



A-2724/2021

Sentenza del 6 giugno 2025

Composizione

Giudici Annie Rochat Pauchard (presidente del collegio),
Keita Mutombo, Pierre-Emmanuel Ruedin,
cancelliera Sara Pifferi.

Parti

A. _____,
patrocinata dall'avv. Fulvio Faraci,
ricorrente,

contro

**Ufficio federale della dogana e della sicurezza dei confini
(UDSC),**
Ambito direzionale Perseguimento penale,
Taubenstrasse 16, 3003 Berna,
autorità inferiore.

Oggetto

Riscossione posticipata di tributi doganali.

Fatti:**A.**

La A._____, con sede a X._____, è una società anonima iscritta nel registro di commercio dal 19 giugno 2013, che si prefigge quale scopo segnatamente « [...] ». Fino al 10 luglio 2020, i suoi responsabili erano la signora B._____ (presidente) e il signor C._____ (vice-presidente), entrambi con firma individuale. A far tempo dal 10 luglio 2020, il suo responsabile è la signora B._____ (amministratrice unica), con firma individuale.

B.

B.a In data 21 marzo 2014, in occasione di un controllo doganale avvenuto all'entrata del valico di confine di Chiasso Autostrada, gli agenti del Corpo guardie di confine hanno fermato il signor D._____ a bordo di un autoveicolo estero, Mercedes Benz GL 350 immatricolato [...] (DE). Detto veicolo sarebbe stato noleggiato dal signor D._____, dal 24 febbraio 2014 al 24 marzo 2014, presso la A._____, sulla base del contratto di noleggio del 24 febbraio 2014.

B.b A seguito di tale controllo doganale, il 5 luglio 2016 l'allora Amministrazione federale delle dogane (AFD), Direzione del circondario delle dogane di Lugano, Sezione Antifrode doganale (di seguito: SA Lugano), ha aperto un'inchiesta penale amministrativa ai sensi della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA, RS 313.0) nei confronti della A._____, del signor C._____ e della signora B._____, per sospettate infrazioni alla legge del 18 marzo 2005 sulle dogane (LD, RS 631.0), alla legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20) e alla legge federale del 21 giugno 1996 sull'imposizione degli autoveicoli (LIAut, RS 641.51). Da detta inchiesta sarebbe emerso che, nel periodo compreso tra il 20 gennaio 2014 e il 26 giugno 2016, la A._____ – tramite i suoi organi e su richiesta dei suoi clienti – avrebbe stipulato con i suoi clienti complessivamente 49 contratti di noleggio di autoveicoli, di cui 35 autoveicoli immatricolati ed appartenenti a società di noleggio con sede all'estero. Di fatto, i 35 autoveicoli esteri in questione sarebbero stati noleggiati dalla A._____ presso le società di noleggio con sede all'estero, per poi essere rinoleggiate dalla stessa A._____ ai suoi clienti in Svizzera. Segnatamente in 33 occasioni, gli autoveicoli rinoleggiati sarebbero stati consegnati a clienti sul territorio svizzero e, una volta utilizzati (in Svizzera e all'estero), da loro restituiti sul territorio svizzero. In 10 occasioni gli autoveicoli rinoleggiati sarebbero stati consegnati a clienti sul territorio

svizzero e, una volta utilizzati (in Svizzera e all'estero) da loro restituiti all'estero. Infine, in 6 occasioni gli autoveicoli rinoleggiati sarebbero stati consegnati a clienti all'estero e, una volta utilizzati (in Svizzera e all'estero), da loro restituiti sul territorio svizzero. Con l'immissione nel territorio svizzero dei predetti autoveicoli, senza annuncio per le formalità doganali al momento della loro entrata, quest'ultimi avrebbero usufruito a torto del regime di ammissione temporanea sul territorio doganale, dato che l'importazione in Svizzera di autoveicoli destinati al noleggio sul territorio svizzero sarebbe soggetta al pagamento dei tributi doganali d'entrata (dazi doganali, imposta sugli autoveicoli, imposta sul valore aggiunto [IVA] sull'importazione).

B.c Con decisione di riscossione posticipata del 5 marzo 2018, l'allora SA Lugano ha dunque imposto la A. _____ al pagamento dei tributi doganali d'entrata non riscossi per un importo totale pari a 295'573.70 franchi (= fr. 8'853.55 [dazi doganali] + fr. 89'483.95 [imposta sugli autoveicoli] + fr. 186'125.95 [IVA] + fr. 580 [emolumenti] + fr. 10'530.25 [interessi di mora]). Dei 35 autoveicoli oggetto dell'inchiesta, dopo l'esonero dal punto di vista fiscale di 6 autoveicoli, in totale 29 autoveicoli avrebbero usufruito indebitamente dell'ammissione temporanea in Svizzera.

B.d Avverso la predetta decisione, la A. _____ – per il tramite del suo patrocinatore – ha presentato ricorso 20 aprile 2018 dinanzi all'allora AFD, Direzione generale delle dogane. In sostanza, sollevando una grave violazione del suo diritto di essere sentita, essa ha contestato il suo assoggettamento al pagamento posticipato dei tributi doganali posti a suo carico, facendo valere di non aver concluso alcun contratto di noleggio di autoveicoli esteri né con i clienti in Svizzera, né con le società di noleggio estere. Di fatto, essa avrebbe agito soltanto in qualità di « mediatore professionale », mettendo in contatto i clienti in Svizzera alla ricerca di un particolare autoveicolo con le società di noleggio estere. A suo carico non sussisterebbe pertanto alcun obbligo di dichiarazione e obbligo di pagamento dei tributi doganali, spettanti esclusivamente alle società di noleggio estere.

B.e Con decisione su ricorso del 7 maggio 2021, sulla base delle risultanze dell'inchiesta penale doganale, l'allora AFD, Ambito direzionale Perseguimento penale, Decisioni penali, ha respinto il suddetto ricorso e confermato la decisione di riscossione posticipata del 5 marzo 2018 della SA Lugano. In sostanza, essa ha ritenuto la società ricorrente come qualificabile di « mandante » delle importazioni di autoveicoli esteri ai sensi della legislazione doganale applicabile, in ragione dei contratti di noleggio da lei conclusi con le società di noleggio estere e con i clienti in Svizzera. In quanto

tale, essa sarebbe soggetta al pagamento posticipato dei tributi doganali elusi al momento dell'importazione dei veicoli in questione.

C.

C.a Avverso la predetta decisione, la A. _____ (di seguito: società ricorrente o ricorrente) – per il tramite del suo patrocinatore – ha inoltrato ricorso 9 giugno 2021 dinanzi al Tribunale amministrativo federale, per gli stessi motivi fatti valere in precedenza. Protestando tasse, spese e ripetibili, essa postula: in via preliminare, l'accoglimento del suo ricorso e la retrocessione dell'incarto all'AFD per completamento dell'inchiesta istruttoria nel senso dei considerandi di ricorso; nel merito: l'accoglimento del suo ricorso e l'annullamento della decisione impugnata.

C.b Con risposta 5 agosto 2021, l'allora AFD, Ambito direzionale Perseguimento penale, Decisioni penali – attuale Ufficio federale della dogana e della sicurezza dei confini (UDSC), Ambito direzionale Perseguimento penale (di seguito: autorità inferiore) – ha postulato la reiezione del predetto ricorso, riconfermandosi nella propria decisione.

D.

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

Diritto:

1.

1.1 Giusta l'art. 31 della legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF, RS 173.32), il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, RS 170.021), emanate dalle autorità menzionate all'art. 33 LTAF, su riserva delle eccezioni di cui all'art. 32 LTAF, qui non date. In particolare, le decisioni emanate dall'AFD – attuale UDSC – in materia di riscossione posticipata di tributi doganali possono essere impugnate dinanzi al Tribunale amministrativo federale (cfr. art. 33 lett. d LTAF; parimenti art. 116 LD). Lo scrivente Tribunale è dunque competente per dirimere la presente vertenza.

La procedura di ricorso dinanzi al Tribunale statuyente è retta dalla PA, sempre che la LTAF non disponga altrimenti (cfr. art. 37 LTAF; art. 2 cpv. 4 PA; inoltre l'art. 116 cpv. 4 LD). La riserva dell'art. 3 lett. e PA concerne esclusivamente la procedura di imposizione doganale iniziale, ad esclusione dei

rimedi giuridici, tra i quali rientrano i rimedi interni all'Amministrazione (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1836/2021 del 11 aprile 2025 consid. 1.1 con rinvii; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 1.2).

1.2 Il presente ricorso è stato interposto tempestivamente (cfr. art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (cfr. art. 52 PA). Pacifica è la legittimazione ricorsuale della società ricorrente, destinataria della decisione impugnata (cfr. art. 48 cpv. 1 PA). Il ricorso è dunque ricevibile in ordine e va esaminato nel merito.

2.

2.1 Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (art. 49 lett. b PA) nonché l'inadeguatezza (art. 49 lett. c PA; cfr. ANDRÉ MOSER et al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^a ed. 2022, n. 2.149).

2.2 Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi addotti (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTF 142 V 551 consid. 5; 141 V 234 consid. 1; DTAF 2007/41 consid. 2; MOOR/POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3^a ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1; ANDRÉ MOSER et al., *op. cit.*, n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 143 II 425 consid. 5.1; 140 I 285 consid. 6.3.1; 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA;

cfr. DTF 140 I 285 consid. 6.3.1; 119 III 70 consid. 1; MOOR/POLTIER, op. cit., no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

2.3

2.3.1 Allorquando l'autorità reputa come chiare le circostanze di fatto e che le prove assunte le abbiano permesso di formarsi una propria convinzione, essa emana la propria decisione. In tale ipotesi, se procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove proposte, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua opinione, essa può porre un termine all'istruzione (cfr. DTF 144 II 427 consid. 3.1.3; 133 II 384 consid. 4.2.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-620/2023 del 22 luglio 2024 consid. 5.8 con rinvii; ANDRÉ MOSER et al., op. cit., n. 3.144). Tale modo di procedere non è contrario al diritto di essere sentito garantito dall'art. 29 cpv. 2 della Costituzione federale del 18 aprile 1999 della Confederazione Svizzera (Cost., RS 101; cfr. DTF 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-556/2024 del 26 novembre 2024 consid. 2.3.1 con rinvii).

Se al contrario, l'autorità di ricorso rimane nell'incertezza dopo aver provveduto alle investigazioni richieste dalle circostanze, essa applicherà le regole sulla ripartizione dell'onere probatorio. In tale contesto, e a difetto di disposizioni speciali in materia, il giudice s'ispirerà all'art. 8 del Codice civile svizzero del 10 dicembre 1907 (CC, RS 210), in virtù del quale chi vuol dedurre il suo diritto da una circostanza di fatto da lui asserita, deve fornirne la prova. Detto in altre parole, incombe all'amministrato il compito di stabilire i fatti che sono di natura a procurargli un vantaggio e all'amministrazione di dimostrare l'esistenza di quelli che assoggettano ad un obbligo in suo favore. L'assenza di prove va a scapito della parte che intendeva trarre un diritto da una circostanza di fatto non provata. Inoltre la sola allegazione non basta (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-620/2023 del 22 luglio 2024 consid. 5.9 con rinvii). Il principio inquisitorio non ha alcuna influenza sulla ripartizione dell'onere probatorio, poiché interviene ad uno stadio anteriore (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-556/2024 del 26 novembre 2024 consid. 2.3.1 con rinvii).

2.3.2 Applicate al diritto fiscale, tali regole presuppongono che l'amministrazione fiscale sopporti l'onere della prova delle circostanze di fatto che determinano l'imposizione o l'importo dell'imposta dovuto, ovvero i fatti che fondano o aumentano l'imposizione, mentre l'assoggettato di quelle che diminuiscono o azzerano l'imposizione, ovvero i fatti che l'esonerano o riducono l'importo d'imposta dovuto (cfr. DTF 146 II 6 consid. 4.2; 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3; [tra le tante]

sentenza del TAF A-620/2023 del 22 luglio 2024 consid. 5.10 con rinvii). Se le prove raccolte dall'autorità forniscono sufficienti indizi dell'esistenza di elementi imponibili, spetta poi di nuovo al contribuente stabilire l'esattezza delle sue affermazioni e sostenere l'onere della prova del fatto che giustifica la sua esenzione (cfr. DTF 133 II 153 consid. 4.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-556/2024 del 26 novembre 2024 consid. 2.3.2 con rinvii).

3.

In concreto, la società ricorrente solleva innanzitutto una violazione del suo diritto di essere sentita nei confronti dell'autorità inferiore, in correlazione alla ricostruzione dei fatti e alla mancata assunzione dei mezzi probatori da lei proposti, censura che va esaminata prioritariamente dal Tribunale.

3.1

3.1.1 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 142 II 218 consid. 2.8.1; 135 I 187 consid. 2.2; 132 V 387 consid. 5.1; DTAF 2009/36 consid. 7). Detto diritto, sancito dall'art. 29 cpv. 2 Cost., garantisce all'interessato il diritto di esprimersi prima che sia resa una decisione sfavorevole nei suoi confronti (cfr. artt. 29 e 30 PA), il diritto di prendere visione dell'incarto (cfr. art. 26 PA), 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. art. 18 PA applicabile in ogni caso almeno per analogia dinanzi al Tribunale, malgrado la riserva dell'art. 2 cpv. 1 PA [cfr. {tra le tante} sentenza del TAF A-5446/2016 del 23 maggio 2018 consid. 2.2 con rinvii]; art. 29 PA), nonché di ottenere una decisione motivata (cfr. art. 35 PA; DTF 144 I 11 consid. 5.3; 135 II 286 consid. 5.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-6685/2017 del 12 maggio 2021 consid. 3.1.1; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2^a ed. 2018, n. 1528 segg.).

Il diritto di essere sentito non comporta tuttavia per le parti il diritto di esprimersi oralmente, essendo sufficiente che le stesse possano far valere le loro ragioni per scritto (cfr. DTF 140 I 68 consid. 9.6.1 e 9.6.2; 130 II 425 consid. 2.1; ADELIO SCOLARI, Diritto amministrativo, Parte generale, 2002, n. 494; TANQUEREL, op. cit., n. 1537 con rinvii; ANDRÉ MOSER et al., op. cit., n. 3.86), né quello di ottenere – di principio – l'audizione di testimoni (cfr. DTF 130 II 425 consid. 2.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-777/2013 del 30 luglio 2014 consid. 1.3.3 con rinvii). In particolare, nelle procedure in ambito fiscale e doganale, non sussiste alcun diritto ad un'udienza pub-

blica ex art. 6 n. 1 della Convenzione del 4 novembre 1950 per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU, RS 0.101; cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-6685/2017 del 12 maggio 2021 consid. 3.1.1; ANDRÉ MOSER et al., op. cit., n. 3.170).

3.1.2 A titolo eccezionale, la violazione del diritto di essere sentito può essere sanata nella procedura di ricorso, se i motivi determinanti sono stati addotti in risposta dall'autorità, se il ricorrente ha potuto commentarli in un successivo memoriale e, soprattutto, se il potere d'esame della giurisdizione competente non è più ristretto di quello dell'istanza inferiore (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 135 I 187 consid. 2.2; 133 I 201 consid. 2.2; sentenza del TF 1C_104/2010 del 29 aprile 2010 consid. 2.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-6685/2017 del 12 maggio 2021 consid. 3.1.2).

3.2

3.2.1 Più nel dettaglio, nel suo ricorso, la società ricorrente censura la parziale ricostruzione dei fatti contenuta nella decisione impugnata, poiché non menzionerebbe fatti importanti, quali il proscioglimento da ogni accusa della signora B._____ e l'opposizione al decreto penale del signor C._____, contenente l'impugnativa contro il diniego dei mezzi di prova. Essa contesta altresì il modo di procedere dell'autorità inferiore, secondo la logica del « doppio binario di procedura » (amministrativo e penale amministrativo), con tempistiche molto ritardate e sfalsate nei tempi. Nella fattispecie, pur risalendo l'avvio dell'inchiesta al 15 settembre 2016, permanerebbe « una grave discrasia temporale tra gli stadi delle due procedure », a danno delle parti coinvolte, i cui diritti di prova sarebbero stati illegittimamente frustrati (mancata assunzione delle prove richieste). In tale contesto, essa lamenta il rinvio dell'assunzione delle prove testimoniali da lei richieste ex art. 37 PA a più riprese alla procedura amministrativa penale, « con l'evidente intento di volersi prevalere solo degli elementi utili ai suoi fini erariali, e non per fare giustizia circa i diritti e doveri degli amministrati ». In via preliminare, essa chiede dunque che il ricorso venga evaso nel merito, previo richiamo degli atti della procedura relativa alla decisione d'abbandono dell'11 febbraio 2021 per la signora B._____ e all'opposizione dell'11 marzo 2021 del signor C._____ al decreto penale dell'11 febbraio 2021, quando saranno assunti anche i mezzi di prova da lei proposti, ossia l'audizione testimoniale del signor E._____, suo ex dipendente, al fine di acquisire informazioni utili sull'organizzazione della sua attività rispetto alle richieste di noleggio, nonché sulle rispettive mansioni svolte dai signori B._____ e C._____ (cfr. ricorso 9 giugno 2021, pagg. 2-4).

3.2.2 Al riguardo, nella sua risposta, l'autorità inferiore ha precisato di aver esposto in maniera trasparente e chiara le risultanze dell'inchiesta penale amministrativa, segnatamente quanto emerso dagli interrogatori dei signori B._____ e C._____, dai documenti agli atti relativi ai contratti di noleggio e agli autoveicoli noleggiati dalla società ricorrente. Nella decisione impugnata, essa avrebbe preso posizione circa le argomentazioni della ricorrente, spiegando perché non ha ritenuto necessario sentire i testi indicati dalla ricorrente (cfr. risposta 5 agosto 2021, pag. 4).

3.3 Vista la censura della ricorrente riguardo all'asserito « doppio binario di procedura », si impongono preliminarmente le seguenti precisazioni circa la natura della procedura alla base della decisione impugnata.

3.3.1 In concreto, la decisione impugnata è una decisione su ricorso relativa alla riscossione posticipata dei tributi doganali all'entrata (dazi doganali, IVA sull'importazione, imposta sugli autoveicoli) fondata sull'art. 12 DPA. Pur essendo contenuta in una legge penale a causa del suo legame con il diritto penale, l'art. 12 DPA è una norma di diritto fiscale applicabile in materia di diritto doganale, di IVA sull'importazione e di imposta sugli autoveicoli (cfr. art. 128 cpv. 1 LD, art. 103 cpv. 1 LIVA e art. 40 LIAut; sentenza del TF 9C_617/2022 del 29 giugno 2023 consid. 4.3; parimenti sentenza del TF del 4 agosto 1999, pubblicata in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] 68 pag. 438 consid. 2b; [tra le tante] sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.5.4 con rinvii). Tale disposizione è una norma fiscale normale (« normale Abgabenorm ») la cui applicazione non deve essere stabilita all'interno di una procedura penale amministrativa, bensì all'interno di una procedura amministrativa federale (cfr. sentenze del TF 9C_617/2022 del 29 giugno 2023 consid. 4.3; 2C_201/2013 del 24 gennaio 2014 consid. 7.4; 2A.603/2003 del 10 maggio 2004 consid. 2.4 seg.; sentenza del TAF A-5865/2017 dell'11 luglio 2019 consid. 4.2). La procedura regolata all'art. 12 DPA relativa all'obbligo di pagamento dei tributi non pagati a causa di un'infrazione alla legislazione amministrativa federale è quindi nettamente distinta dalla procedura penale (cfr. sentenze del TF 9C_617/2022 del 29 giugno 2023 consid. 4.4; 2C_492/2017 del 20 ottobre 2017 consid. 7.1 seg.; 2C_263/2014 del 21 gennaio 2015 consid. 4.2.1; 2C_201/2013 del 24 gennaio 2014 consid. 7.4; [tra le tante] sentenze del TAF A-1836/2021 del 11 aprile 2025 consid. 3.4.5; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.5.4 con rinvii).

Ciò premesso, l'obbligo di pagamento dei crediti d'imposta può fondarsi su dei fatti stabiliti durante la procedura penale avviata sulla base della DPA. I processi verbali e i documenti della procedura penale possono essere

ripresi dal giudice amministrativo che deve apprezzarli alla luce delle regole del diritto amministrativo, in particolare della PA. Ciononostante, gli eventuali vizi di procedura penale non fanno parte dell'oggetto del litigio in materia di tributi doganali, ragion per cui il Tribunale non è competente per statuire al riguardo (cfr. sentenze del TF 9C_617/2022 del 29 giugno 2023 consid. 4.3; 2C_243/2014 del 9 dicembre 2014 consid. 7.3; 2C_112/2010 del 30 settembre 2010 consid. 3; [tra le tante] sentenza del TAF A-6685/2017 del 12 maggio 2021 consid. 3.2.2 con rinvii). L'eventuale rigetto di una richiesta di complemento d'inchiesta nell'ambito dell'inchiesta penale amministrativa può essere impugnato soltanto insieme con il decreto penale. Contro la notifica del processo verbale finale e il suo contenuto, nonché il rigetto di una richiesta di complemento d'inchiesta, non v'è infatti possibilità di ricorso (cfr. art. 61 cpv. 4 DPA; [tra le tante] sentenza del TAF A-6685/2017 del 12 maggio 2021 consid. 3.2.2).

3.3.2 In tale contesto, il Tribunale rileva come le censure sollevate dalla società ricorrente in rapporto all'asserito « doppio binario di procedura », ovvero al dualismo della procedura penale amministrativa non le siano qui di alcun soccorso. Come appena precisato, benché la decisione di riscossione posticipata ex art. 12 DPA possa fondarsi su fatti accertati nell'ambito della procedura penale, gli eventuali vizi della procedura penale sfuggono all'esame dello scrivente Tribunale. Ne consegue che le censure ricorsuali riguardanti la mancata assunzione di mezzi probatori (audizioni testimoniali) nel contesto della procedura penale sono qui irricevibili (cfr. consid. 3.3.1 del presente giudizio). A ciò va aggiunto che, poiché l'obbligo di pagamento non dipende dall'esistenza di una colpa e, a fortiori, di un perseguimento penale, ma basta che il vantaggio illecito procurato dalla mancata percezione del tributo risulti da una lesione oggettiva della legislazione amministrativa federali (cfr. consid. 4.7.3 del presente giudizio), il Tribunale non è tenuto ad attendere l'esito della parallela procedura penale – in casu, l'evasione dell'opposizione dell'11 marzo 2021 del signor C._____ al decreto penale dell'11 febbraio 2021, in cui quest'ultimo avrebbe sollevato la violazione del diritto di essere sentito in ragione della mancata assunzione dei mezzi probatori proposti – prima di statuire nella presente vertenza (cfr. sentenza del TF 2C_876/2018 del 6 novembre 2019 consid. 6.2).

3.4 Riguardo invece alla decisione impugnata, il Tribunale osserva come in rapporto alle richieste di audizione di testi della ricorrente, l'autorità inferiore abbia spiegato in dettaglio i motivi per cui non ha ritenuto necessario procedere alla loro assunzione (cfr. decisione impugnata, consid. 2.2-2.5). Diversamente da quanto ritenuto dalla ricorrente, l'autorità inferiore non ha rimandato l'audizione testimoniale del signor E._____ ad un'altra

procedura, bensì l'ha respinta esercitando il suo potere d'apprezzamento anticipato delle prove, ritenendo gli elementi a sua disposizione – segnatamente quanto emerso dagli interrogatori dei due responsabili (la signora B. _____ e il signor C. _____) della società ricorrente – come sufficienti per delucidare la situazione. Così facendo, l'autorità inferiore non ha violato in alcun modo il suo diritto di essere sentita (cfr. consid. 2.3.1 del presente giudizio). Ora, da un'analisi degli atti dell'incarto, in particolare delle dichiarazioni dei responsabili della società ricorrente già agli atti, il Tribunale non intravede a priori elementi sufficienti per discostarsi dall'apprezzamento dell'autorità inferiore e ordinare in questa sede l'audizione testimoniale del signor E. _____. Ciò indicato, su questo punto il Tribunale si pronuncerà definitivamente in un secondo momento (cfr. consid. 5.4.9 del presente giudizio). Riguardo alla censura circa la parziale ricostruzione dei fatti nella decisione impugnata, il Tribunale rileva come la mancata menzione degli atti della procedura penale parallela relativi ai signori B. _____ e C. _____ non sia di alcun pregiudizio per la ricorrente. Come già rilevato poc'anzi (cfr. consid. 3.3.2 del presente giudizio), dal momento che la riscossione posticipata ex art. 12 DPA interviene a prescindere da qualsiasi colpa, tali atti non sono infatti influenti sull'esito del presente giudizio. In ogni caso, poiché l'autorità inferiore ha prodotto in questa sede questi atti e che il Tribunale avrà modo di esaminarli in dettaglio, si deve ritenere ogni eventuale violazione del suo diritto di essere sentita, in correlazione alla ricostruzione dei fatti, come qui sanata (cfr. consid. 3.1.2 del presente giudizio).

4.

Nel caso in disamina, oggetto del litigio è l'imposizione ex art. 12 cpv. 2 DPA, in combinato disposto con l'art. 70 LD, l'art. 51 LIVA e l'art. 9 cpv. 1 lett. a LIAut, della società ricorrente al pagamento posticipato dei tributi doganali (dazi doganali, IVA sull'importazione e imposta sugli autoveicoli) non corrisposti al momento dell'importazione in Svizzera di 29 autoveicoli esteri, tra il 20 gennaio 2014 e il 26 giugno 2016, destinati al noleggio sul territorio doganale svizzero, come dettagliato nella tabella riassuntiva allegata alla decisione impugnata. Secondo l'autorità inferiore, questi autoveicoli – appartenenti a società di noleggio estere, che la ricorrente avrebbe noleggiato e poi rinoleggiato ai propri clienti in Svizzera – sarebbero stati introdotti nel territorio doganale svizzero, in omissione delle formalità doganali all'entrata, beneficiando a torto del regime di ammissione temporanea in Svizzera. Detta riscossione posticipata è qui recisamente contestata dalla società ricorrente per vari motivi, in particolare in quanto essa non sarebbe qualificabile di « locatore/locatario » dei veicoli esteri e di « mandante » della loro importazione.

In tale contesto, per il Tribunale si tratta essenzialmente di esaminare se la riscossione posticipata in oggetto possa essere confermata o meno. In tale ottica, prima di entrare nel merito al riguardo (cfr. consid. 5 del presente giudizio), qui di seguito il Tribunale esporrà i principi applicabili alla presente fattispecie (cfr. consid. 4.1 - 4.8 del presente giudizio).

4.1

4.1.1 Giusta la legislazione doganale (cfr. art. 7 LD), le merci introdotte nel territorio doganale o asportate da esso sono soggette all'obbligo doganale e devono essere tassate conformemente alla LD e alla legge del 9 ottobre 1986 sulla tariffa delle dogane (LTD, RS 632.10). Gli allegati della LTD precisano le tariffe doganali. Sono fatte salve le deroghe previste in trattati, in disposizioni speciali di legge o in ordinanze emanate dal Consiglio federale che si fondano sulla LTD (cfr. art. 1 cpv. 2 LTD; art. 2 cpv. 1 LD e art. 8 segg. LD; cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1836/2021 del 11 aprile 2025 consid. 3.1.1; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.1.1).

4.1.2 Il regime doganale è fondato sul principio dell'autodichiarazione. In virtù di detto principio, la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve presentare le merci alla dogana e dichiararla sommariamente, presentando altresì i documenti di scorta (cfr. art. 25 cpv. 1 LD). Detto in altri termini, la legislazione doganale impone alle persone soggette all'obbligo di dichiarazione di prendere tutte le disposizioni necessarie, secondo la legge e i regolamenti, per l'esecuzione del controllo doganale stesso e la determinazione dell'obbligazione doganale. Le persone soggette all'obbligo di dichiarazione hanno la piena responsabilità per la presentazione nonché la completa, corretta e tempestiva dichiarazione della merce. A loro vengono pertanto poste delle esigenze severe in rapporto al loro dovere di diligenza (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1836/2021 del 11 aprile 2025 consid. 3.1.2 con rinvii; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.1.2).

4.2

4.2.1 Giusta l'art. 21 cpv. 1 LD, chiunque introduce o fa introdurre merci nel territorio doganale o le prende successivamente in consegna deve presentarle o farle presentare senza indugio e intatte all'ufficio doganale più vicino. Giusta l'art. 26 LD in combinato disposto con l'art. 75 dell'ordinanza del 1° novembre 2006 sulle dogane (OD, RS 631.01), nella cerchia delle persone assoggettate all'obbligo di dichiarazione rientrano segnatamente i trasportatori di merci, la persona incaricata della presentazione, l'importatore, il destinatario, il mittente e il mandante. È debitore doganale chiunque trasporta o fa trasportare merci attraverso il confine doganale (cfr. art. 70 cpv. 2 lett. a LD). Oltre ai trasportatori di merci, vengono compresi anche

coloro che fanno effettivamente introdurre la merce nel territorio doganale (cfr. sentenza del TF 2C_420/2013 del 4 luglio 2014 consid. 3.4). È inoltre considerato debitore doganale chiunque è tenuto a presentare la dichiarazione doganale o è incaricato di presentarla e la persona per conto della quale la merce è importata o esportata (cfr. art. 70 cpv. 2 lett. b e c LD; sentenza del TF 2C_535/2019 del 23 luglio 2020 consid. 5; DTAF 2015/35 consid. 3.3.2). Conformemente alla volontà del legislatore, la cerchia delle persone assoggettate dev'essere interpretato in maniera estesa (cfr. sentenza del TF 2C_177/2018 del 22 agosto 2019 consid. 5.4; [tra le tante] sentenze del TAF A-1836/2021 del 11 aprile 2025 consid. 3.2.1 con rinvii; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.1.3; LYSANDRE PAPADOPOULOS, *Notion de débiteur de la dette douanière: fer de lance de l'Administration des douanes*, in: *Revue douanière* 1/2018, pag. 30).

4.2.2

4.2.2.1 Anche se l'attuale art. 70 cpv. 2 LD non impiega più formalmente la nozione di « mandante » espressamente sancita dall'art. 9 cpv. 1 della vecchia legge federale del 1° ottobre 1925 sulle dogane (vLD, RU 42 4009 e CS 6 475), la nuova locuzione – « chiunque fa introdurre merci nel territorio doganale » – corrisponde materialmente alla definizione in senso lato sviluppata dal Tribunale federale sotto l'egida della vLD, sicché la stessa risulta tutt'ora valida, ciò che è peraltro corroborato dall'art. 75 lett. f OD che riprende la nozione di « mandante » (cfr. DTF 135 IV 2017 consid. 2.1; sentenze del TF 9C_497/2023 del 9 aprile 2024 consid. 3.2; 2C_912/2015 del 20 settembre 2016 consid. 5.2; sentenze del TAF A-1836/2021 del 11 aprile 2025 consid. 3.2.2.1; A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.2.1 con rinvii).

4.2.2.2 Più nel dettaglio, la nozione di « mandante » deve essere intesa in un senso più ampio di quello del diritto civile, ovvero come chiunque induca effettivamente un trasporto di merci attraverso la frontiera. È quindi tale non solo colui che conclude, ai sensi civili, un contratto di trasporto con il trasportatore, ma anche chiunque, di fatto (« *tatsächlich veranlasst* »), predispone l'importazione delle merci (cfr. sentenze del TF 9C_497/2023 del 9 aprile 2024 consid. 3.3; 2C_912/2015 del 20 settembre 2016 consid. 5.3; 2C_456/2010 del 7 marzo 2011 consid. 5.3.3; sentenza del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.2.1 con rinvii). La giurisprudenza ha quindi dedotto che la definizione di mandante debba essere intesa in senso lato affinché tutte le persone economicamente interessate all'importazione della merce siano tenute al pagamento dei dazi (cfr. DTF 110 Ib 306 consid. 2b; 107 Ib 198 consid. 6a-b; 89 I 542 consid. 4; sentenza del TF 2C_456/2010 del 7 marzo 2011 consid. 5.3.3; [tra le tante] sentenza

del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.2.1 con rinvii). La volontà di garantire la recuperabilità del credito doganale è quindi stato uno degli elementi ritenuti dalla giurisprudenza per distanziarsi dal concetto di « mandante » ai sensi del diritto civile (cfr. sentenza del TF 2C_912/2015 del 20 settembre 2016 consid. 5.3; sentenze del TAF A-1836/2021 del 11 aprile 2025 consid. 3.2.2.2; A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.2.1 con rinvii).

4.2.2.3 Il Tribunale federale ha altresì precisato che va considerato come mandante ogni persona che nutre dei dubbi sul fatto che l'importazione sia illegale e che doveva presumere la provenienza estera della merce importata. Lo stesso vale nel caso in cui la merce viene importata in Svizzera senza che una ordinazione sia stata fatta a priori, qualora una persona abbia manifestato d'essere pronta ad accettare tale merce, causando di fatto (« tatsächlich veranlasst ») – proprio per il tramite della sua disponibilità generale (« generelle Bereitschaft ») ad accettarla – l'importazione: detta persona va considerata come mandante. È dunque sufficiente essere pronto ad accettare la merce importata per rientrare nell'applicazione della nozione di « mandante » ai sensi del diritto doganale, il carattere lecito o meno dell'importazione non essendo necessariamente determinante (cfr. sentenze del TF 9C_497/2023 del 9 aprile 2024 consid. 3.3 con rinvii; 2C_912/2015 del 20 settembre 2016 consid. 5.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.2.2 con rinvii). Per l'Alta Corte le persone giuridiche possono parimenti essere ritenute come mandanti (cfr. sentenze del TF 2C_912/2015 del 20 settembre 2016 consid. 5.3 con rinvii; 2C_747/2009 dell'8 aprile 2010 consid. 5.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-1836/2021 del 11 aprile 2025 consid. 3.2.2.3; A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.2.2 con rinvii).

4.2.3 Il debitore doganale deve corrispondere l'importo dell'obbligazione doganale o, se l'UDSC lo esige, garantirlo (cfr. art. 70 cpv. 1 LD). I debitori doganali rispondono solidalmente dell'obbligazione doganale. Il regresso fra di loro è disciplinato dalla legge federale del 30 marzo 1911 di complemento del Codice civile svizzero (CO, RS 220; cfr. art. 70 cpv. 3 LD; [tra le tante] sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.1.4). Ora, dal momento che tutte le persone assoggettate all'obbligazione doganale rispondono solidalmente dei tributi doganali, le autorità doganali possono infatti rivolgersi ad ognuna di loro. Spetta semmai alla persona assoggettata al pagamento, il compito di far valere il proprio diritto di regresso contro gli altri assoggettati, secondo quando prescritto dal diritto civile (cfr. art. 70 cpv. 3 LD; [tra le tante] sentenze del TAF A-1836/2021 del 11 aprile 2025 consid. 3.2.3; A-4217/2021 del 1° marzo 2023 consid. 6.3.2).

con rinvii; A-2871/2020 del 16 agosto 2022 consid. 4.2.1; A-5576/2018 del 5 dicembre 2019 consid. 4.4.1).

4.3 La base dell'imposizione doganale è la dichiarazione doganale (cfr. art. 18 cpv. 1 LD). Le merci non dichiarate sono tassate d'ufficio (cfr. art. 18 cpv. 3 LD). L'importo del dazio è calcolato in alla natura, alla quantità e allo stato della merce nel momento in cui viene dichiarata all'ufficio doganale e alle aliquote di dazio e alle basi di calcolo in vigore nel momento in cui sorge l'obbligazione doganale (cfr. art. 19 cpv. 1 LD). La merce può essere tassata all'aliquota più elevata applicabile al suo genere se la merce non è stata dichiarata (cfr. art. 19 cpv. 2 lett. b LD). Giusta l'art. 69 lett. c LD, l'obbligazione doganale sorge, se la dichiarazione doganale è stata omessa, nel momento in cui le merci vengono condotte oltre il confine doganale, utilizzate o consegnate per altri scopi (art. 14 cpv. 4 LD), consegnate fuori del periodo stabilito (art. 15 LD) oppure, se tali momenti non possono essere determinati, quando si accerta l'omissione.

4.4

4.4.1 Le merci che vengono introdotte e utilizzate solo temporaneamente in un territorio doganale non influenzano in modo permanente l'economia del territorio interessato, quello svizzero in questo caso. Esse possono perciò venire trattate diversamente rispetto a quelle merci che entrano a far parte del territorio in modo permanente (cfr. sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.1 con rinvii). Il regime dell'ammissione temporanea è un'eccezione al principio generale secondo il quale le merci importate sono assoggettate ai tributi e devono perciò essere imposte sulla base delle norme applicabili (cfr. sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.2 con rinvii).

4.4.2 Rientra in particolare in tali eccezioni la Convenzione relativa all'ammissione temporanea conclusa a Istanbul il 26 giugno 1990 ed entrata in vigore per la Svizzera l'11 agosto 1995 e per l'Italia il 18 settembre 1997 (RS 0.631.24; di seguito: Convenzione di Istanbul). Le norme della Convenzione di Istanbul sono direttamente applicabili e gli interessati possono appellarsi alle disposizioni ivi contenute. Essa stabilisce delle facilitazioni minime e non osta all'applicazione di facilitazioni maggiori da parte delle Parti contraenti (cfr. art. 17 della Convenzione di Istanbul; sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.3 con rinvii).

4.4.3 Giusta l'art. 1 lett. a della Convenzione di Istanbul, per « ammissione temporanea » va inteso il regime doganale che consente di ricevere in un territorio doganale, in esenzione di dazi e tasse all'importazione e senza

proibizioni o restrizioni all'importazione di carattere economico, talune merci (ivi compresi i mezzi di trasporto), importate a determinati fini e destinate ad essere riesportate, entro un dato termine, senza avere subito alcuna modifica, se se ne eccettua il normale deprezzamento per l'uso che ne è fatto.

Secondo l'art. 2 della Convenzione di Istanbul, ogni parte contraente s'impegna ad accordare l'ammissione temporanea, alle condizioni previste dalla presente convenzione, alle merci (ivi compresi mezzi di trasporto) che formano oggetto degli allegati della presente convenzione (cpv. 1). Senza pregiudizio delle disposizioni proprie dell'allegato E, l'ammissione temporanea è accordata in esenzione di dazi e tasse all'importazione e senza proibizioni o restrizioni all'importazione di carattere economico (cpv. 2). Questa sospensione riguarda anche l'imposta sulle importazioni (cfr. art. 1 lett. b della Convenzione di Istanbul; sentenze del TF 2A.230/2006 del 9 ottobre 2006 consid. 4.1; 2A.514/2001 del 29 luglio 2002 consid. 1; 2A.519/1998 del 24 aprile 2001 consid. 3; sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.4 con rinvii).

In applicazione dell'art. 9 della Convenzione di Istanbul, l'appuramento normale dell'ammissione temporanea avviene con la riesportazione delle merci (ivi compresi i mezzi di trasporto) in regime di ammissione temporanea.

Circa l'ammissione temporanea di mezzi di trasporto, va fatto riferimento all'allegato C alla Convenzione di Istanbul (RU 1995 4769), entrato in vigore per la Svizzera il 17 aprile 1996 (cfr. sentenza del TF 2A.230/2006 del 9 ottobre 2006 consid. 4.1; sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.4 con rinvii). L'art. 5 lett. b del predetto allegato C dispone che per poter beneficiare delle agevolazioni ivi concesse i mezzi di trasporto per uso privato devono essere immatricolati in un territorio diverso da quello di ammissione temporanea, a nome di una persona stabilita o residente fuori del territorio di ammissione temporanea, ed essere importati e utilizzati da persone residenti in tale territorio. Le persone domiciliate in Svizzera, che utilizzano un veicolo ad uso privato immatricolato all'estero sul territorio doganale svizzero non possono pertanto beneficiare dell'ammissione temporanea prevista dalla Convenzione di Istanbul (cfr. sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.4 con rinvii).

4.4.4 L'ammissione temporanea nel territorio doganale svizzero è parimenti prevista nel diritto interno (cfr. artt. 9 e 58 LD; art. 30 segg. OD; sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.5 con rinvii).

Giusta l'art. 9 cpv. 1 LD, il Consiglio federale può prevedere l'esenzione parziale o integrale dai tributi doganali all'importazione per merci estere destinate all'ammissione temporanea in territorio doganale o di merci svizzere dopo l'ammissione temporanea in territorio doganale estero. Esso disciplina le condizioni per l'esenzione (cfr. art. 9 cpv. 2 LD). Secondo poi l'art. 9 cpv. 3 LD, per motivi economici o di politica commerciale, esso può escludere l'applicazione della procedura doganale relativa all'ammissione temporanea, ridurla a una durata determinata oppure subordinarla a un permesso (cfr. sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.5).

L'art. 47 cpv. 1 lett. d LD prevede che le merci destinate ad essere assegnate a un regime doganale, quale l'ammissione temporanea, devono essere dichiarate per tale regime. Per ciò che concerne tale regime, l'art. 58 cpv. 1 LD dispone che le merci che sono state introdotte temporaneamente nel territorio doganale o che ne sono state asportate temporaneamente devono essere dichiarate nel regime di ammissione temporanea (cfr. sentenze del TF 2C_177/2018 del 22 agosto 2019 consid. 2.3; 2C_1049/2011 del 18 luglio 2012 consid. 2.3; sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.5 con rinvii). Giusta l'art. 58 cpv. 2 LD, nel regime di ammissione temporanea sono determinati i tributi doganali all'importazione o eventuali tributi all'esportazione con obbligo di pagamento condizionato (lett. a); è garantita l'identità delle merci (lett. b); è stabilita la durata dell'ammissione temporanea (lett. c) e sono applicati i disposti federali di natura non doganale (lett. d). Il cpv. 3 della medesima disposizione precisa che se il regime di ammissione temporanea non è concluso regolarmente, i tributi doganali all'importazione o all'esportazione diventano esigibili; questo non si applica se le merci sono state ricondotte nel territorio doganale o asportate dal territorio doganale entro il termine stabilito e la loro identità è comprovata (cfr. sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.5).

4.4.5 L'ammissione temporanea dei mezzi di trasporto esteri per uso proprio è regolata agli artt. 35 e 36 OD. In particolare, l'art. 36 OD regola il noleggio di mezzi di trasporto esteri per uso proprio. Per poter essere ammessi in un tale regime è necessaria un'autorizzazione (cfr. sentenza del TAF A-3322/2018 dell'11 dicembre 2018 consid. 6.1 e 9.4.3). Presupposto è che il mezzo di trasporto in questione sia stato occasionalmente noleggiato mediante un contratto scritto con un'impresa di noleggio residente nel territorio doganale estero (cfr. art. 36 cpv. 1 OD). Tale disposizione concerne principalmente i casi di noleggio di mezzi di trasporto presso imprese di noleggio straniere (cfr. sentenze del TAF A-957/2019 del 9 di-

cembre 2019 consid. 2.9.3 [confermata dalla sentenza del TF 2C_97/2020 del 18 maggio 2020]; A-2080/2016 del 26 gennaio 2017 consid. 7.2.4). Questi mezzi di trasporto devono essere riesportati entro otto giorni dal momento in cui il contratto ha effetto o restituiti alle imprese di noleggio residenti in territorio doganale (cfr. art. 36 cpv. 2 OD). Se il mezzo di trasporto è importato nel territorio doganale solo dopo cinque giorni dal momento in cui il contratto ha effetto, viene concesso in ogni caso un termine di tre giorni per la riesportazione o la restituzione (cfr. art. 36 cpv. 3 OD; sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.6).

4.4.6 La procedura dell'ammissione temporanea è regolata agli artt. 162-164 OD. Giusta l'art. 162 cpv. 1 OD, la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve indicare, al momento della dichiarazione doganale, lo scopo d'impiego delle merci nonché l'utilizzatore. Se cambia lo scopo d'impiego o l'utilizzatore oppure se vi è un trasferimento di proprietà delle merci, la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve presentare una nuova dichiarazione. Giusta l'art. 162 cpv. 2 OD, essa deve informare le altre persone soggette all'obbligo di dichiarazione in merito ai loro obblighi quali persone soggette all'obbligo di dichiarazione. Secondo poi l'art. 164 OD, l'autorizzazione per l'ammissione temporanea a fini commerciali di un mezzo di trasporto estero in territorio doganale conformemente all'art. 34 OD deve essere richiesta, prima della prima importazione, all'UDSC (cpv. 1). L'autorizzazione per l'ammissione temporanea per uso proprio di un mezzo di trasporto estero in territorio doganale conformemente all'art. 35 OD deve essere richiesta, prima della prima importazione o al momento dell'acquisto in Svizzera, all'UDSC (cpv. 2). Tali disposizioni sono già state giudicate legali, rispettivamente costituzionali, dal Tribunale amministrativo federale (cfr. sentenze del TAF A-957/2019 del 9 dicembre 2019 consid. 2.9.4 con rinvii [confermata dalla sentenza del TF 2C_97/2020 del 18 maggio 2020]; A-4510/2018 del 20 maggio 2019 consid. 3.2.4 con rinvii; A-5962/2014 del 14 gennaio 2016 consid. 5.6 con rinvii). In particolare, un controllo nell'ambito del principio della proporzionalità o del divieto di formalismo eccessivo non entra in linea di conto (cfr. sentenze del TAF A-5962/2014 del 14 gennaio 2016 consid. 5.6 con rinvii; A-1283/2015 dell'11 agosto 2015 consid. 2.5). Anche poi l'uso proprio dei mezzi di trasporto noleggiati occasionalmente mediante un contratto scritto con un'impresa di noleggio residente nel territorio doganale estero ai sensi dell'art. 36 OD, come precedentemente esposto, necessita l'autorizzazione da parte dell'UDSC, come risulta dalla formulazione del suo cpv. 1 (cfr. consid. 4.4.5 del presente giudizio; sentenza del TAF A-3322/2018 dell'11 dicembre 2018 consid. 6.1 e 9.4.3). Ottenere un'autorizzazione prima dell'ingresso nel territorio doganale svizzero è quindi un presupposto legale e procedurale (cfr. sentenza

del TAF A-5962/2014 del 14 gennaio 2016 consid. 5.6). È per contro escluso un rilascio successivo dell'autorizzazione (cfr. sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.7 con rinvii).

4.4.7 Se non sussistono i presupposti per un'esenzione in regime di ammissione temporanea (cfr. consid. 4.4.1 - 4.4.6 del presente giudizio), l'importazione e l'utilizzo di un veicolo con targhe straniere sul territorio svizzero sono soggetti ai tributi d'entrata (cfr. sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.8).

4.5

4.5.1 Giusta l'art. 1 cpv. 2 lett. c LIVA, la Confederazione riscuote a titolo d'imposta sul valore aggiunto un'imposta sull'importazione di beni (imposta sull'importazione, cfr. art. 50 segg. LIVA). La legislazione doganale è applicabile all'importazione di beni, purché le disposizioni in ambito IVA non vi derogino (cfr. art. 50 LIVA). Soggiacciono all'imposta sull'importazione le importazioni di beni, compresi le prestazioni di servizi e i diritti ivi contenuti (cfr. art. 52 cpv. 1 lett. a LIVA). L'oggetto dell'imposta sull'importazione è il medesimo di quello dell'imposizione doganale (cfr. sentenze del TAF A-4217/2021 del 1° marzo 2023 consid. 7.1 con rinvii; A-7049/2015 del 6 aprile 2016 consid. 5.2). L'importazione della merce, ovvero la sua immissione nel territorio doganale, è l'elemento generatore dell'imposta sull'importazione, cioè l'elemento da cui l'obbligazione doganale ha origine. Un atto a titolo oneroso (« entgeltliches Umsatzgeschäft ») non è richiesto (cfr. sentenze del TAF A-1552/2021 del 22 dicembre 2021 consid. 3.2 con rinvii; A-825/2016 del 10 novembre 2016 consid. 4.2). Giusta l'art. 56 cpv. 1 LIVA, il debito fiscale sorge infatti simultaneamente all'obbligazione doganale (art. 69 LD). La base di calcolo dell'imposta sull'importazione è retta dall'art. 54 LIVA. In particolare, se sussistono dubbi circa l'esattezza della dichiarazione doganale o mancano indicazioni del valore, l'UDSC può procedere alla stima della base di calcolo dell'imposta entro i limiti del suo potere d'apprezzamento (cfr. art. 54 cpv. 4 LIVA). Secondo poi l'art. 51 cpv. 1 LIVA in combinato disposto con l'art. 70 cpv. 2 e 3 LD, è il debitore doganale ad essere assoggettato al pagamento del dazio doganale e dell'imposta sull'importazione (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-1836/2021 del 11 aprile 2025 consid. 3.3; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.3.1).

4.5.2 Giusta l'art. 53 cpv. 1 lett. i LIVA, è esente dall'imposta l'importazione di beni importati sul territorio svizzero in ammissione temporanea secondo l'art. 9 LD e l'art. 58 LD, fatto salvo l'art. 54 cpv. 1 lett. d LIVA.

4.6

4.6.1 Giusta l'art. 22 cpv. 1 LIAut, l'importazione di autoveicoli sul territorio svizzero è assoggettata all'imposta. Secondo l'art. 7 LIAut, la legislazione doganale è altresì applicabile all'imposta sugli autoveicoli, sempre che le disposizioni della LIAut non dispongano altrimenti. Il credito fiscale, come per l'IVA sull'importazione (cfr. consid. 4.5.1 del presente giudizio), sorge contemporaneamente all'obbligazione doganale (cfr. art. 23 cpv. 1 LIAut), con il passaggio del confine con il veicolo. A tenore dell'art. 9 cpv. 1 lett. a LIAut, sono soggetti all'imposta per gli autoveicoli importati, i debitori doganali (cfr. sentenze del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.4.1; A-4425/2013 del 9 settembre 2014 consid. 5.4.1).

4.6.2 Giusta l'art. 12 cpv. 1 lett. b LIAut, è esente dall'imposta segnatamente l'importazione di autoveicoli per i quali l'obbligo di pagare i tributi doganali è stato soppresso a determinate condizioni.

4.6.3 Giusta l'art. 24 cpv. 1 LIAut, l'imposta è riscossa (lett. a) sulla controprestazione che, secondo l'art. 30 LIAut, l'importatore ha pagato o deve pagare allorché l'autoveicolo è importato in esecuzione di un contratto di alienazione o di commissione o (lett. b) sul valore normale in tutti gli altri casi. Per valore normale s'intende tutto ciò che un importatore, allo stadio in cui avviene l'importazione, dovrebbe pagare ad un fornitore indipendente del Paese di provenienza degli autoveicoli al momento in cui sorge il credito fiscale e in condizioni di libera concorrenza, per ottenere lo stesso autoveicolo (ovvero, il cosiddetto « valore di mercato »). L'art. 24 cpv. 2 LIAut precisa che nella base di calcolo vanno inclusi, sempre che non lo siano già, (lett. a) 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'IVA, nonché (lett. b) le spese accessorie come le provvigioni e le spese di trasporto e d'assicurazione sorte fino al primo luogo di destinazione sul territorio svizzero. In virtù dell'art. 24 cpv. 3 LIAut, se sussistono dubbi circa l'esattezza della base di calcolo dichiarata o se mancano indicazioni del valore, l'autorità fiscale può procedere mediante stima. L'aliquota d'imposta ammonta al 4% (cfr. art. 13 LIAut; sentenze del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.4.2; A-4425/2013 del 9 settembre 2014 consid. 5.4.1).

4.7

4.7.1 L'importazione di un veicolo soggetta a dazio, IVA e imposta sugli autoveicoli, in elusione dei disposti doganali, quando non sussistono i presupposti per un'esenzione, costituisce un'infrazione alla legislazione fiscale applicabile (cfr. art. 117 segg. LD, art. 98 LIVA, art. 36 segg. LIAut).

Giusta il rinvio dell'art. 128 cpv. 1 LD, dell'art. 103 LIVA e dell'art. 40 LIAut, l'art. 12 DPA è applicabile alle infrazioni doganali (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.5.1).

4.7.2 Secondo l'art. 12 cpv. 1 lett. a DPA, se per effetto di un'infrazione alla legislazione amministrativa federale a torto una tassa non è stata riscossa, tassa e interessi compresi vanno pagati o restituiti indipendentemente dalla punibilità di una data persona. È obbligata al pagamento la persona che ha fruito dell'indebito profitto, segnatamente quella obbligata al pagamento della tassa (cfr. art. 12 cpv. 2 DPA). In materia doganale, si tratta in particolare della persona che rientra nel campo di applicazione dell'art. 51 LIVA (cfr. consid. 4.5 del presente giudizio), rispettivamente dell'art. 70 cpv. 2 LD (cfr. consid. 4.2 del presente giudizio) e dell'art. 9 cpv. 1 lett. a LIAut (cfr. consid. 4.6 del presente giudizio), che è considerato debitore dell'importo eluso sia in materia di dazi doganali che d'imposta sull'importazione. Secondo infatti una giurisprudenza costante, tale persona è ipso facto considerata aver fruito dell'indebito profitto di cui all'art. 12 cpv. 2 DPA (cfr. sentenze del TF 2C_426/2020 del 23 luglio 2020 consid. 8; 2C_414/2013 del 2 febbraio 2014 consid. 3; [tra le tante] sentenze del TAF A-1836/2021 del 11 aprile 2025 consid. 3.4.2; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.5.1 con rinvii).

4.7.3 Il solo fatto di trarre un vantaggio patrimoniale dal mancato pagamento dei tributi dovuti costituisce un indebito profitto ai sensi dell'art. 12 cpv. 2 DPA. L'applicazione della citata norma non dipende per contro né da una responsabilità penale specifica, né da una colpa, né tantomeno dal promovimento di una procedura penale (cfr. DTF 129 II 385 consid. 3.4.3; 114 Ib 94 consid. 5b; sentenze del TF 2C_876/2018 del 6 novembre 2019 consid. 6.2; 2C_201/2013 del 24 gennaio 2014 consid. 7.4; sentenze del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.5.2 con rinvii alla dottrina; A-6884/2018 dell'8 aprile 2020 consid. 2.5; A-5865/2017 dell'11 luglio 2019 consid. 4.1). È sufficiente che l'indebito profitto, a seguito del mancato pagamento della tassa (o del tributo), scaturisca da una violazione oggettiva della legislazione amministrativa federale (cfr. sentenze del TF 2C_876/2018 del 6 novembre 2019 consid. 6.2; 2C_492/2017 del 20 ottobre 2017 consid. 4.4). Poco importa quindi che la persona assoggettata nulla sapesse dell'infrazione o che non ne abbia da questa tratto un vantaggio personale (cfr. DTF 129 II 160 consid. 3.2; 115 Ib 358 consid. 3a; sentenze del TF 2C_420/2013 del 4 luglio 2014 consid. 3.2; 2C_415/2013 del 2 febbraio 2014 consid. 4.4; [tra le tante] sentenze del TAF A-1836/2021 del 11 aprile 2025 consid. 3.4.3; A-6146/2020 e A-6176/2020 del

13 novembre 2024 consid. 6.2; A-482/2022 del 1° novembre 2023 consid. 2.5.3).

4.7.4 Il credito di riscossione posticipata fondato sull'art. 12 DPA si basa sul credito iniziale alla quale la Confederazione ha diritto in virtù della legislazione fiscale e doganale. Tale credito di riscossione posticipata non è quindi un nuovo credito, bensì un'aggiunta del credito iniziale (cfr. sentenza del TF 2C_723/2013 del 1° dicembre 2014 consid. 2.6; REMO ARPAGAU, Zollrecht, in: Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, vol. XII, 2^a ed. 2007, n. 511). L'art. 12 DPA costituisce pertanto la base legale indipendente all'origine di una procedura di recupero d'imposta nei confronti del contribuente (cfr. sentenza del TF 2C_366/2007 del 3 aprile 2008 consid. 5; [tra le tante] sentenze del TAF A-1836/2021 del 11 aprile 2025 consid. 3.4.4; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.5.3 con rinvii).

4.8 Il principio costituzionale della proporzionalità (cfr. art. 5 cpv. 2 Cost.), impone che gli atti e le attività dello Stato siano idonei, necessari e proporzionali in senso stretto (cfr. DTF 141 I 20 consid. 6.2.1; 140 I 257 consid. 6.3.1; 136 I 14 consid. 4.4). L'autorità inferiore, come ogni organo dell'amministrazione, è legata nella propria decisione a tale principio. Pertanto, la decisione deve essere necessaria in considerazione dello scopo perseguito nell'interesse pubblico; dev'essere evitata se una misura altrettanto adeguata, ma più mite, fosse sufficiente per il raggiungimento dello scopo prefissato. Inoltre, la finalità ricercata dev'essere in rapporto adeguato con gli oneri che sono richiesti al ricorrente. Per valutare se lo scopo voluto sta in rapporto adeguato con l'onere sopportato dal ricorrente, occorre procedere ad un attento bilanciamento tra interesse pubblico ed interesse privato. Più importante è l'uno e meno l'altro, più il bilanciamento andrà in favore dell'interesse maggiormente considerevole (cfr. sentenza del TAF A-5028/2013 del 12 maggio 2014 consid. 4.2.3.7 con rinvii). Tuttavia, un'autorità non dispone sempre di margine per poter procedere a considerazioni di proporzionalità se una disposizione appare severa ma è voluta così dal legislatore federale e rientra nella discrezionalità normativa di cui dispone (cfr. sentenza del TF 2C_703/2009 e 2C_22/2010 del 21 settembre 2010 consid. 4.4.2). Ciò è dovuto al fatto che le autorità che applicano la legge non possono discostarsi da una disposizione che è formulata in modo chiaro e inequivocabile e che corrisponde ugualmente al significato e allo scopo della regola stessa. Giusta l'art. 190 Cost., le leggi federali e il diritto internazionale sono determinanti per il Tribunale federale e per le altre autorità incaricate dell'applicazione del diritto, tra cui lo scrivente Tribunale (cfr. DTF 131 II 217 consid. 2.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.6 con rinvii).

5.

5.1 Stabiliti i principi applicabili, il Tribunale rileva preliminarmente come la riscossione posticipata in oggetto tragga origine dal controllo doganale avvenuto il 21 marzo 2014 all'entrata del valico di confine di Chiasso Autostrada, in occasione del fermo del signor D. _____ a bordo di un autoveicolo estero. Secondo quanto indicato dall'autorità inferiore, in tale occasione il conducente avrebbe dichiarato di aver noleggiato detto veicolo, dal 24 febbraio 2014 al 24 marzo 2014, presso la società ricorrente, sulla base del contratto di noleggio del 24 febbraio 2014 (contratto agli atti quale doc. ZFA 01.01.002-003, in: incarto prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: inc. AFD], fascicolo n. 1). Dalla susseguente inchiesta penale amministrativa, sarebbe poi emerso che, tra il 20 gennaio 2014 e il 26 giugno 2016, la società ricorrente – tramite i suoi organi e su richiesta dei suoi clienti – avrebbe stipulato con i suoi clienti complessivamente 49 contratti di noleggio di autoveicoli, di cui 35 autoveicoli immatricolati ed appartenenti a società di noleggio con sede all'estero. Di fatto, detti 35 autoveicoli esteri sarebbero stati noleggiati dalla ricorrente presso le società di noleggio con sede all'estero, per poi essere da lei rinoleggiati ai suoi clienti in Svizzera. In 33 occasioni, i veicoli rinoleggiati sarebbero stati consegnati a clienti sul territorio svizzero e, una volta utilizzati (in Svizzera e all'estero), da loro restituiti sul territorio svizzero. In 10 occasioni i veicoli rinoleggiati sarebbero stati consegnati a clienti sul territorio svizzero e, una volta utilizzati (in Svizzera e all'estero), da loro restituiti all'estero. Infine, in 6 occasioni i veicoli rinoleggiati sarebbero stati consegnati a clienti all'estero e, una volta utilizzati (in Svizzera e all'estero), da loro restituiti sul territorio svizzero. Detti autoveicoli esteri sarebbero stati immessi sul territorio svizzero in omissione delle formalità doganali e avrebbero usufruito a torto del regime di ammissione temporanea. L'importazione in Svizzera di veicoli destinati al noleggio sul territorio sarebbe infatti soggetta ai tributi doganali. In tali circostanze, la società ricorrente sarebbe qualificabile di « locatore »/« locatario » dei veicoli esteri e, pertanto, di « mandante » delle importazioni dei veicoli esteri ai sensi della legislazione doganale. In quanto tale, la ricorrente sarebbe soggetta al pagamento posticipato dei tributi doganali elusi all'entrata ex art. 12 cpv. 2 DPA, in combinato disposto con l'art. 70 LD, l'art. 51 LIVA e l'art. 9 lett. a LIAut (cfr. decisione impugnata, consid. 3 e 5).

Per giungere a tale conclusione, l'autorità inferiore si è in particolare fondata sui documenti di cui ai doc. ZFA 10.01.03/018-222 (in: inc. AFD, fascicolo n. 10): i « contratti di noleggio » (« car hire agreement ») intestati alla ricorrente e sottoscritti dai suoi clienti; le fatture intestate alla ricorrente emesse dalle varie società di noleggio estere; le fatture intestate ai suoi

clienti emesse dalla ricorrente, ecc. (cfr. risposta 5 agosto 2021, punti n. 2.3, 3.1 e 3.2). Dei 35 autoveicoli esteri oggetto dell'inchiesta, dopo l'esenzione di 6 veicoli, solo i seguenti 29 veicoli sono soggetti alla riscossione posticipata qui litigiosa (cfr. decisione di riscossione posticipata del 5 marzo 2018, pag. 4 e tabella riassuntiva ivi allegata):

Veicolo estero	Marca autoveicolo	Contratti di noleggio	Doc. ZFA (fascicolo n. 10: obbligo di pagamento)
2	Mercedes-Benz ML 250 BlueTec 4matic	1	10.01.03/033-10.01.03/036
3	Mercedes-Benz GL 350 BlueTec 4matic	2	10.01.03/037-10.01.03/042
4	Ferrari 458 Spider	1	10.01.03/043-10.01.03/047
5	Bentley Continental GTC	1	10.01.03/048-10.01.03/050
6	Maserati Gran Turismo	1	10.01.03/051-10.01.03/056
7	Porsche 991 Turbo S	1	10.01.03/057-10.01.03/059
9	Audi Q7 TDI quattro	1	10.01.03/069-10.01.03/071
10	Mercedes Benz S 350 Blue Tec	2	10.01.03/072-10.01.03/075
11	Porsche Cayenne Diesel	1	10.01.03/076-10.01.03/079
12	Land Rover Sport RR Sport 3.0 TDV6 S	4	10.01.03/080-10.01.03/092
13	Land Rover Sport RR Sport 3.0 TDV6 S	1	10.01.03/093-10.01.03/096
14	Audi RS6	1	10.01.03/097-10.01.03/100
15	Mercedes Benz S 250	1	10.01.03/101-10.01.03/105
16	Maserati Gran Cabrio	2	10.01.03/106-10.01.03/112
17	Porsche 911 Carrera 4S Cabrio	2	10.01.03/113-10.01.03/119
18	Ferrari 458 Spider Italia 4.5 V8	2	10.01.03/120-10.01.03/125
19	Ferrari California 4.3 V8	1	10.01.03/126-10.01.03/130
20	Audi R8 Spyder 5.2	1	10.01.03/131-10.01.03/134
21	BMW 650 Cabriolet	1	10.01.03/135-10.01.03/139
23	Audi Q7	1	10.01.03/143-10.01.03/144
24	Ferrari California Cabriolet 4.3 V8	2	10.01.03/145-10.01.03/153
25	Ferrari 458 Spider Italia 4.5 V8	3	10.01.03/154-10.01.03/160
27	BMW 650 Cabriolet	1	10.01.03/167-10.01.03/169
28	BMW X5 Xdrive 40D	3	10.01.03/170-10.01.03/175
29	Porsche Cayenne	1	10.01.03/176-10.01.03/181
31	Mercedes Classe V 220 Sport	1	10.01.03/185-10.01.03/197
32	Mercedes-Benz ML 250 CDI	1	10.01.03/198-10.01.03/201
33	Land Rover Range Rover HSE Sport TD V6	1	10.01.03/202-10.01.03/209
35	Land Rover Range Rover HSE Sport 3.0 TDV6 S	1	10.01.03/213-10.01.03/222
TOTALE contratti di noleggio		42	

5.2 Nel suo gravame, la società ricorrente contesta la predetta riscossione posticipata, sollevando l'errata qualificazione dei negozi giuridici operata dall'autorità inferiore, secondo cui, tra il 20 gennaio 2014 ed il 26 giugno 2016, essa avrebbe stipulato in totale 49 contratti di noleggio concernenti 35 autoveicoli esteri immatricolati ed appartenenti a società di noleggio estere, per poi rinoleggiarli ai suoi clienti in Svizzera. In sunto, essa contesta la sua qualità di « locatario » rispettivamente di « locatore », la stessa non avendo invero concluso, in proprio nome, alcun contratto di noleggio né con le società di noleggio estere né con i suoi clienti. I documenti su cui si fonda l'autorità inferiore non sarebbero infatti qualificabili di contratti di noleggio, trattandosi di meri « moduli di servizio ». Essa si sarebbe invero limitata ad agire in qualità di « mediatore professionale », mettendo in contatto i suoi clienti (locatari) con le società di noleggio estere (locatori), al fine di soddisfare le loro richieste di veicoli particolari, non presenti nella sua offerta. Di fatto, in occasione della consegna dell'autoveicolo estero pattuito, essa – per il tramite dei suoi dipendenti – si sarebbe limitata a far incontrare le due parti contraenti. In nessuna occasione essa avrebbe esercitato un possesso mediato sugli autoveicoli esteri appartenenti alle società di noleggio estere, nella misura in cui non si sarebbe occupata né della loro presa in consegna ad inizio noleggio, né della loro riconsegna alla fine del noleggio. Detta mediazione sarebbe peraltro avvenuta solo in maniera occasionale. Ogni fase esecutiva nel noleggio sarebbe stata gestita dalle società di noleggio estere, sotto la loro esclusiva responsabilità. In buona fede ritiene dunque che sarebbe spettata a loro l'incombenza dell'obbligo di dichiarazione al momento dell'entrata dei veicoli in Svizzera. Essa non rientrerebbe pertanto nella cerchia delle persone soggette all'obbligo di dichiarazione, non essendo qualificabile di « mandante » ex art. 75 OD, con conseguente inapplicabilità dell'art. 70 LD, dell'art. 51 cpv. 1 LIVA e dell'art. 9 LIAut (cfr. ricorso 9 giugno 2021, pagg. 4-13).

A mente della società ricorrente, in origine, l'ufficio doganale sarebbe stato fuorviato dalle dichiarazioni attribuite al signor D. _____, in occasione del controllo operato il 21 marzo 2014, di cui non vi sarebbe traccia alcuna agli atti, all'origine dell'inchiesta penale. Essa ritiene come possibile che il signor D. _____ non sia stato in grado di spiegare con esattezza i termini del suo noleggio, ossia che le sue espressioni siano state mal recepite e poi semplificate dall'agente di turno. Di certo il cliente avrebbe ricevuto in consegna l'autoveicolo estero a Chiasso dalla società di noleggio tedesca, mentre la ricorrente avrebbe unicamente mediato la ricerca dell'autoveicolo richiesto dal cliente. In quell'occasione, sarebbe dunque spettato alla società di noleggio tedesca annunciare per le formalità doganali il proprio

veicolo, mentre i signori C._____ e B._____ sarebbero stati lì solo per far incontrare gli interessati (cfr. ricorso 9 giugno 2021, pagg. 10-11).

5.3 In tale contesto, il Tribunale prende atto che dei 35 autoveicoli esteri esaminati dall'autorità inferiore, dopo l'esonero dal punto di vista fiscale di 6 autoveicoli, in totale 29 autoveicoli esteri sono oggetto della riscossione posticipata qui litigiosa. Ciò premesso, è qui incontestato che detti 29 autoveicoli, appartenenti a società di noleggio estere, sono stati importati e noleggiati in territorio elvetico, tra il 20 gennaio 2014 e il 26 giugno 2016. Al momento del loro ingresso nel territorio doganale svizzero, detti 29 autoveicoli esteri non sono stati oggetto di una dichiarazione doganale. È altresì pacifico che, prima della loro importazione, per detti veicoli destinati al noleggio sul territorio svizzero non è stata richiesta la necessaria autorizzazione doganale per l'ammissione temporanea. A difetto di una tale autorizzazione, detti veicoli erano dunque soggetti al pagamento dei relativi tributi doganali d'entrata (cfr. consid. 4.4.7 del presente giudizio). Ne consegue che i 29 autoveicoli esteri, importati in omissione delle formalità doganali e dei relativi tributi doganali, hanno usufruito indebitamente dell'ammissione temporanea in Svizzera. In tali circostanze, a prescindere dalla questione a sapere a chi incombeva l'obbligo di dichiarazione e l'obbligo doganale, si deve pertanto ritenere la sussistenza di un'infrazione alla legislazione doganale, ciò che comporta una riscossione posticipata ai sensi dell'art. 12 DPA (cfr. consid. 4.7.1 del presente giudizio).

Ciò appurato, qui litigiosa è dunque essenzialmente la questione a sapere se la società ricorrente rientri o meno nella cerchia delle persone soggette al pagamento posticipato dei tributi doganali elusi all'importazione ex art. 12 DPA, ciò che presuppone di stabilire se, sulla base degli atti dell'incarto, si possa o meno ritenere a suo carico un obbligo di dichiarazione e un obbligo doganale ai sensi degli art. 70 LD, art. 51 cpv. 1 LIVA e art. 9 LIAut, segnatamente in qualità di « mandante » delle importazioni degli autoveicoli esteri in questione (cfr. consid. 4.2.2 del presente giudizio).

5.4

5.4.1 Come visto (cfr. consid. 5.2 del presente giudizio), la società ricorrente sostiene essenzialmente di non aver concluso alcun contratto di noleggio, precisando che i « car hire agreement » a lei intestati e sottoscritti dai clienti in Svizzera – su cui si fonda l'autorità inferiore – sarebbero invero dei meri « moduli di servizio » (con generalità dell'interessato, il tipo di vettura desiderato e la durata del noleggio) non qualificabili di contratti di noleggio di autoveicoli esteri. Su detti documenti mancherebbero la firma della ricorrente e il corrispettivo del noleggio « total hiring amount » (ele-

mento essenziale), oppure il prezzo « indicativo » differirebbe da quello finale calcolato nella fattura della società di noleggio estere una volta ultimato il noleggio. Dalla fatturazione delle società di noleggio estere risulterebbe che la ricorrente non avrebbe mai pagato tali fatture con i propri mezzi finanziari, ma si sarebbe sempre interposta tra le parti interessate come semplice soggetto pagatore, e avrebbe sempre accreditato l'importo alla società di noleggio estera solo dopo averlo ricevuto dal conducente, trattenendo la propria provvigione per i servizi effettuati. Di fatto, non esisterebbe dunque alcun contratto sottoscritto tra la ricorrente e le società di noleggio estere, oppure tra la ricorrente e i conducenti, ma un insieme di documenti di servizio allestiti in base alle specificità delle richieste. Le conversazioni compiute con la messaggistica « WhatsApp » confermerebbero che la ricorrente non avrebbe mai espresso la volontà di noleggiare in proprio un'autovettura estera per poi rinoleggiarla a privati. Quanto a loro, le dichiarazioni delle società di noleggio estere dimostrerebbero come la fase esecutiva del noleggio fosse sotto la loro esclusiva responsabilità (cfr. ricorso 9 giugno 2021, pagg. 4-10).

5.4.2 In proposito, da un esame degli atti dell'incarto, il Tribunale constata come la società ricorrente abbia di fatto provveduto a stendere per ogni suo cliente un documento in inglese denominato « car hire agreement » (cfr. doc. ZFA 10.01.03/018-222), in corrispondenza dei 29 autoveicoli oggetto della riscossione posticipata qui litigiosa. Su detti documenti sono riportati i dettagli relativi al noleggio dei predetti 29 autoveicoli: i dati della società ricorrente (intestazione chiaramente a suo nome) e dei clienti/conducenti (« client's details »/« driver's details »), i dettagli del noleggio e dei veicoli noleggiati (« hiring details » / « vehicle details », segnatamente: marca, targa, durata del noleggio, luogo di consegna e di riconsegna, periodo di noleggio, chilometraggio), lo stato del veicolo al momento della consegna e riconsegna (« car check »), la firma del cliente/conducente al momento della consegna e della riconsegna, talvolta il prezzo del noleggio, ecc. In nessuno di questi documenti, viene menzionata la società di noleggio estera o il fatto che si tratterebbe di meri « moduli di servizio », come sostenuto dalla ricorrente. Nulla permette di ritenere poi che si tratterebbe eventualmente di contratti di mediazione. Invero, il contenuto, la terminologia utilizzata e la forma di questi documenti sono tali da far ritenere la sussistenza di un contratto di noleggio di autoveicoli tra la società ricorrente e i suoi clienti. Il fatto che il prezzo totale ivi indicato non corrisponderebbe a quello effettivamente poi fatturato ai clienti, non è – a lui solo – un elemento tale da mettere in dubbio tale conclusione.

Per quanto concerne invece in rapporto tra la società ricorrente e le società di noleggio estere, il Tribunale constata che non vi alcun documento scritto dettagliante la loro relazione commerciale.

5.4.3 Ciò osservato, in correlazione al noleggio dei 29 autoveicoli esteri in questione, il Tribunale rileva come agli atti vi siano le fatture emesse dalle società di noleggio estere (cfr. consid. 5.4.3.1 del presente giudizio) e quelle emesse dalla ricorrente (cfr. consid. 5.4.3.2 del presente giudizio).

5.4.3.1 Da un esame delle fatture emesse dalle società di noleggio estere – laddove presenti agli atti (in totale, 25 fatture) –, il Tribunale constata come tutte quante siano intestate direttamente alla società ricorrente. Nella maggior parte dei casi non vi è menzione alcuna del cliente in Svizzera (cfr. doc. ZFA 10.01.03/040 [veicolo n. 3]; doc. ZFA 10.01.03/046 [veicolo n. 4]; doc. ZFA 10.01.03/053 [veicolo n. 6]; doc. ZFA 10.01.03/078 [veicolo n. 11]; doc. ZFA 10.01.03/085-086 [veicolo n. 12]; doc. ZFA 10.01.03/095 [veicolo n. 13]; doc. ZFA 10.01.03/103 [veicolo n. 15]; doc. ZFA 10.01.03/109-110-111 [veicolo n. 16]; doc. ZFA 10.01.03/116-117-118 [veicolo n. 17]; doc. ZFA 10.01.03/122 [veicolo n. 18]; doc. ZFA 10.01.03/128 [veicolo n. 19]; doc. ZFA 10.01.03/133 [veicolo n. 20]; doc. ZFA 10.01.03/137 [veicolo n. 21]; doc. ZFA 10.01.03/150-151 [veicolo n. 24]; doc. ZFA 10.01.03/178 [veicolo n. 29]). In tre casi, viene solo precisato che il servizio di trasporto e consegna al cliente finale è compreso nel prezzo, ma non il nome del cliente in questione (cfr. doc. ZFA 10.01.03/187 [veicolo n. 31]; doc. ZFA 10.01.03/200 [veicolo n. 32]; doc. ZFA 10.01.03/216 [veicolo n. 35]). Tale elemento lascia pensare che la società di noleggio estera fosse, in qualche modo, al corrente che il veicolo sarebbe stato poi sublocato dalla ricorrente ad un terzo in Svizzera. Nel caso contrario, non si comprende per quale motivo le società di noleggio estere avrebbero dovuto fatturare il noleggio alla società ricorrente, anziché ai clienti finali. In un unico caso, oltre al nome della ricorrente a cui è intestata la fattura, viene menzionato anche il nome del cliente finale (cfr. doc. ZFA 10.01.03/036 [veicolo n. 2]). Tale unica fattura non è tuttavia qui rappresentativa, non essendo a lei sola sufficiente per ritenere che il noleggio dell'autoveicolo estero sarebbe invero intervenuto tra la società di noleggio estera e il cliente in Svizzera. Al contrario, si ritiene che la fatturazione diretta alla ricorrente da parte delle società di noleggio estere, in tutte le fatture presenti agli atti, costituisca un ulteriore indizio della sussistenza di un contratto di noleggio tra la società ricorrente e le società di noleggio estere.

5.4.3.2 Da un esame delle fatture emesse dalla società ricorrente – laddove presenti agli atti (in totale, 14 fatture) – nei confronti dei suoi clienti in

Svizzera, come per i « car hire agreement », il Tribunale constata come non vi sia menzione alcuna della società di noleggio estera, bensì unicamente dell'autoveicolo estero noleggiato dai suoi clienti (cfr. doc. ZFA 10.01.03/042 [veicolo n. 3]; doc. ZFA 10.01.03/054 [veicolo n. 6]; doc. ZFA 10.01.03/087 [veicolo n. 12]; doc. ZFA 10.01.03/104 [veicolo n. 15]; doc. ZFA 10.01.03/123-124 [veicolo n. 18]; doc. ZFA 10.01.03/118 [veicolo n. 17]; doc. ZFA 10.01.03/129 [veicolo n. 19]; ZFA 10.01.03/138 [veicolo n. 21]; doc. ZFA 10.01.03/188-189 [veicolo n. 31]; doc. ZFA 10.01.03/206 [veicolo n. 32]; doc. ZFA 10.01.03/217-218 [veicolo n. 35]). Su dette fatture, non vi è poi menzione alcuna circa l'asserita provvigione percepita dalla ricorrente per gli asseriti servizi di intermediazione, le stesse facendo di fatto riferimento al noleggio dell'autoveicolo.

5.4.3.3 Ora, in linea generale, da un confronto delle fatture emesse dalle società di noleggio estere (cfr. consid. 5.4.3.1 del presente giudizio) e quelle emesse dalla società ricorrente (cfr. consid. 5.4.3.2 del presente giudizio), risulta che l'importo fatturato dalla ricorrente ai propri clienti è più elevato rispetto a l'importo fatturato dalla società di noleggio estera. Questo elemento costituisce un ulteriore indizio a comprova che il contratto di noleggio non sarebbe stato concluso direttamente tra le società di noleggio estere e i clienti della società ricorrente, bensì in due passaggi: dapprima dalla società ricorrente con le società di noleggio estere, per poi sublocarle ai suoi clienti in Svizzera. Che la società ricorrente abbia agito unicamente quale soggetto pagatore in correlazione al pagamento del noleggio degli autoveicoli esteri non traspare infatti dalle poche fatture agli atti. La predetta doppia fatturazione non permette di ritenere che invero la società ricorrente avrebbe agito quale semplice « mediatore professionale », ciò quand'anche essa indichi di aver fatturato ai suoi clienti la propria provvigione. Di fatto, in dette fatture non vi è infatti menzione alcuna di una provvigione per l'asserita attività di mediazione. Che per la sublocazione, la società ricorrente abbia fatturato ai suoi clienti un prezzo maggiore rispetto a quello fatturato dalle società di noleggio estere, appare qui normale nelle relazioni commerciali.

5.4.4 Da un esame degli estratti delle chat di « WhatsApp » – laddove presenti agli atti (in totale, 7 estratti) – il Tribunale constata semplicemente che la società ricorrente concordava talvolta con alcune società di noleggio estere, il tipo di autoveicolo, il prezzo del noleggio, la durata del noleggio, i dettagli della consegna e riconsegna, ecc. (cfr. doc. ZFA 10.01.03/152 [veicolo n. 24]; doc. ZFA 10.01.03/160 [veicolo n. 25]; doc. ZFA 10.01.03/179-180 [veicolo n. 29]; doc. ZFA 10.01.03/208-209 [veicolo n. 33]; doc. ZFA 10.01.03/215 [veicolo n. 35]). In questi pochi estratti non

viene tuttavia menzionato il nome del cliente in Svizzera. Quand'anche in alcuni casi, risulti un riferimento a terzi, tale elemento – alla luce dei precedenti documenti analizzati poc'anzi (cfr. consid. 5.4.2 - 5.4.3 del presente giudizio) – non basta a qualificare la società ricorrente di mediatore anziché di locatore/locatario dei 29 autoveicoli esteri in questione.

5.4.5 Da un esame delle dichiarazioni di alcune società di noleggio estere (cfr. doc. ZFA 10.01.03/004-010, in: inc. AFD, fascicolo n. 10), risulta come le stesse abbiano tutte dichiarato che « la messa a disposizione delle autovetture, nonché le consegne e le riprese al cliente conducente, vengono effettuate da noi, sotto la nostra esclusiva responsabilità ». Contrariamente a quanto ritenuto dalla società ricorrente, tali dichiarazioni non sono tali da far ritenere un'assenza di suo coinvolgimento nel noleggio degli autoveicoli, bensì confortano la tesi secondo cui essa avrebbe noleggiato gli autoveicoli presso le società di noleggio estere per poi noleggiarli a sua volta ai suoi clienti sul territorio. Dalle dichiarazioni agli atti, traspare che in alcune occasioni i dipendenti della ricorrente erano presenti al momento della consegna e riconsegna del veicolo. Se è vero che la « parte esecutiva » sembrerebbe essere stata lasciata alle società di noleggio estere, vero è anche che tutti gli altri elementi agli atti (doppia fatturazione e documentazione relativa al noleggio degli autoveicoli, cfr. consid. 5.4.2 - 5.4.4 del presente giudizio) lasciano pensare che gli autoveicoli esteri venivano noleggiati dalla società ricorrente presso le società di noleggio estere, per poi essere da lei rinoleggiati ai propri clienti in Svizzera. Del resto, nessuna delle predette società di noleggio ha sostenuto nella propria dichiarazione che il vero destinatario del noleggio dei loro autoveicoli non sarebbe stato la società ricorrente, bensì il cliente di quest'ultima.

5.4.6 Benché poi agli atti non vi sia effettivamente traccia del verbale del fermo del signor D._____, il Tribunale osserva come dai documenti consegnati in tale occasione risulti che l'autoveicolo estero è stato noleggiato presso la società ricorrente e non la società di noleggio estera (cfr. doc. ZFA 01.01/002-003, in: inc. AFD, fascicolo n. 1). In ogni caso, la presenza dei dipendenti della società ricorrente al momento della consegna/riconsegna dell'autoveicolo estero non è un elemento tale da far propendere per la mediazione anziché il noleggio.

5.4.7 Visto quanto precede (cfr. consid. 5.4.2 - 5.4.6 del presente giudizio), il Tribunale ritiene che sulla base degli atti dell'incarto sia a giusto titolo che l'autorità inferiore ha ritenuto che, tra il 20 gennaio 2014 ed il 26 giugno 2016, la società ricorrente ha stipulato in totale 42 contratti di noleggio concernenti 29 autoveicoli esteri immatricolati ed appartenenti a società di

noleggio estere, per poi rinoleggiarli ai propri clienti in Svizzera. Anche ad avere ancora dubbi al riguardo, è qui pacifico, per sua stessa ammissione, che è la società ricorrente ad avere preso contatto con le società di noleggio estere per rispondere alle richieste dei propri clienti di veicoli particolari, non presenti nella sua offerta. Il fatto che siano state le società di noleggio estere ad occuparsi della consegna e la riconsegna dei 29 autoveicoli esteri non è un elemento tale da far ritenere la società ricorrente come estranea ai fatti. Senza il suo intervento, le società di noleggio estere non avrebbero infatti messo a disposizione i veicoli esteri in questione. Discutendo i dettagli del noleggio e concordando con le società di noleggio estere il prezzo, il periodo di noleggio, luogo di consegna e riconsegna, in risposta alle richieste dei propri clienti, la società ricorrente ha di fatto provocato l'importazione dei 29 autoveicoli in questione. Tale elemento è sufficiente per qualificarla di mandante ai sensi della legislazione doganale (cfr. consid. 4.2.2 del presente giudizio) e quindi come persona soggetta all'obbligo di dichiarazione e all'obbligo doganale.

5.4.8 Che poi la società ricorrente non sia la proprietaria dei 29 autoveicoli in questione non è messo in dubbio né dall'autorità inferiore tantomeno dallo scrivente Tribunale. Tale elemento non è tuttavia qui influente. È infatti sufficiente il superamento del confine degli autoveicoli per essere assoggettati all'obbligazione doganale, indipendentemente quindi dallo statuto della ricorrente in relazione a tali veicoli (cfr. sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 4.3; consid. 4.2.1 del presente giudizio).

5.4.9 In tale frangente, in considerazione delle risultanze degli atti dell'incarto e di quanto già constatato nell'ambito dell'esame della violazione del diritto di essere sentita della ricorrente (cfr. consid. 3.4 del presente giudizio), la richiesta audizione in qualità di teste del suo dipendente, il signor E. _____ in questa sede, anche tenuto del tempo trascorso dall'avvio dell'inchiesta penale amministrativa, non appare qui decisiva ai fini del giudizio. Quand'anche esso dovesse confermare l'asserita attività d'intermediazione a lei sola tale dichiarazione – peraltro di parte – non sarebbe sufficiente. Detta richiesta, in applicazione dell'apprezzamento anticipato delle prove (cfr. consid. 2.3.1 del presente giudizio), va pertanto qui respinta.

5.5 Ne consegue che, alla luce degli atti dell'incarto, si deve ritenere che è a giusta ragione che la società ricorrente è stata qualificata di « mandante » delle importazioni degli autoveicoli, ai sensi della legislazione doganale (cfr. consid. 4.2.2 del presente giudizio). In quanto tale, la ricorrente rientra nella cerchia delle persone soggette all'obbligo di pagamento

posticipato ai sensi dell'art. 12 DPA (cfr. consid. 4.7.2 - 4.7.3 del presente giudizio), ciò a prescindere da qualsiasi colpa. La sua asserita buona fede non è infatti tale da esimerla dal pagamento posticipato dei tributi doganali in oggetto. Affinché una persona venga assoggettata al pagamento posticipato ex art. 12 DPA è in effetti sufficiente la constatazione di un'infrazione alla legislazione amministrativa federale, qui doganale, senza che sia necessaria una colpa o che gli sia imputabile qualsiasi comportamento repressibile (cfr. consid. 4.7.3 del presente giudizio). Su questo punto, il ricorso va pertanto respinto e la decisione impugnata confermata.

6.

Stabilito l'obbligo di pagamento a posteriori ex art. 12 DPA, il Tribunale deve ora esaminare la correttezza del calcolo effettuato dalle autorità doganali per stabilire l'importo totale dei tributi doganali dovuti dalla ricorrente, in correlazione all'importazione degli autoveicoli in questione.

6.1 Come già rilevato (cfr. consid. 4.3 del presente giudizio), le merci non dichiarate sono tassate d'ufficio (cfr. art. 18 cpv. 3 LD). Ciò è il caso per i 29 autoveicoli, importati e noleggiati in territorio elvetico tra il 20 gennaio 2014 e il 26 giugno 2016, oggetto della riscossione posticipata qui litigiosa (cfr. consid. 5.3 del presente giudizio). Analogamente a quanto avviene nell'ambito della tassazione d'ufficio in materia IVA, anche in caso di tassazione d'ufficio in relazione alla determinazione dei tributi doganali, nell'esaminare la correttezza della stima effettuata dall'autorità inferiore il Tribunale procede con un certo riserbo e non sostituisce il proprio potere di apprezzamento a quello di quest'ultima, se non in presenza di errori manifesti. Qualora i presupposti per una tassazione d'ufficio – come in concreto – siano dati, la prova che le valutazioni svolte dall'autorità inferiore non sono corrette rispettivamente portano a risultati manifestamente errati spetta al contribuente. In tale ottica, è necessario che il contribuente indichi chiaramente in che misura la pretesa fiscale debba essere minore di quella valutata dall'autorità inferiore, dimostrando che il risultato della valutazione è frutto di errori rilevanti. Egli non può limitarsi a criticare in via del tutto generica le basi del calcolo, bensì deve dimostrare con dei documenti giustificativi che la stima effettuata dall'autorità inferiore è manifestamente erronea. Solo in tal caso il Tribunale sostituisce il suo potere d'apprezzamento a quello dell'autorità inferiore, correggendo la tassazione (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-482/2022 del 1° novembre 2023 consid. 2.5.5-2.5.8; A-4600/2019 del 6 luglio 2022 consid. 4.4.2; A-953/2020 del 4 giugno 2021 consid. 5.5.2 con rinvii).

6.2

6.2.1 Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore ha precisato di aver applicato il « metodo del paragone effettivo », per il calcolo e la stima del valore degli autoveicoli, oggetto della presente ripresa fiscale (cfr. decisione impugnata, consid. 4). I dettagli della stima sono contenuti nella precedente decisione di riscossione posticipata del 5 marzo 2018 (cfr. citata decisione, pagg. 3-4, doc. ZFA 10.01.04/001-008, in: inc. AFD, fascicolo 10). Di fatto, la stima del valore degli autoveicoli è stata effettuata, tenendo in considerazione il valore fornito dalla ricorrente, qualora ritenuto corretto ed attendibile. Al contrario, quando i dati non sono stati ritenuti corretti e/o attendibili, si è proceduto a identificare il valore del veicolo tramite il portale EUROTAX. In entrambi i casi, in seguito si è proceduto alla stima del valore secondo il metodo deduttivo, ovvero partendo dal valore di un veicolo simile (fornito dalla ricorrente o determinato dalle autorità doganali) diminuendolo in funzione di alcuni elementi. Sulla base dell'art. 69 LD, le autorità doganali hanno calcolato i tributi in funzione dei valori di mercato validi al momento della prima importazione in Svizzera degli autoveicoli, ovvero quando gli stessi sono stati oggetto del primo contratto di noleggio concluso tra la ricorrente e la società di noleggio estera. Nella misura in cui i valori forniti dalla ricorrente e quelli individuati tramite il portale EUROTAX, si riferirebbero a valutazioni attuali (al giorno in cui si è effettuato la ricerca), le autorità doganali si sono basate sui valori a nuovo di veicoli simili i quali sono stati debitamente diminuiti in funzione di un determinato lasso di tempo. Tale periodo corrisponderebbe al tempo trascorso tra la prima immatricolazione del singolo veicolo alla prima importazione nel territorio doganale in omissione delle formalità. Con lo scopo di applicare una percentuale di svalutazione oggettivamente ragionevole, le autorità doganali si sono basate su una scala di deprezzamento creata ad-hoc (cfr. citata scala di deprezzamento, doc. ZFA 12.01/001-004; in: inc. AFD, fascicolo n. 12); la stessa è stata prodotta mediando tra di loro le svalutazioni di diverse marche di veicoli estrapolati dal portale EUROTAX. Riassumendo, le autorità doganali hanno ritenuto che i valori a nuovo dei veicoli fossero di due generi diversi: nel caso dei valori forniti dalla ricorrente, è stato considerato il valore da lei fornito (valutazione del veicolo secondo comparis) debitamente diminuito secondo la scala di deprezzamento; nel caso dei valori individuali, poiché alcuni valori prodotti dalla ricorrente sarebbero mancanti oppure errati (i dati forniti non avrebbero coinciso con quanto riscontrato a seguito della richiesta di accertamenti tramite assistenza amministrativa alle Autorità estere via Centro di Cooperazione di Polizia e Doganale [CCPD]), le autorità doganali avrebbero individuato il valore a nuovo del veicolo privo di accessori tramite il portale EUROTAX, diminuendolo debitamente secondo la scala di deprezzamento. Per ogni veicolo, esse

hanno creato una scheda ricapitolativa alla quale è stato allegato quanto fornito dalla ricorrente, le valutazioni EURO TAX, la tabella di svalutazione ed un estratto degli accertamenti eseguiti via CCPD (cfr. schede riassuntive veicoli, doc. ZFA 12.02/001-416; in: inc. AFD, fascicolo n. 12).

6.2.2 Di avviso contrario, nel proprio ricorso, la società ricorrente contesta la presa in considerazione del valore venale degli autoveicoli, in quanto di altrui proprietà e sulla quale essa non avrebbe compiuto alcuna importazione. A suo avviso, andrebbe adottato un criterio più ragionevole, basato ad esempio sul valore delle operazioni commerciali in questione, cioè l'ammontare dei corrispettivi dei noleggi calcolati in 57'536.25 euro (= totale fatture noleggio), oppure escludendo dal calcolo complessivo dei tributi l'imposta sugli autoveicoli (che non sarebbero più sul territorio svizzero) e l'IVA (che la ricorrente avrebbe già pagato sulle provvigioni). Il suo guadagno di 27'385 euro sarebbe assolutamente sproporzionato rispetto alle centinaia di migliaia di franchi pretesi per lo sdoganamento posticipato degli autoveicoli. L'approccio delle autorità doganali, quand'anche per mera ipotesi fosse giustificato da un apprezzamento completo e ponderato della fattispecie, urterebbe in maniera inaccettabile il senso di giustizia, non potendo la ricorrente impiegare in futuro questi autoveicoli come beni aziendali per trarne profitto e pagare i tributi doganali posti a suo carico. Peraltro, essa non avrebbe tratto alcun indebito profitto dal mancato pagamento dei tributi doganali. Infine, nello specifico si tratterebbe di mediazioni svolte solo occasionalmente per non scontentare i potenziali clienti non domiciliati in Svizzera. Essa avrebbe poi già subito un grave danno, mancando di liquidità aziendale a seguito del blocco da parte dell'Amministrazione federale di ingenti somme a salvaguardia delle proprie pretese. La decisione impugnata sarebbe sproporzionata e incongrua oltre i limiti del diritto, anche perché le more delle procedure l'avrebbero oltremodo gravata con l'addebito di ingenti interessi sui tributi doganali pretesi. In via residuale, la società ricorrente chiede dunque che la decisione impugnata sia riformata, definendo il debito tributario nei confronti dell'autorità inferiore in un importo equitativamente determinato, in virtù delle peculiarità della fattispecie, in conformità ai criteri di giustizia e di equità applicabili al caso concreto (cfr. ricorso 9 giugno 2021, pagg. 14-15).

6.3

6.3.1 Da quanto precede (cfr. consid. 6.2.2 del presente giudizio), risulta che la società ricorrente non mette in dubbio la necessità di ricorrere ad una stima per il calcolo dei tributi doganali in oggetto. In sostanza, essa contesta unicamente la validità del metodo di stima applicato dall'autorità inferiore e i parametri presi in considerazione, senza tuttavia esprimersi in

merito ai singoli importi ritenuti dalle autorità doganali. Poiché non è proprietaria degli autoveicoli esteri, essa ritiene infatti come inadeguato prendere il loro valore venale quale base di calcolo dei tributi doganali. A suo avviso, in tale calcolo andrebbe preso in considerazione un criterio più ragionevole, quale il valore commerciale delle operazioni in questione oppure escludendo dal calcolo l'IVA e l'imposta sugli autoveicoli.

6.3.2 Sennonché, i tributi doganali all'entrata in correlazione all'importazione di autoveicoli (dazi, IVA sull'importazione e dell'imposta sugli autoveicoli), vanno calcolati sul valore della merce importata, nello specifico, sul valore di mercato degli autoveicoli in questione valido al momento della loro prima importazione (cfr. consid. 4.3 del presente giudizio). Nella misura in cui un tale valore non era noto alle autorità doganali, è a giusta ragione che le stesse hanno effettuato una stima. Il fatto che la società ricorrente, dal suo punto di vista, si sia limitata ad ordinare/noleggiare i veicoli in questione presso le società di noleggio estere, allo scopo di rispondere alle richieste di noleggio di veicoli speciali dei suoi clienti in Svizzera, non è un elemento sufficiente tale da permettere di prendere quale base di calcolo il valore commerciale dell'operazione (il corrispettivo per il noleggio degli autoveicoli) anziché il valore di mercato dei veicoli. Quand'anche i veicoli in questione, una volta terminato il noleggio, siano stati ripresi dalle società di noleggio estero, nulla cambia al fatto che formalmente il loro ingresso nel territorio doganale svizzero comporta la riscossione dei relativi tributi doganali all'importazione. Si ricorda che, dal momento che per gli autoveicoli noleggiati difettavano i presupposti per un'ammissione temporanea in franchigia dei tributi doganali sul territorio svizzero, gli stessi andavano formalmente dichiarati e sottoposti ai tributi doganali al momento della loro prima importazione (cfr. consid. 4.4.7 del presente giudizio). Poiché nello specifico tale non è il caso, sussiste qui un'infrazione alla legislazione doganale applicabile, sicché trova applicazione l'art. 12 DPA. Le persone soggette all'obbligo di dichiarazione – tra cui rientra anche la società ricorrente, che ha ordinato gli autoveicoli, provocandone di fatto l'importazione (cfr. consid. 5.5 del presente giudizio) – sono tenute al pagamento posticipato dei tributi doganali elusi ex art. 12 DPA, ciò a prescindere dal conseguimento reale di un qualsiasi guadagno.

6.3.3 Il metodo di stima del paragone effettivo utilizzato dalle autorità doganali per fissare il valore di mercato degli autoveicoli in questione è poi riconosciuto come valido, nell'ambito delle imposte federali dirette, in correlazione alle distribuzioni dissimulate di utile. Secondo la giurisprudenza, se esiste un mercato libero, i prezzi che vi sono praticati sono determinanti e permettono un paragone effettivo con quelli che sono stati applicati nella

transazione in esame (metodo del paragone effettivo). Se non esiste un mercato libero, ma sono comunque note transazioni con le medesime caratteristiche concluse tra terzi, il prezzo litigioso dev'essere paragonato con quello che è stato praticato in queste transazioni. In assenza di transazioni paragonabili, l'esame del rispetto del principio della piena concorrenza si fonda invece su un valore ipotetico fissato secondo altri metodi, quali quello del costo maggiorato o del prezzo di rivendita (cfr. DTF 140 II 88 consid. 4.2; sentenze del TF 9C_686/2022 del 14 marzo 2023 consid. 4.2; 2C_79/2019 del 30 gennaio 2020 consid. 5.2). La sua applicazione per analogia, in ambito doganale, appare qui sostenibile. Il Tribunale non intravede motivi per discostarsene.

6.3.4 Riguardo alla richiesta di presa in conto di parametri alternativi nel calcolo dei tributi doganali, il Tribunale rileva quanto segue. Essendo le disposizioni della legislazione doganale, applicabili nel caso specifico, formulate in modo chiaro e inequivocabile, in virtù dell'art. 190 Cost., il Tribunale non può discostarsene (cfr. consid. 4.8 del presente giudizio). In tale frangente, nulla permette al Tribunale o all'autorità inferiore di ridurre i tributi doganali a carico della società ricorrente, ad esempio escludendo l'IVA sull'importazione e l'imposta sugli autoveicoli, ciò quand'anche quest'ultima non risulti essere la proprietaria degli autoveicoli in questione, per i quali viene chiesto il pagamento dei tributi doganali e quand'anche tale circostanza la gravi finanziariamente. Ne consegue che l'autorità inferiore, assoggettando la società ricorrente alla riscossione posticipata dei tributi ex art. 12 DPA, non ha violato il principio della proporzionalità (cfr. consid. 4.8 del presente giudizio). In conclusione, poiché non sono ravvisabili errori manifesti nella stima delle autorità doganali, il Tribunale non ha motivi di discostarsene, sicché la stessa va qui confermata.

6.4 Ciò indicato, tenuto conto della situazione particolare evocata dalla ricorrente, il Tribunale le segnala che gli argomenti da lei sollevati – qualora vi siano i relativi presupposti – vanno semmai fatti da lei valere nell'ambito di una richiesta di condono dei tributi doganali ai sensi dell'art. 86 LD, alla crescita in giudicato del presente giudizio (cfr. sentenza del TAF A-2871/2020 del 16 agosto 2022 consid. 4.9), e non in questa sede. In tale contesto, non vi è poi motivo di dar seguito alla richiesta della ricorrente di richiamo dall'Amministrazione federale delle contribuzioni, dei suoi fascicoli fiscali per gli anni 2014-2016 (cfr. ricorso 9 giugno 2021, pag. 15). Non si vede in cosa, detti fascicoli fiscali potrebbero esserle qui di aiuto, se non per dimostrare le sue asserite difficoltà finanziarie, elemento qui comunque ininfluenza. In applicazione dell'apprezzamento anticipato delle prove (cfr. consid. 2.3.1 del presente giudizio), tale richiesta va pertanto respinta.

7.

In definitiva, alla luce dei considerandi che precedono, la decisione impugnata va qui confermata e il ricorso respinto, per quanto ammissibile (cfr. consid. 3.3.2 del presente giudizio).

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della parte ricorrente qui integralmente soccombente (cfr. art. 1 segg. del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in 8'500 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 8'500 franchi da lei versato a suo tempo. Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione alla ricorrente di indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. art. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

(Il dispositivo è indicato alla pagina seguente)

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.

Il ricorso è respinto, per quanto ammissibile.

2.

Le spese processuali di 8'500 franchi sono poste a carico della ricorrente. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, il succitato importo verrà interamente detratto dall'anticipo spese di 8'500 franchi versato a suo tempo dalla ricorrente

3.

Non vengono assegnate indennità a titolo di spese ripetibili.

4.

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

I rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente.

La presidente del collegio:

La cancelliera:

Annie Rochat Pauchard

Sara Pifferi

Rimedi giuridici:

Contro la presente decisione può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerna, entro un termine di 30 giorni dalla sua notificazione (art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 LTF). Il termine è reputato osservato se gli atti scritti sono consegnati al Tribunale federale oppure, all'indirizzo di questo, alla posta svizzera o a una rappresentanza diplomatica o consolare svizzera al più tardi l'ultimo giorno del termine (art. 48 cpv. 1 LTF). Gli atti scritti devono essere redatti in una lingua ufficiale, contenere le conclusioni, i motivi e l'indicazione dei mezzi di prova ed essere firmati. La decisione impugnata e – se in possesso della parte ricorrente – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF).

Data di spedizione: