sentenza TAF A-4771/2012 del 2 luglio 2014 (consid. 9), ha concluso che il territorio di A.\_\_\_\_\_ d'Italia deve essere considerato territorio doganale svizzero. Le circostanze del caso concreto non portano il Tribunale a scostarsi da tale giurisprudenza.

**7.4** Ne discende quindi, considerato quanto sopra menzionato, che non occorre più dilungarsi oltre, e partire dall'assunto che il territorio del A.\_\_\_\_\_ è parte del territorio doganale svizzero, per quanto attiene ai prelevamenti del dazio doganale, dell'IVA all'importazione e dell'imposta sugli autoveicoli.

## **8.**

Ciò detto, alla luce di quanto precede, considerate l'applicazione della legislazione svizzera in materia di legislazione doganale, di IVA e della LIAut alle operazioni litigiose, occorre analizzare se esse siano state applicate in modo corretto dall'istanza inferiore rispettivamente se gli oggetti importati possano beneficiare di esenzione (consid. 9 per quanto riguarda i dazi doganale, consid. 10 per quanto riguarda l'IVA e consid. 11 per quanto riguarda l'imposta sugli autoveicoli).

## **9.**

**9.1** In primo luogo va rilevato, che da una lettura degli artt. 8 LD e artt. 5 – 29 OD, che enumerano i beni esenti da dazio, non emerge che gli autoveicoli in discussione possano rientrare in una delle categorie citate.

**9.2** Inoltre, esiste una prassi consolidata relativa alle agevolazioni in favore del Comune di A.\_\_\_\_\_ e degli enti pubblici concesse dalle autorità svizzere competenti in ragione della sua particolare posizione. In particolare, il 7 marzo 1960 l'allora Dipartimento politico federale ha concesso la franchigia a favore di A.\_\_\_\_\_ per il materiale edile destinato alla costruzione delle scuole nell'enclave e alla costruzione di una strada verso ... a condizione che A.\_\_\_\_\_ si assumesse i costi di costruzione delle scuole e che le merci fossero di origine italiana. In base a questa nota risalente agli anni sessanta, l'AFD ha sviluppato la prassi secondo cui godono dell'esenzione dal pagamento dei tributi: (i) i beni destinati all'uso da parte del Comune e degli enti pubblici per l'esercizio delle loro funzioni pubbliche, in particolare per il materiale di cancelleria, i mobili, il materiale d'ufficio, le

uniformi e gli altri oggetti necessari a garantire il buon andamento del servizio; (ii) i materiali destinati all'esecuzione e alla manutenzione di opere di pubblica utilità (strade, scuole, ecc.). I beni oggetto delle agevolazioni devono provenire dalla libera circolazione italiana o dall'Unione europea (fino al 1998 le facilitazioni erano concesse solo ai beni di origine italiana) a condizione che l'appalto venga affidato dal Comune o dall'ente pubblico a una ditta italiana e che la relativa controprestazione sia fatturata da quest'ultima al Comune o all'ente pubblico. I beni destinati a scopo di lucro, anche qualora di proprietà dei poteri pubblici o da essi gestiti, nonché i beni destinati ad essere impiegati per scopi commerciali, non beneficiano dell'esenzione dal pagamento dei tributi.

**9.3** In proposito con atto ricorsuale e con osservazioni finali del 31 marzo 2017, il ricorrente sostiene che gli autoveicoli in oggetto sarebbero esenti da dazio poiché destinati all'esercizio delle sue funzioni pubbliche. Infatti, a suo dire, sebbene essi non provengano da libera circolazione italiana o dall'Unione europea, bensì dalla Svizzera, la prassi sviluppata a seguito della nota tornerebbe applicabile anche alla luce del mutato "quadro politico-istituzionale" che porta a considerarla nulla o perlomeno a reinterpretarla.

**9.3** A torto. In primo luogo poiché la condizione secondo la quale i beni devono essere stati acquistati direttamente dallo stesso presso una ditta italiana e che la relativa controprestazione gli venga fatturata direttamente, non è adempiuta nella fattispecie; infatti le due autovetture sono difatti state acquistate presso il C. \_\_\_\_\_ al quale sono state fornite da D. \_\_\_\_\_. In secondo luogo, pur considerando le mutazioni del quadro politico-istituzionale internazionale, non spetta allo scrivente Tribunale dovere estendere la prassi sviluppatasi negli anni così come postulato dal ricorrente.

**9.4** La decisione d'imposizione del dazio doganale sulle autovetture resa dall'autorità inferiore deve quindi essere confermata.

## **10.**

**10.1** La Confederazione svizzera riscuote dal 1995 un'imposta generale sul consumo con deduzione dell'imposta precedente, in ogni fase del processo di produzione e di distribuzione. Lo scopo di tale imposta, sancita all'art. 130 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101) – è l'imposizione del consumo finale non imprenditoriale sul territorio svizzero. Al fine di perseguire l'imposizione del consumo di prestazioni, la Confederazione, da una parte, impone la cifra

d'affari realizzata in Svizzera, dall'altra riscuote un'imposta sulle importazioni di beni dall'estero, ovvero sia il mero passaggio di un bene attraverso la frontiera doganale svizzera. Senza l'imposta sull'importazione, i beni importati dall'estero sarebbero difatti avvantaggiati rispetto a quelli forniti sul territorio svizzero (cfr. risposta del Consiglio federale del 31 maggio 2006 all'Interpellanza "IVA e distorsione della concorrenza", depositata in Consiglio nazionale dal deputato Luc Barthassat il 23 marzo 2006). La facoltà di riscuotere l'IVA decadrà alla fine del 2020 (cfr. art. 196 cifra 14 cpv. 1 lett. a cifra 1 Cost., già art. 8 cpv. 2 lett. a disposizione transitoria vCost.). Proprio da quest'ultima normativa costituzionale – accettata con votazione popolare del 26 settembre 2009 in vigore dal 1° gennaio 2011 (RU 2010 3821 nonché FF 2005 4151, 2008 4573, 2009 3753 3759 3761 7599) deriva il principio della territorialità dell'IVA e costituisce il fondamento del cosiddetto "principio del paese di destinazione", concretizzato nell'OIVA (cfr. SCHALLER/SUDAN/SCHUENER/HUGUENOT, TVA annotée, Zurigo 2005, n. 4.1 *ad* art. 1 vLIVA con riferimenti ivi citati, pag. 25). La territorialità è quindi una condizione fondamentale della legge, poiché in linea di principio soggiacciono ad imposizione unicamente le operazioni eseguite sul territorio svizzero (cfr. MARCO MOLINO, Temi scelti relativi all'applicazione dell'IVA, in: CFPG, Problemi emergenti di diritto pubblico, Lugano 2001, pag. 60, pto. 2; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, Basilea 2009, n. 303, pag. 86 con riferimenti ivi citati).

**10.2** L'imposta all'importazione si differenzia sotto molteplici aspetti dall'imposta sulle operazioni realizzate su territorio svizzero. Le principali differenze risiedono nell'oggetto dell'imposta, nell'assoggettamento soggettivo e nella procedura di riscossione, motivo per cui il legislatore ha regolato questi due tipi di imposta, sia nell'ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA) che nella vLIVA e così pure nella vigente LIVA, in due titoli distinti. La natura diversa di questi due tipi di imposta è in tal modo enunciata in maniera univoca (cfr. SCHALLER/SUDAN/SCHUENER/HUGUENOT, *op. cit.*, art. 72 vLIVA con i vari riferimenti giurisprudenziali ivi citati nonché art. 73 cpv. 1; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *op. cit.*, n. 271, pag. 670). Pertanto, il carattere oneroso dell'operazione non è una condizione per la percezione dell'imposta sull'importazione. Il transito della merce attraverso la frontiera è sufficiente per far nascere il diritto alla riscossione dell'imposta (cfr. SCHALLER/SUDAN/SCHUENER/HUGUENOT, *op. cit.*, art. 72 vLIVA con i vari riferimenti giurisprudenziali ivi citati). La riscossione dell'imposta sulle operazioni eseguite sul territorio svizzero si basa esclusivamente sul principio dell'autotassazione mentre la procedura di riscossione dell'imposta sull'importazione si fonda su di una

tassazione mista (cfr. SCHALLER/SUDAN/SCHEUNER/HUGUENOT, op. cit., art. 72 vLIVA con i vari riferimenti giurisprudenziali ivi citati).

**10.2.1** L'art. 72 vLIVA prevede che la legislazione doganale è applicabile all'importazione di beni, purché le disposizioni che seguono tale norma non vi derogino; tale rinvio è recepito dalla legge sulle dogane all'art. 1 lett. c LD, il quale recita che la LD disciplina la riscossione dei tributi esigibili in virtù di leggi federali di natura non doganale, sempre che spetti all'Amministrazione federale delle dogane (art. 1 lett. c LD). Inoltre è assoggettato all'imposta, ovvero contribuente, ogni persona o società soggetta all'obbligo di pagare il dazio (art. 75 cpv. 1 vLIVA); mentre soggiacciono all'imposta l'importazione di beni, quali le cose mobili, compresi le prestazioni di servizi e i diritti contenuti (art. 73 cpv. 2 lett. a vLIVA). Quanto al debito fiscale, esso sorge simultaneamente all'obbligazione doganale (art. 78 cpv. 1 vLIVA e 69 LD). Infine l'imposta sull'importazione è riscossa dall'Amministrazione federale delle dogane che emana le disposizioni e le decisioni necessarie (art. 82 cpv. 1 vLIVA). Da quanto precede, occorre constatare come la normativa doganale e il diritto d'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto all'importazione siano intrinsecamente correlati.

**10.2.2** Dalle emergenze istruttorie risulta che A. \_\_\_\_\_ è compreso nel territorio doganale svizzero sulla base del diritto consuetudinario, con conseguente applicazione dell'IVA all'importazione. Il A. \_\_\_\_\_ è quindi la debitore del tributo.

**10.3** Giusta l'art. 72 vLIVA la legislazione doganale è applicabile all'imposta sull'importazione di beni, purché le disposizioni da 73 a 84 vLIVA non dispongono altrimenti. I beni esenti da dazio sono enumerati all'art. 8 LD e agli articoli 5 – 29 OD, come pure all'art. 74 vLIVA. In proposito, come già rilevato al consid. 9.2, gli autoveicoli non sono esplicitamente indicati essere un bene esente da dazio ai sensi della succitata legislazione doganale svizzera. Inoltre la prassi sviluppata dall'AFC, descritta al consid. 9.1, non può essere estesa al caso in esame.

## **11.**

**11.1** Oltre a contestare l'applicazione del dazio e dell'IVA, il ricorrente reputa che l'importazione in oggetto non debba essere neppure sottoposta all'imposta sugli autoveicoli.

**11.2** L'imposta sugli autoveicoli è disciplinata in particolare dalla LIAut. Il legislatore ha fissato il principio secondo il quale la Confederazione riscuote

l'imposta sugli autoveicoli destinati al trasporto di persone o di merci (art. 1 LIAut; DTAF 2007/41 consid. 3.1 e 6.2.2; giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione / GAAC 66.44 consid. 2b). Ai sensi dell'art. 22 LIAut, l'importazione di autoveicoli sul territorio svizzero è assoggettata all'imposta. Il territorio svizzero comprende il territorio della Confederazione e le enclavi doganali estere. Con riferimento alle enclavi doganale estere, il Messaggio relativo alla legge sull'imposizione degli autoveicoli del 25 ottobre 1995 (FF 1995 IV 1543, 1549) prevede quanto segue: conformemente alla prassi vigente, l'imposta sugli autoveicoli verrà riscossa anche nelle enclavi doganali estere di Büsingen e A. \_\_\_\_\_ nonché nel Principato del Liechtenstein. Ciò presuppone un adeguamento del trattato con la RFT sull'esclusione di Büsingen dal territorio doganale svizzero (RS 0.631.112.136) e, eventualmente, del trattato concernente la riunione del Principato del Liechtenstein al territorio doganale svizzero (RS 0.631.112.514). Per più ampie informazioni si rinvia anche in questo caso al messaggio concernente la legge sull'imposizione degli oli minerali (FF 1995 III 137 n. 14).

Giusta l'art. 23 cpv. 1 LIAut, il credito fiscale sorge contemporaneamente all'obbligo di pagare il dazio. L'imposta è riscossa sulla controprestazione che, secondo l'art. 30, l'importatore ha pagato o deve pagare allorché l'autoveicolo è importato in esecuzione di un contratto di alienazione (art. 24 cpv. 1 lett. a LIAut). Nella base di calcolo vanno inclusi, sempre che non lo siano già, le imposte, i dazi e gli altri tributi dovuti fuori dal Paese d'importazione e in virtù dell'importazione, ad eccezione dell'imposta stessa e dell'imposta sul valore aggiunto (art. 24 cpv. 2 lett. 1 LIAut). L'art. 3 LIAut sancisce che l'autorità fiscale è l'Amministrazione federale delle dogane. Essa esegue tutti i provvedimenti previsti dalla LIAut e impartisce tutte le istruzioni necessarie a tal riguardo la cui emanazione non è espressamente riservata a un'altra autorità. Per l'imposta è applicabile la legislazione doganale, sempre che la LIAut non disponga altrimenti (art. 7 LIAut).

**11.3** Come visto, A. \_\_\_\_\_ è compreso nel territorio doganale svizzero. Stante le predette disposizioni della LIAut, l'importazione di autovetture sul territorio doganale svizzero è assoggettata in principio alla relativa imposta. Ne consegue, che l'importazione a A. \_\_\_\_\_ delle due autovetture destinate al servizio di Polizia deve essere assoggettata all'imposta sugli autoveicoli.

Inoltre le autovetture non sono un bene esente dall'imposta sugli autoveicoli ai sensi dell'art. 12 LIAut, rispettivamente l'art. 1 OIAut. Infine, visto che

peraltro la prassi consolidata relativa alle agevolazioni in favore del Comune di A.\_\_\_\_\_ e agli enti pubblici seguita dall'AFD non è applicabile al caso di specie, la decisione dell'autorità inferiore deve essere di conseguenza confermata anche su questo punto.

## 12.

Il ricorrente, “*in mancanza di un diritto consuetudinario internazionale*”, ha altresì censurato la violazione del principio di legalità e di parità di trattamento vigenti in ambito fiscale. A fronte dei considerandi che precedono (consid. 7.3.1 e 7.3.2) e del rinvio esplicito di cui al consid. 7.3.3, dove la presente autorità giudiziaria ha invece ritenuto l'esistenza di tale diritto consuetudinario internazionale, il Tribunale ritiene che tali censure siano inconfidenti e prive di oggetto.

## 13.

Infine, l'insorgente ha evidenziato le violazioni del diritto di essere sentito come pure dei disposti legali in materia di prescrizione. Esse non possono però trovare accoglimento. Infatti le dichiarazioni provvisorie e definitive, in forma elettronica (come emerge dalla documentazione agli atti), che si sono susseguite, non hanno modificato gli importi dovuti. Le modifiche sono infatti avvenute per mere questioni tecniche e non hanno leso il diritto di essere sentito del ricorrente, il quale si è aggravato sin dinanzi al Tribunale federale. Quanto ai presenti tentativi di “*far ricominciare a decorrere ex novo*” il termine di prescrizione, il Tribunale rileva che il termine relativo quinquennale è rimasto sospeso durante la prima procedura di ricorso giunta sino al Tribunale federale, ovvero per più di 3 anni. Ma anche se così non fosse l'obbligazione doganale decade, secondo il termine di prescrizione assoluto di cui all'art. 75 cpv. 4 LD (come pure art. 79 vLIVA e 20 cpv. 4 LIAut), dopo 15 anni dall'anno civile in cui è sorta. Le censure del ricorrente non possono quindi trovare accoglimento.

## 14.

Per quanto precede, il gravame deve essere integralmente respinto con conseguente conferma della decisione impugnata.

## 15.

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese processuali vanno poste a carico del ricorrente soccombente (art. 1 segg. Regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF; RS 173.320.2]). Tali spese sono stabilite in fr. 2'500.-- (art. 4 TS-TAF), importo

che verrà compensato con l'anticipo del medesimo importo versato il 28 aprile 2014.

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

**1.**

La domanda di congiunzione con l'incarto di cui al numero di ruolo A-1863/2014 è respinta.

**2.**

Il ricorso è respinto.

**3.**

Le spese processuali pari a fr. 2'500.– sono poste a carico del ricorrente e compensate con l'anticipo spese del 28 aprile 2014, alla crescita in giudicato della presente sentenza.

**4.**

Comunicazione a:

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

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

Il presidente del collegio:

Il cancelliere:

Michael Beusch

Manuel Borla

**Rimedi giuridici:**

Contro la presente decisione può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, 1000 Losanna 14, entro un termine di 30 giorni dalla sua notificazione (art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 LTF). 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: