



---

Corte I  
A-4625/2018

## **Sentenza del 25 luglio 2019**

---

Composizione

Giudici Annie Rochat Pauchard (presidente del collegio),  
Marianne Ryter, Michael Beusch,  
cancelliera Sara Pifferi.

---

Parti

**A. \_\_\_\_\_**,  
patrocinata dall'avv. Brenno Canevascini,  
ricorrente,

contro

**Direzione generale delle dogane (DGD)**,  
Divisione principale Procedure ed esercizio,  
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,  
autorità inferiore.

---

Oggetto

TTPCP; richiesta di agevolazione per trasporti di latte alla  
rinfusa.

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

La società A.\_\_\_\_\_, con sede a X.\_\_\_\_\_, ha segnatamente per scopo statutario « (...) [...] ».

Nei propri allegati, detta società ha indicato di voler assumere dal 1° gennaio 2019 il trasporto di latte alla rinfusa, attività svolta in precedenza dalla B.\_\_\_\_\_ (padre del gerente della A.\_\_\_\_\_), C.\_\_\_\_\_. In funzione della ripresa di questa attività, la A.\_\_\_\_\_ si trova nella condizione di dovere acquistare un nuovo veicolo.

**B.**

Con scritto 29 marzo 2018, la A.\_\_\_\_\_ ha inoltrato all'Amministrazione federale delle dogane (AFD) una domanda d'agevolazione per il trasporto di latte alla rinfusa ai sensi dell'art. 12a cpv. 1 dell'ordinanza del 6 marzo 2000 concernente una tassa sul traffico pesante commisurata alle prestazioni (OTTP, RS 641.811) in combinato disposto con l'art. 12 lett. a OTTP per un veicolo polivalente, che lei sta valutando di acquistare ed utilizzare sia per il trasporto di latte alla rinfusa che per altri trasporti. Più nel dettaglio, si tratterebbe di un veicolo utilizzabile quale autocarro cisterna per il trasporto di latte alla rinfusa e, una volta rimossa la cisterna, anche quale trattore a sella. In estrema sintesi, essa ha chiesto di poter beneficiare di due conteggi distinti legati alla tassa sul traffico pesante, ossia uno in relazione al trasporto di latte alla rinfusa (75% dell'aliquota ordinaria), l'altro in relazione agli altri trasporti (100% dell'aliquota ordinaria), indicando di essere in grado di comprovare il tipo di uso effettuato del veicolo.

**C.**

Con scritto 4 aprile 2018, l'AFD – e meglio la Direzione generale delle dogane (DGD), Sezione TTPCP veicoli svizzeri (di seguito: DGD) – ha negato alla A.\_\_\_\_\_ l'agevolazione, poiché secondo l'art. 12a cpv. 1 OTTP, detta agevolazione potrebbe essere concessa soltanto se il detentore si impegna a utilizzare il veicolo esclusivamente per il trasporto di latte alla rinfusa. Per poter beneficiare di detta agevolazione, essa dovrebbe dunque utilizzare il veicolo polivalente (autocarro/trattore a sella) solo per il trasporto del latte alla rinfusa, ciò che non è tuttavia il suo caso.

**D.**

Con scritto 17 aprile 2018, la A.\_\_\_\_\_ – per il tramite del suo patrocinatore – ha chiesto alla DGD di rivedere la situazione o altrimenti di emettere una decisione formale, ribadendo i motivi alla base della sua richiesta di concessione dell'agevolazione ex art. 12a cpv. 1 OTTP e

proponendo una soluzione tecnica per quantificare l'uso esclusivo del veicolo polivalente per il trasporto di latte alla rinfusa, allorquando viene montata la sovrastruttura a cisterna.

#### **E.**

Con decisione 15 giugno 2018, la DGD ha formalmente respinto la richiesta di concessione dell'agevolazione ai sensi dell'art. 12a cpv. 1 OTTP, ribadendo in sostanza che la stessa non è possibile per un veicolo polivalente che non viene utilizzato esclusivamente per il trasporto del latte alla rinfusa, così come richiesto espressamente dall'art. 12 lett. a OTTP e dall'art. 12a cpv. 1 lett. b OTTP. In detta decisione, l'autorità indica anche i motivi alla base dell'agevolazione, precisando che nel caso della A.\_\_\_\_\_ il suo veicolo non adempirebbe determinati criteri (latte raccolto decentrale in regioni remote, trasporto di latte non effettuabile tramite ferrovia, utilizzo del veicolo limitato al trasporto di latte, senza possibilità di effettuare trasporti di ritorno, particolare configurazione del veicolo, ecc.)

#### **F.**

Avverso la predetta decisione, la A.\_\_\_\_\_ (di seguito: ricorrente o società ricorrente) – sempre per il tramite del suo patrocinatore – ha inoltrato ricorso 14 agosto 2018 dinanzi al Tribunale, postulandone l'annullamento. Protestando tasse, spese e ripetibili, in estrema sintesi, la società ricorrente sostiene di soddisfare invero i presupposti alla base della concessione dell'agevolazione ex art. 12 lett. a OTTP, ribadendo di poter quantificare con esattezza l'uso del veicolo per il trasporto di latte alla rinfusa, nonché quella parte di attività non soggetta all'agevolazione, senza causare un dispendio maggiore. A suo avviso, l'agevolazione non dovrebbe essere vincolata al veicolo, bensì in base alla sovrastruttura ch'esso monta. In tale frangente, essa critica il sistema adottato dall'AFD limitante l'utilizzo polivalente dei veicoli, esigendo che sulla loro licenza edilizia figuri la dicitura « *può essere impiegato soltanto per il trasporto di latte* ». Dall'interpretazione della legge risulterebbe altresì che anche un rimorchio-cisterna, rientrando sotto la categoria di veicolo, potrebbe essere oggetto dell'agevolazione indipendentemente da un'eventuale parte anteriore motrice. Essa solleva poi una disparità di trattamento con il trasporto di legname greggio per il quale sarebbe prevista all'art. 11 cpv. 2 OTTP un'agevolazione anche nel caso in cui il veicolo non viene utilizzato esclusivamente per detto tipo di trasporto. Imponendo di utilizzare la motrice per un rimorchio specifico, l'interpretazione dell'AFD lederebbe inoltre la sua libertà economica.

#### **G.**

Con risposta 9 ottobre 2018, la DGD (di seguito: autorità inferiore) ha

postulato il rigetto del ricorso, prendendo puntualmente posizione sulle censure della ricorrente e riconfermandosi nella propria decisione, sottolineando in particolare che per la concessione dell'agevolazione fiscale ex art. 12 lett. a OTTP è l'intero veicolo polivalente – ovvero la combinazione trattore a sella con rimorchio-cisterna – a dover soddisfare l'esigenza dell'uso esclusivo per il trasporto di latte.

#### **H.**

Con replica spontanea del 2 novembre 2018, la società ricorrente ha fornito ulteriori motivi a sostegno della sua richiesta d'agevolazione, sollevando altresì una violazione della tutela dell'ambiente.

#### **I.**

Con duplice del 7 dicembre 2018, l'autorità inferiore ha preso posizione sugli ulteriori argomenti della ricorrente, riconfermandosi per il resto nella propria decisione e nella propria risposta.

#### **J.**

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

### **Diritto:**

#### **1.**

**1.1** Giusta l'art. 31 LTAF, il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 PA. In particolare, le decisioni pronunciate dall'AFD, per il tramite della DGD, circa la concessione di un'agevolazione per trasporti di latte alla rinfusa ai sensi dell'art. 12a cpv. 1 OTTP possono essere impugnate dinanzi al Tribunale (cfr. art. 33 lett. d LTAF; art. 23 cpv. 4 della legge federale del 19 dicembre 1997 concernente una tassa sul traffico pesante commisurata alle prestazioni [LTTP, RS 641.81]). Il Tribunale è dunque competente per dirimere la presente vertenza. Fatta eccezione per quanto prescritto direttamente dalla LTAF come pure da eventuali normative speciali, la procedura dinanzi al Tribunale è di principio retta dalla PA (cfr. art. 37 LTAF; art. 2 cpv. 4 PA).

**1.2** Il presente ricorso è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (art. 52 PA). L'atto impugnato è una decisione della DGD fondata sul diritto pubblico federale giusta l'art. 5 PA, che nega alla società ricorrente la concessione dell'agevolazione di cui all'art. 12a cpv. 1 OTTP. In tale

frangente, la società ricorrente risulta chiaramente legittimata a ricorrere ex art. 48 cpv. 1 PA. Il ricorso è pertanto ricevibile in ordine e deve essere 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 (cfr. art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (cfr. art. 49 lett. b PA) nonché l'inadeguatezza (cfr. art. 49 lett. c PA; cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>a</sup> ed. 2013, 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<sup>a</sup> ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *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 in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 140 I 285 consid. 6.3.1; 119 III 70 consid. 1; MOOR/POLTIER, *op. cit.*, no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

## **3.**

**3.1** Anche l'interpretazione di disposizioni del diritto pubblico si basa sui metodi usuali di interpretazione delle norme di legge, ovvero l'interpretazione letterale, sistematica, teleologica e storica. Per prassi costante la

legge è da interpretare in primo luogo procedendo dalla sua lettera (interpretazione letterale). Se il testo non è perfettamente chiaro, se più interpretazioni del medesimo sono possibili, deve essere ricercata la vera portata della norma, prendendo in considerazione tutti gli elementi d'interpretazione, in particolare lo scopo della disposizione, il suo spirito nonché i valori sui quali essa trova fondamento (interpretazione teleologica). Pure di rilievo è il senso che essa assume nel proprio contesto (interpretazione sistematica). I lavori preparatori, segnatamente laddove una disposizione non è chiara oppure si presta a diverse interpretazioni, costituiscono un mezzo valido per determinarne il senso ed evitare così di incorrere in interpretazioni erronee (interpretazione storica; DTF 138 III 166 consid. 3.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-7514/2014 del 4 febbraio 2016 consid. 2.4.1 con rinvii). Allorquando è chiamato ad interpretare la legge, il Tribunale non privilegia un criterio d'interpretazione in particolare; per accedere al vero senso di una norma preferisce, pragmaticamente, ispirarsi a un pluralismo interpretativo (cfr. DTF 140 II 202 consid. 5.1; 139 IV 270 consid. 2.2; 135 III 483 consid. 5.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-7514/2014 del 4 febbraio 2016 consid. 2.4.1). Se sono possibili più interpretazioni, dà la preferenza a quella che meglio si concilia con la Cost. (cfr. DTF 131 II 562 consid. 3.5; 131 II 710 consid. 4.1; 130 II 65 consid. 4.2).

**3.2** Le istruzioni dell'Amministrazione federale (come le Info IVA, le informazioni generali, le direttive, le circolari, i regolamenti doganali, ecc.) non sono vincolanti per le autorità giudiziarie (cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 2.173 seg.). I Tribunali devono tuttavia tenerne conto nell'ambito dei loro giudizi, allorquando le predette istruzioni consentono l'interpretazione corretta e adeguata delle disposizioni di legge applicabili nel caso specifico (cfr. DTF 141 II 401 consid. 4.2.2; 123 II 16 consid. 7; [tra le tante] sentenze del TAF A-714/2018 del 23 gennaio 2019 consid. 2.2; A-2675/2016 del 25 ottobre 2016 consid. 1.4; A-5099/2015 del 20 gennaio 2016 consid. 1.6).

#### **4.**

**4.1** 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. [tra le tante] sentenze del TAF A-5028/2013 del 12 maggio 2014 consid. 4.1.4.1; A-817/2013 del 7 ottobre 2013 consid. 4.6 con rinvii). Detta norma non osta all'esame della costituzionalità, tuttavia essa sancisce l'applicazione del diritto federale quand'anche venga accertata la violazione della Costituzione e – eventualmente – del diritto internazionale (cfr. DTF 131 II 562

consid. 3.2; sentenza del TAF A-4620/2008 del 19 gennaio 2009 consid. 4.1 con rinvii; cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 2.177).

**4.2** Qualora una legge federale deleghi la competenza legislativa all'esecutivo, le relative norme di delega rientrano nel campo di applicazione dell'art. 190 Cost (cfr. DTF 131 II 256 consid. 3.2; sentenza del TAF A-4620/2008 del 19 gennaio 2009 consid. 4.2). Nell'ambito di un ricorso, il Tribunale può esaminare la conformità di un'ordinanza alla legge e alla Costituzione (controllo concreto delle norme). L'ampiezza del potere di apprezzamento dipende dalla questione a sapere se si tratta di un'ordinanza dipendente o indipendente (cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 2.177). Nell'esame della legalità di un'ordinanza dipendente fondata – come in concreto – su di una delega legislativa, il Tribunale verifica se il Consiglio federale è rimasto nei limiti del potere conferitogli dalla legge. Accertata la legalità di un'ordinanza, il Tribunale ne esamina altresì la costituzionalità, purché la legge non autorizzi il Consiglio federale a discostarsene. Quando la delega legislativa accorda all'esecutivo un ampio potere di apprezzamento, giusta l'art. 190 Cost., lo stesso è vincolante per il Tribunale. Nell'ambito di questo esame, il Tribunale non deve pertanto sostituire il proprio potere di apprezzamento a quello del Consiglio federale. Esso deve limitarsi ad esaminare se l'ordinanza sconfini manifestamente dal quadro fissato dalla legge o se per altri motivi appare contraria alla legge o alla Costituzione. In tale frangente, il Tribunale può esaminare se una norma di un'ordinanza si basa su motivi validi o violi l'art. 9 Cost., in quanto priva di senso o utilità, oppure perché opera distinzioni giuridiche che non trovano giustificazione alcuna nella fattispecie da disciplinare o omette delle distinzioni giuridiche laddove invece necessarie (cfr. DTF 141 II 169 consid. 3.4; 140 II 194 consid. 5.8; 136 II 337 consid. 5.1; 130 V 472 consid. 6.1; DTAF 2016/24 consid. 2.3.2 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-453/2017 del 26 ottobre 2017 consid. 2.7; A-2495/2016 del 20 gennaio 2017 consid. 5.1; A-4620/2008 del consid. 4.2-4.4; cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 2.177 seg.).

Il Tribunale deve poi limitarsi a verificare che la disposizione litigiosa sia atta a realizzare oggettivamente lo scopo che si prefigge la legge senza preoccuparsi, in particolare, di sapere se essa costituisca il mezzo maggiormente appropriato per il raggiungimento di tale scopo (cfr. DTF 130 V 472 consid. 6.1). Il Consiglio federale è infatti responsabile circa l'idoneità della misura ordinata, sicché non spetta al Tribunale determinarsi circa la sua pertinenza dal punto di vista politico o economico (cfr. DTF 141 II 169 consid. 3.4; 140 II 194 consid. 5.8; 136 II 337 consid. 5.1; 130 V 472 consid. 6.1; DTAF 2016/24 consid. 2.3.2 con rinvii; 2014/8 consid. 2.4; [tra

le tante] sentenze del TAF A-453/2017 del 26 ottobre 2017 consid. 2.7; A-2495/2016 del 20 gennaio 2017 consid. 5.1; A-4620/2008 del consid. 4.2-4.4; cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 2.177 seg.).

## **5.**

Nel caso in disamina, oggetto del litigio è la questione giuridica a sapere se un « veicolo polivalente » – ovvero un veicolo utilizzabile sia quale autocarro cisterna per il trasporto di latte (con sovrastruttura: cisterna per il trasporto di latte con impianto di pompaggio e misurazione) e, una volta rimossa la cisterna, quale trattore a sella per il trasporto di altri materiali (con sovrastruttura: ralla per l'aggancio di semirimorchi) – possa o meno beneficiare dell'agevolazione fiscale per il trasporto di latte alla rinfusa ai sensi dell'art. 12 lett. a OTTP e dell'art. 12a cpv. 1 OTTP, in combinato disposto con l'art. 4 cpv. 1 LTTP.

In tale contesto, prima di pronunciarsi al riguardo (cfr. consid. 6 del presente giudizio), per il Tribunale si tratta innanzitutto di definire le condizioni alla base della concessione dell'agevolazione fiscale per il trasporto di latte alla rinfusa ai sensi dell'art. 12 lett. a OTTP e dell'art. 12a cpv. 1 OTTP, in relazione all'art. 4 cpv. 1 LTTP, riprendendo puntualmente le censure dell'autorità inferiore e della società ricorrente, laddove di rilievo per l'interpretazione e la delimitazione del campo di applicazione della predetta agevolazione (cfr. consid. 5.1-5.6 del presente giudizio).

## **5.1**

**5.1.1** Giusta l'art. 85 cpv. 1 Cost., la Confederazione può riscuotere sul traffico pesante una tassa commisurata alle prestazioni o al consumo, per quanto tale traffico causi alla collettività costi che non possono essere coperti con altre prestazioni o tasse. L'art. 85 cpv. 2 Cost. precisa che il prodotto netto della tassa è impiegato per coprire le spese connesse ai trasporti terrestri (cfr. sentenza del TF 2C\_492/2017 del 20 ottobre 2017 consid. 4.1; DTAF 2018 III/3 consid. 2.1; sentenze del TAF A-2997/2016 del 6 aprile 2017 consid. 3.1.1; A-309/2016 del 14 giugno 2016 consid. 3; A-4016/2012 del 6 marzo 2013 consid. 3.1).

**5.1.2** Sulla base dell'art. 85 Cost., dal 1° gennaio 2001 è riscossa una tassa sul traffico pesante commisurata alle prestazioni (TTPCP) per l'utilizzazione delle strade pubbliche (cfr. art. 2 LTTP) sui veicoli pesanti a motore e sui rimorchi immatricolati in Svizzera e all'estero, destinati al trasporto di beni o di persone (cfr. art. 3 LTTP). Lo scopo della tassa è quello di far sì che, a lungo termine, il traffico pesante copra i costi d'infrastruttura ad esso imputabili e quelli a carico della collettività, in

quanto esso non compensi già tali costi con altre prestazioni o tasse (cfr. art. 1 cpv. 1 LTTP). Detto in altri termini, la tassa è soggetta al principio di causalità. Ai fini del computo, sono considerati, oltre ai costi dell'infrastruttura (costruzione, gestione e manutenzione delle strade) anche i costi esterni (salute, inquinamento fonico, incidenti, danni agli immobili; cfr. messaggio dell'11 settembre 1996 a sostegno di una legge federale concernente la tassa sul traffico pesante commisurata alle prestazioni [di seguito: messaggio LTTP], FF 1996 V 407, 410 e 433). La tassa contribuisce a migliorare le condizioni quadro della ferrovia sul mercato dei trasporti e ad incrementare il trasporto delle merci per ferrovia (cfr. art. 1 cpv. 2 LTTP; sentenza del TF 2C\_492/2017 del 20 ottobre 2017 consid. 4.2-4.3; DTAF 2018 III/3 consid. 2.2; 2013/26 consid. 2.1; sentenze del TAF A-2997/2016 del 6 aprile 2017 consid. 3.1.2 con rinvii; A-309/2016 del 14 giugno 2016 consid. 3; A-4016/2012 del 6 marzo 2013 consid. 3.1).

**5.1.3** La tassa è calcolata in base al peso totale massimo autorizzato del veicolo e ai chilometri percorsi. Nel caso di veicoli combinati, il peso totale massimo autorizzato dei veicoli trattori può essere utilizzato come base di calcolo della tassa. La tassa può inoltre essere riscossa in funzione delle emissioni o del consumo (cfr. art. 6 LTTP; cfr. DTAF 2013/26 consid. 2.1; sentenze del TAF A-2997/2016 del 6 aprile 2017 consid. 3.2.4 con rinvii; A-4016/2012 del 6 marzo 2013 consid. 3.1). Il Consiglio federale disciplina l'esecuzione della riscossione della tassa (cfr. art. 10 cpv. 1 LTTP; sentenza del TAF A-4016/2012 del 6 marzo 2013 consid. 3.1). È assoggettato al pagamento della tassa il detentore del veicolo; nel caso di veicoli esteri è assoggettato anche il conducente (cfr. art. 5 cpv. 1 LTTP). Il detentore è sempre la persona in nome della quale viene immatricolato il veicolo ai sensi dell'art. 3 LTTP (cfr. sentenza del TAF A-2997/2016 del 6 aprile 2017 consid. 3.2.2 con rinvii).

**5.1.4** A tenore dell'art. 2 cpv. 1 OTTP, gli autoveicoli di trasporto e i rimorchi di trasporto secondo gli artt. 11 cpv. 1 e 20 cpv. 1 dell'ordinanza del 19 giugno 1995 concernente le esigenze tecniche per i veicoli stradali (OETV, RS 741.41) sono assoggettati alla tassa, sempre che il loro peso totale giusta l'art. 7 cpv. 4 OETV sia superiore a 3,5 tonnellate. I veicoli assoggettati alla tassa sono in particolare designati all'art. 2 cpv. 2 OTTP (cfr. sentenza del TAF A-4016/2012 del 6 marzo 2013 consid. 3.2), tra cui rientrando segnatamente gli autocarri (lett. c), i trattori a sella (lett. f), gli autoarticolati (lett. f) e i rimorchi per il trasporto di cose (lett. i).

**5.1.4.1** Giusta l'art. 11 cpv. 1 OETV, sono « autoveicoli di trasporto » gli autoveicoli destinati al trasporto di persone o di cose nonché gli autoveicoli

che trainano rimorchi. In virtù dell'art. 12 cpv. 1 OETV, gli autoveicoli di trasporto sono suddivisi nelle classi M e N ai sensi della direttiva 2007/46/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 settembre 2007 che istituisce un quadro per l'omologazione dei veicoli a motore e dei loro rimorchi, nonché dei sistemi, componenti ed entità tecniche destinati a tali veicoli (« direttiva quadro »; GU L 263/1 del 9.10.2007). Gli autoveicoli di trasporto della classe M sono autoveicoli per il trasporto di persone, quelli della classe N autoveicoli per il trasporto di cose. Sono segnatamente autoveicoli di trasporto, gli autocarri e i trattori a sella nonché gli autoarticolati. Giusta l'art. 11 cpv. 2 lett. f OETV, gli « autocarri » sono autoveicoli pesanti per il trasporto di cose (classi N<sub>2</sub> e N<sub>3</sub>) con nove posti a sedere al massimo, compreso quello del conducente. Giusta l'art. 11 cpv. 2 lett. i OETV, i « trattori a sella » sono autoveicoli (classe N) costruiti per trainare semirimorchi; possono avere un ponte di carico proprio. L'« autoarticolato » è la combinazione di un trattore a sella e di un semirimorchio. Per la classificazione quali veicoli pesanti o leggeri è determinante soltanto il peso totale del trattore a sella.

**5.1.4.2** Giusta l'art. 20 cpv. 1 OETV, i « rimorchi di trasporto » sono rimorchi adibiti al trasporto di persone o cose. I rimorchi il cui interno è adibito a locale (officina, magazzino di vendita, locale d'esposizione, ufficio, laboratorio, ecc.) sono equiparati ai rimorchi di trasporto. Secondo l'art. 19 cpv. 1 OETV, i « rimorchi » sono veicoli senza dispositivo di propulsione proprio, costruiti per essere trainati da altri veicoli, ai quali sono accoppiati in modo snodato mediante un idoneo dispositivo di agganciamento. I dispositivi di traino mobili non sono considerati rimorchi. Giusta l'art. 20 cpv. 1 lett. a OETV, i « rimorchi per il trasporto di cose » sono rimorchi muniti di ponte di carico, di cisterne o di altri spazi destinati al trasporto di cose. Giusta l'art. 66 cpv. 1 OETV, le carrozzerie amovibili quali contenitori, cisterne, sili e ponti di carico sono considerate parti del veicolo. Gli autoveicoli con cisterne o sili devono adempiere ai requisiti tecnici di cui all'art. 125 OETV. Per quanto concerne le cisterne destinate al trasporto di sostanze allo stato liquido che non sono merci pericolose ai sensi dell'ordinanza del 29 novembre 2002 concernente il trasporto di merci pericolose su strada (SDR, RS 741.621), l'art. 125 cpv. 1 OETV esige che le stesse dispongano di scomparti stagni o scomparti comunicanti delimitati da frangiflutti di volume massimo pari a 7500 l, su riserva di quanto disposto dall'art. 125 cpv. 1<sup>bis</sup> e 1<sup>ter</sup> OETV.

## 5.2

**5.2.1** L'art. 4 LTTP disciplina le eccezioni e le esenzioni alla tassa. L'art. 4 cpv. 1 LTTP prevede espressamente che il Consiglio federale può esentare totalmente o parzialmente dalla tassa determinate categorie di veicoli o i veicoli con scopi d'impiego particolari, oppure può adottare un disciplinamento speciale. Ciò facendo deve tuttavia osservare il principio dell'imputazione adeguata dei costi non coperti (principio di causalità). I veicoli svizzeri ed esteri devono essere parificati. Secondo il messaggio LTTP, si tratta di una norma di delega intesa a creare la possibilità di esonerare eccezionalmente dall'imposizione determinate categorie di veicoli o determinati veicoli, nell'ambito del quale il legislatore ha conferito al Consiglio federale un grande potere d'apprezzamento (cfr. messaggio LTTP, FF 1996 V 407, 433 seg.; decisione della Commissione federale di ricorso in materia doganale [CRD] del 6 luglio 2004, in: Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione [GAAC] 68.166 consid. 2b; cfr. parimenti, consid. 4.2 del presente giudizio). Di fatto, all'epoca il legislatore aveva in particolare pensato ai veicoli militari, ai veicoli di trasporto della Confederazione e delle imprese di trasporto concessionarie che garantiscono il traffico di linea, ai veicoli agricoli, ai veicoli elettrici e ai trasporti umanitari (cfr. messaggio LTTP, FF 1996 V 407, 433 seg.; sentenze del TF 2C\_423/2014 del 30 luglio 2015 consid. 4.2.2; 2C\_425/2014 del 18 luglio 2015 consid. 4.2.2; DTAF 2018 III/3 consid. 2.3.1; sentenze del TAF A-3274/2017 del 14 febbraio 2018 consid. 3.3.1; A-340/2015 del 28 novembre 2016 consid. 4.3.6).

In tale contesto, sia il legislatore che la giurisprudenza hanno avuto modo di precisare che l'art. 4 cpv. 1 LTTP va tuttavia inteso in senso « ristretto », ovvero applicato in maniera restrittiva nel rispetto del principio della copertura dei costi (cfr. messaggio LTTP, FF 1996 V 407, 433 seg.; sentenze del TF 2C\_423/2014 del 30 luglio 2015 consid. 4.2.2; 2C\_425/2014 del 18 luglio 2015 consid. 4.2.2; DTAF 2018 III/3 consid. 2.3.1; sentenze del TAF A-3274/2017 del 14 febbraio 2018 consid. 3.3.1; A-340/2015 del 28 novembre 2016 consid. 4.3.6). In altri termini, le riduzioni rispettivamente le esenzioni devono essere concesse in modo restrittivo (cfr. decisione della CRD del 6 luglio 2004, in: GAAC 68.166 consid. 2b).

**5.2.2** Sulla base di detta delega di competenza, agli artt. 11, 12 e 12a OTTP il Consiglio federale ha previsto la concessione – a determinate condizioni restrittive – di un'agevolazione fiscale nel caso particolare del trasporto di legname greggio, di latte alla rinfusa e di animali da reddito.

Più nel dettaglio, l'art. 11 OTTP disciplina il trasporto di legname greggio. Esso prevede l'applicazione della tassa agevolata pari al 75 % delle

aliquote ordinarie di cui agli artt. 14 cpv. 1 e 14a cpv. 1 OTTP per i veicoli con i quali viene trasportato esclusivamente legname greggio (cfr. art. 11 cpv. 1 OTTP) e, su richiesta, una restituzione di 2.10 franchi per m<sup>3</sup> di legname greggio trasportato per i veicoli che non trasportano esclusivamente legname greggio (cfr. art. 11 cpv. 2 OTTP).

L'art. 12 OTTP disciplina invece il trasporto di latte alla rinfusa e di animali da reddito. Nella sua versione attualmente in vigore, esso prevede l'applicazione della tassa agevolata pari al 75 % delle aliquote ordinarie di cui agli artt. 14 cpv. 1 e 14a cpv. 1 OTTP per i veicoli per il trasporto di latte con i quali viene trasportato esclusivamente latte alla rinfusa (cfr. art. 12 cpv. 1 lett. a OTTP) e per i veicoli per il trasporto di bestiame, ad eccezione di quelli per il trasporto di cavalli, utilizzati esclusivamente per il trasporto di animali da reddito (cfr. art. 12 cpv. 1 lett. b OTTP). Diversamente dal trasporto di legname greggio, per il trasporto di latte alla rinfusa e di animali da reddito non è tuttavia prevista alcuna restituzione della tassa per i veicoli che non trasportano esclusivamente dette merci.

Quanto a lui, l'art. 12a cpv. 1 OTTP sancisce le condizioni alla base della concessione dell'agevolazione fiscale di cui all'art. 11 cpv. 1 OTTP e all'art. 12 OTTP. Ai sensi di detta norma, l'agevolazione viene concessa soltanto se il detentore chiede tale agevolazione presso l'AFD all'atto di ogni messa in circolazione del veicolo (lett. a) e si impegna a utilizzare il veicolo esclusivamente per gli scopi menzionati nell'art. 11 cpv. 1 OTTP o nell'art. 12 OTTP (lett. b). L'art. 12a cpv. 2 OTTP precisa poi che il detentore deve conservare per cinque anni tutti i documenti e giustificativi rilevanti per l'agevolazione. Il detentore deve comprovare all'AFD, su richiesta della stessa, il rispetto dell'impegno di cui all'art. 12 cpv. 1 lett. b OTTP. Se constatata che il veicolo non è stato utilizzato debitamente, l'AFD revoca l'agevolazione ai sensi dell'art. 12a cpv. 3 OTTP.

### **5.2.3**

**5.2.3.1** Sulla base dell'art. 45 cpv. 2 OTTP, secondo cui l'emanazione delle disposizioni necessarie all'esecuzione dell'OTTP compete espressamente all'AFD, quest'ultima ha sviluppato la sua prassi disciplinando la procedura di richiesta dell'agevolazione ai sensi dell'art. 12a cpv. 1 OTTP. Per quanto concerne specificamente il trasporto di latte alla rinfusa, essa prevede che l'agevolazione deve essere richiesta mediante l'apposito modulo 56.98 denominato « TTPCP; domanda di agevolazione per trasporti di latte alla rinfusa » e alle condizioni precisate nella direttiva « trasporti di latte alla rinfusa » ivi acclusa (versione gennaio 2017; cfr. atto n. 8 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: inc. DGD]; parimenti, in:

< <https://www.ezv.admin.ch> > Informazioni per ditte > Trasporto, documenti di viaggio e tasse sul traffico stradale > Tasse sul traffico pesante [TTPCP e TFTP] > TTPCP – Veicoli immatricolati in Svizzera > Restituzioni e agevolazioni > Latte > 56.98 Domanda di agevolazione per trasporto di latte alla rinfusa >, consultato il 22.05.2019). In proposito, è qui doveroso precisare che detta prassi è stata sviluppata sotto l'egida del vecchio art. 12 cpv. 1 OTTP secondo cui erano i « veicoli cisterna per il trasporto di latte » (cfr. RU 2000 1170) a poter beneficiare dell'agevolazione e continua ad essere applicata sotto l'egida del vigente art. 12 lett. a OTTP che utilizza ora il termine di « veicoli per il trasporto di latte » (cfr. modifica del 9 marzo 2018 in vigore dal 1° maggio 2018, RU 2018 1521).

Più concretamente, nel citato modulo 56.98 viene precisato che l'agevolazione per il trasporto di latte può essere richiesta per i veicoli che:

« [...] corrispondono a degli autocarri con la forma di carrozzeria "cisterna per il latte" oppure di trattori a sella sulla cui licenza di circolazione figura la menzione "può essere impiegato soltanto per il trasporto di latte". Questi veicoli vengono **esclusivamente** utilizzati per il trasporto di latte alla rinfusa [...]».

In merito ai rimorchi / semirimorchi, il modulo 56.98 precisa quanto segue:

« [...] Essi vengono assoggettati alla tassa unitamente al veicolo trattore. I rimorchi / semirimorchi devono quindi assolutamente avere la forma di carrozzeria "cisterna per il latte". Il traino di altri rimorchi / semirimorchi non è ammesso; in siffatti casi **decade** il diritto all'imposizione ridotta. La tassa viene riscossa posticipatamente e viene introdotta un'eventuale procedura penale [...] ».

La direttiva riprende poi quanto indicato nel modulo 56.98, definendo in maniera chiara, oltre alla nozione di latte alla rinfusa (cfr. punto 2.1), anche la nozione di « veicolo cisterna per il trasporto di latte » soggetto all'agevolazione fiscale (cfr. punto 2.2), come segue:

« [...] Per veicoli cisterna per il trasporto di latte s'intendono:

- i veicoli la cui licenza di circolazione menziona la forma di carrozzeria "cisterna per il latte"
- i trattori a sella destinati **esclusivamente** ai trasporti di latte alla rinfusa sulla cui licenza di circolazione figura la menzione "Può essere impiegato soltanto per il trasporto di latte" [...] ».

La direttiva precisa altresì che l'agevolazione va chiesta alla DGD, « [...] all'atto di ogni messa in circolazione, anche se il rispettivo veicolo è stato messo fuori circolazione solo temporaneamente [...] » (cfr. punto 3).

**5.2.3.2** Sempre sulla base dell'art. 45 cpv. 2 OTTP, l'AFD ha altresì emanato il regolamento denominato « Regolamento 15-02-12 Trasporti di latte alla rinfusa » del 1° gennaio 2019 (cfr. in: < <https://www.ezv.admin.ch> > Informazioni per ditte > Trasporto, documenti di viaggio e tasse sul traffico stradale > Tasse sul traffico pesante [TTPCP e TFTP] > TTPCP – Veicoli immatricolati in Svizzera > Restituzioni e agevolazioni > Latte > R 15-02-12 Trasporti di latte alla rinfusa >, consultato il 22.05.2019), nel quale ha ripreso testualmente le definizioni contenute nella direttiva acclusa al modulo 56.98, segnatamente quella di veicoli cisterna di latte (cfr. punto 2):

« [...] Per veicoli cisterna per il trasporto di latte s'intendono:

- *i veicoli la cui licenza di circolazione menziona la forma di carrozzeria "cisterna per il latte"*
- *i trattori a sella destinati **esclusivamente** ai trasporti di latte alla rinfusa sulla cui licenza di circolazione figura la menzione "Può essere impiegato soltanto per il trasporto di latte" [...]* ».

**5.2.3.3** L'esigenza dell'iscrizione nella licenza di circolazione della menzione « Può essere impiegato soltanto per il trasporto di latte », è altresì ripresa nella direttiva dell'Associazione dei servizi della circolazione (ASA) denominata « Direttive n. 6, Iscrizioni di condizioni speciali e autorizzazioni nella licenza di circolazione e nell'autorizzazione speciale dei veicoli e dei trasporti » (cfr. atto n. 9 dell'inc. DGD):

Cifra	Testo della condizione	Basi legali e fonti d'informazione	Spiegazioni
272	Può essere utilizzato solo per il trasporto di latte.	OTTP art. 12 l'AFD 21.09.2000 sulla TTPCP punto 5	Solo per veicoli trasporto latte, i quali beneficiano di una TTPCP ridotta.

**5.3** Ciò posto, in concreto si pone innanzitutto la questione fondamentale a sapere che cosa si debba intendere per « veicolo per il trasporto di latte » ai sensi dell'art. 12 lett. a OTTP, detta nozione – così come definita dalla prassi amministrativa dell'AFD appena esposta (cfr. consid. 5.2.3 del presente giudizio) – essendo qui recisamente contestata dalla società ricorrente. Detto in altri termini, si tratta di verificare se è a giusta ragione che l'AFD ha ritenuto nella propria prassi che solo gli autocarri cisterna (cisterna fissa) e i trattori a sella con il relativo rimorchio cisterna (cisterna mobile), utilizzati esclusivamente per il trasporto di latte alla rinfusa rientrano sotto la nozione di « veicolo per il trasporto di latte » soggetti all'agevolazione fiscale dell'art. 12 lett. a OTTP.

**5.3.1** In proposito, nei propri allegati la società ricorrente sostiene che la nozione di veicolo dell'art. 12 lett. a OTTP costituirebbe un termine generico e aperto, nel quale rientrerebbero anche i rimorchi cisterna, da considerarsi come un oggetto autonomo, nonché indipendente da un'eventuale parte anteriore motrice. Alla luce dell'art. 3 OTTP e dell'art. 4 cpv. 1 LTTP, anche un rimorchio costituirebbe un veicolo ai sensi dell'art. 12 lett. a OTTP. A suo avviso, per « veicolo per il trasporto di latte » non andrebbe inteso obbligatoriamente un camion cisterna da latte dove non sia possibile staccare la parte motrice dalla cisterna. Anche prendendo in considerazione la versione del 2016 dell'art. 12 OTTP che utilizzava il termine di « veicolo cisterna per il trasporto di latte », il termine di veicolo non sarebbe da intendersi restrittivamente quale camion cisterna. Secondo lei, sarebbe qui irrilevante se una cisterna del latte sia indipendente o meno dalla parte anteriore del camion. Per veicolo andrebbe inteso anche un rimorchio-cisterna. I diversi trattamenti fiscali riservati ad un camion da latte e ad un rimorchio da latte (utilizzato esclusivamente per il trasporto del latte) con parte motrice indipendente, rispettivamente riutilizzabile, apparirebbero come n'ingiustificata differenziazione di due fattispecie uguali. Dal momento che sarebbe tecnicamente possibile ricostruire i km percorsi ed il tempo d'utilizzo del rimorchio del latte (veicolo), la mancata applicazione dell'art. 12 lett. a OTTP alla fattispecie non sarebbe oggettivamente giustificabile (cfr. ricorso 14 agosto 2018, punti 13 e 14). Con la revisione dell'OTTP e dell'art. 12 lett. a OTTP, vi sarebbe poi stata la volontà legislativa di ampliare il campo d'applicazione dell'agevolazione fiscale. Tale ampliamento s'imporrebbe anche tenuto conto delle attuali oggettive difficoltà che il settore del commercio del latte starebbe subendo (cfr. replica spontanea del 2 novembre 2018, pag. 3 seg.).

Al riguardo, l'autorità inferiore ha sottolineato che – a prescindere dalla definizione di « veicolo per il trasporto di latte » – le condizioni per un'agevolazione applicata al veicolo trattore e al rimorchio sarebbero le stesse. L'agevolazione viene da lei accordata unicamente se il veicolo trattore e il rimorchio, ossia la combinazione dei due veicoli, sono destinati esclusivamente per lo stesso tipo di trasporto. Un rimorchio o un semirimorchio sarebbero da considerarsi dei veicoli ai sensi della LTTP e dell'OTTP. Il rimorchio verrebbe tassato insieme al veicolo trattore. Una sovrastruttura rimovibile quale una cisterna, non sarebbe da considerarsi un veicolo (cfr. risposta 9 ottobre 2018, punto 9).

### **5.3.2**

**5.3.2.1** Ciò premesso, il Tribunale rileva come nella sua attuale vigente versione, l'art. 12 OTTP sia formulato come segue:

*« Per i seguenti veicoli la tassa ammonta al 75 per cento delle aliquote di cui agli articoli 14 capoverso 1 e 14a capoverso 1:*

- a. veicoli per il trasporto di latte con i quali viene trasportato esclusivamente latte alla rinfusa;*
- b. veicoli per il trasporto di bestiame, ad eccezione di quelli per il trasporto di cavalli, utilizzati esclusivamente per il trasporto di animali da reddito ».*

Dal suo tenore letterario risulta che solo i « veicoli per il trasporto di latte » possono beneficiare dell'agevolazione fiscale, purché trasportino « esclusivamente » latte alla rinfusa. Con l'utilizzo del termine « esclusivamente » (in francese « uniquement », in tedesco « ausschliesslich »), il Tribunale osserva come l'accento sia qui chiaramente posto sull'uso esclusivo del veicolo per il trasporto del latte alla rinfusa, condizione sine qua non per la concessione dell'agevolazione ai sensi dell'art. 12 lett. a OTTP, valida anche nel caso del trasporto di animali da reddito (cfr. art. 12 lett. b OTTP) nonché di legname greggio (cfr. art. 11 cpv. 1 OTTP), ripresa testualmente dall'art. 12a cpv. 1 lett. b OTTP ove viene espressamente richiesto al detentore d'impegnarsi ad utilizzare il veicolo esclusivamente per uno dei summenzionati trasporti. In tale frangente, a mente del Tribunale, già dal tenore letterario l'uso polivalente di un veicolo risulta escluso dall'agevolazione fiscale degli artt. 11 e 12 OTTP.

Per quanto concerne la nozione di « veicoli per il trasporto di latte », il Tribunale rileva invece che la stessa è ripresa analogamente nella versione in lingua tedesca con il termine « Milch-Transportfahrzeuge », mentre nella versione in lingua francese viene utilizzato il termine generico di « véhicules ». Benché né la LTTP, né l'OTTP definiscano che cosa si debba intendere per « veicoli per il trasporto di latte », linguisticamente e grammaticalmente l'utilizzo del termine « per » tra la parola « veicolo » e « trasporto di latte » lascia intendere che si debba trattare di un veicolo tecnicamente concepito o generalmente utilizzato per il trasporto di latte e non di altri materiali. Lo stesso risulta altresì dalla versione in lingua tedesca con l'utilizzo del segno « - » tra « Milch » e « Transportfahrzeuge ». Ora, vero è che la nozione generica di « veicolo », a lei sola può potenzialmente inglobare sia i veicoli a motore che quelli senza motore ai sensi dell'art. 9 cpv. 1 OETV, dunque anche i rimorchi, così come giustamente sottolineato dalla ricorrente (cfr. ricorso 14 agosto 2018, punto 13 seg.) e confermato dall'autorità inferiore (cfr. risposta 9 ottobre 2018, punto 9). Tuttavia, la precisazione che si tratta di veicoli per il trasporto di latte, lascia intendere che debba trattarsi di un veicolo particolare adibito al trasporto di latte e non di uno qualsiasi.

**5.3.2.2** Tale interpretazione trova riscontro dall'analisi del tenore letterario della versione storica dell'art. 12 OTTP in vigore fino al 30 aprile 2018, che all'epoca prevedeva due capoversi ben distinti: il primo per il trasporto di latte alla rinfusa, il secondo per il trasporto di animali da reddito (cfr. RU 2000 1170; modifica del 9 marzo 2018, RU 2018 1521):

*«<sup>1</sup> Nel caso di veicoli cisterna per il trasporto di latte con i quali viene trasportato esclusivamente latte alla rinfusa, la tassa ammonta al 75 per cento delle aliquote di cui agli articoli 14 capoverso 1, 14a capoverso 1 e 14b capoverso 1.*

*«<sup>2</sup> Nel caso di veicoli per il trasporto di bestiame, ad eccezione di quelli per il trasporto di cavalli, utilizzati esclusivamente per il trasporto di animali da reddito, la tassa ammonta al 75 per cento delle aliquote di cui agli articoli 14 capoverso 1, 14a capoverso 1 e 14b capoverso 1 ».*

Dal confronto tra il vecchio art. 12 OTTP e l'attuale art. 12 OTTP, trova innanzitutto conferma la conclusione del Tribunale secondo cui l'accento è stato posto sull'esigenza dell'uso esclusivo del veicolo per il trasporto di latte alla rinfusa, quale condizione sine qua non per il rilascio dell'agevolazione fiscale in questione. Anche qui infatti, nelle tre lingue nazionali viene utilizzato il termine di « esclusivamente » in relazione alla tipologia di trasporto (animali da reddito, latte alla rinfusa). Un uso polivalente del veicolo è dunque escluso dall'agevolazione fiscale.

Dal tenore letterario del vecchio art. 12 cpv. 1 OTTP risulta poi chiaramente che storicamente l'agevolazione fiscale era stata prevista per un particolare tipo di veicolo per il trasporto di latte alla rinfusa, i « [...] veicoli cisterna per il trasporto di latte [...] ». Tale evenienza trova conferma nelle versioni in lingua tedesca e francese dell'art. 12 cpv. 1 OTTP, utilizzando la stessa precisa nozione: « [...] Für Milch-Tankfahrzeuge [...] », « [...] Pour les véhicules citernes [...] » (cfr. RU 2000 1170). Che si tratti di un veicolo a con carrozza fissa (autocarro cisterna) o amovibile (trattore a sella con rimorchio cisterna) – ciò che non viene qui specificato – rimane il fatto che il veicolo ai sensi del vecchio art. 12 cpv. 1 OTTP doveva disporre di una specifica struttura a cisterna. Ora, come già indicato dal Tribunale, sia che si tratti di una carrozza fissa o amovibile, la cisterna in quanto tale fa parte del veicolo (cfr. art. 66 cpv. 1 OETV; consid. 5.1.4.2 del presente giudizio).

**5.3.2.3** In merito al tenore attuale dell'art. 12 lett. a OTTP, va qui precisato che, a seguito della modifica del 9 marzo 2018 (RU 2018 1521), il testo dell'OTTP è stato rivisto e riadattato linguisticamente, sicché nelle tre lingue nazionali, la precisazione che si tratta di « veicoli cisterna » è stata tolta e sostituita con il termine di « veicoli per il trasporto di latte ». Al riguardo, l'autorità inferiore ha sottolineato che si tratterebbe di una mera

modifica di carattere redazionale proposta il 27 aprile 2017, in occasione della consultazione degli uffici per l'apertura della procedura di consultazione per il 22 giugno 2017, dalla commissione interna di redazione, composta dai Servizi linguistici della Cancelleria federale e dal settore Legislazione dell'Ufficio di giustizia, per ragioni di chiarezza e al fine di evitare le ripetizioni esistenti nel vecchio art. 12 OTTP (cfr. atto n. 1 allegato alla duplice 7 dicembre 2018 dell'autorità inferiore). Tale evenienza risultando dagli atti, va indubbiamente presa in considerazione dal Tribunale nella definizione della nozione di « veicoli per il trasporto di latte ».

**5.3.2.4** Vero è che l'attuale tenore dell'art. 12 lett. a OTTP non permette automaticamente al Tribunale né di escludere, né di ritenere che di fatto il Consiglio federale abbia voluto estendere in qualche modo l'agevolazione ad altri veicoli non qualificabili di veicolo cisterna o non presentanti una struttura fissa a cisterna. Sennonché, dal punto di vista prettamente tecnico e del tipo di merce interessata – ovvero latte alla rinfusa, merce facilmente deperibile, il cui trasporto esige il rispetto di specifiche norme igieniche e di sicurezza – non si può negare che il suo trasporto risulta impossibile senza l'ausilio di un'apposita cisterna. Ora, sia che si tratti di una cisterna fissa che di una cisterna amovibile, la legge è chiara al riguardo: la cisterna in quanto tale fa parte del veicolo (cfr. art. 66 cpv. 1 OETV; consid. 5.1.4.2 del presente giudizio), sicché a lei sola non può costituire un veicolo a sé stante. Sempre dal punto di vista strettamente tecnico, non si vede in ogni caso come un terzo potrebbe trasportare del latte con l'ausilio del solo rimorchio/semirimorchio cisterna, lo stesso – non essendo provvisto di motore proprio – esigendo per il suo spostamento d'essere attaccato ad una motrice (autocarro, trattore a sella, ecc.). Sia che la cisterna sia montata su di un autocarro quale struttura fissa o che venga attaccata ad un trattore a sella quale struttura amovibile, appare dunque logico che sia il tutt'uno – ovvero la combinazione dei due elementi che viene per l'appunto utilizzata per il trasporto di latte – a dover essere utilizzato esclusivamente per il trasporto di latte alla rinfusa.

**5.3.3** Come appena accennato sotto il profilo dell'interpretazione letteraria, anche dall'esame della sistematica della « Sezione 3: Trasporto di legno greggio, latte alla rinfusa e animali da reddito » dell'OTTP, nonché dal confronto degli artt. 11, 12 e 12a OTTP, risulta chiaramente che per la concessione dell'agevolazione fiscale, sia che si tratti del trasporto di legname greggio che di trasporto di latte alla rinfusa o di animali da reddito, l'OTTP esige espressamente quale condizione che sia il veicolo stesso – per il quale viene per l'appunto richiesta detta agevolazione – ad essere utilizzato esclusivamente per il trasporto di uno dei tre predetti tipi di bene

(per quanto concerne il legname greggio, cfr. consid. 5.2.2 e 5.5 del presente giudizio). Tale evenienza, risulta altresì dalla versione degli artt. 11, 12 e 12a OTTP in vigore sino al 30 aprile 2019 (cfr. RU 2000 1170; RU 2018 1521).

Come visto poc'anzi, l'art. 12a cpv. 3 OTTP prevede espressamente una revoca dell'agevolazione, se il veicolo non è stato utilizzato debitamente, ovvero secondo l'uso esclusivo ai sensi dell'art. 11 cpv. 1 OTTP e dell'art. 12 OTTP. Ora, tale elemento non fa che sottolineare come il campo di applicazione dell'agevolazione fiscale sia particolarmente restrittivo, nella misura in cui un utilizzo diverso da quello autorizzato comporta la sua revoca. Di riflesso, si deve pertanto considerare che l'OTTP esclude la concessione dell'agevolazione fiscale per veicoli che non adempiono all'esigenza dell'uso esclusivo previsto dall'art. 11 cpv. 1 OTTP e dall'art. 12 OTTP. Ne discende che un uso polivalente è qui chiaramente escluso dall'agevolazione fiscale. Per contro, l'interpretazione sistematica non permette di definire la nozione di « veicolo per il trasporto di latte ».

#### **5.3.4**

**5.3.4.1** Dalla volontà storica del legislatore alla base dell'art. 4 cpv. 1 LTTP, risulta che lo stesso ha espressamente previsto la possibilità di esentare o agevolare fiscalmente determinati veicoli utilizzati per degli scopi ben precisi, purché applicate in maniera restrittiva. In tale contesto non risulta che il legislatore avesse pensato ai veicoli polivalenti, bensì piuttosto a dei veicoli utilizzati per l'appunto per uno scopo preciso (cfr. messaggio LTTP, FF 1996 V 407, 433 seg.; per i dettagli, consid. 5.2.1 del presente giudizio). Vero è che, né il messaggio LTTP, né i dibattiti parlamentari hanno tuttavia mai accennato ad un disciplinamento speciale per le derrate alimentari deteriorabili o veicoli necessari al loro trasporto. Come fa notare l'autorità inferiore nella propria risposta di causa, nell'ambito dell'OTTP, l'agevolazione per i veicoli cisterna per il trasporto di latte sembrerebbe essere stata introdotta durante la procedura di consultazione a seguito della richiesta avanzata dall'Unione federale dell'agricoltura di proporre soluzioni specifiche per il trasporto di prodotti agricoli e, più in particolare, della richiesta 31 gennaio 2000 avanzata dall'Unione Svizzera dei Contadini (USC) per l'introduzione di un'esenzione parziale dalla TTPCP a beneficio di determinate materie prime, tra cui il latte fresco, frutti e verdure fresche, animali da reddito e da macello (cfr. risposta 9 ottobre 2018, punto 5).

**5.3.4.2** Per quanto concerne specificamente il latte fresco, a sostegno della richiesta di agevolazione, nella propria richiesta 31 gennaio 2000 l'USC aveva sottolineato il carattere decentralizzato della produzione di latte, la

sua natura di derrata alimentare altamente deperibile, il cui trasporto esige l'utilizzo di appositi camion cisterna speciali – dall'identificazione univoca, in quanto non possono servire per trasporti di altro tipo – rispettanti i vigenti standard igienici, nonché l'impossibilità di trasferirne il trasporto su ferrovia (cfr. atto n. 5 dell'inc. DGD, pag. 2):

« [...] *Pour des questions logistiques, les deux tiers du lait suisse sont collectés directement chez les producteurs de lait ou dans des centres de ramassage. Comme le lait est une denrée hautement périssable, son transport doit se faire rapidement et à l'aide de véhicules satisfaisant aux exigences de l'hygiène alimentaire. Par conséquent, son transport est effectué aux moyens de camions-citerne spéciaux dont l'identification est sans équivoque puisque ces véhicules ne peuvent servir à d'autres transports. De plus, la production laitière, comme toute activité agricole, est très décentralisée: ainsi, le regroupement des différents transports, l'élimination des transports à vide, même en optimisant la planification du ramassage du lait, ou encore le transfert sur le rail ne sont tout simplement pas réalisables. Les gains de productivité ne sont également qu'une illusion. En effet, la plupart des routes d'accès ne permettent pas la circulation de véhicules plus lourds. Par ailleurs la charge engendrée par la nouvelle taxe poids lourds pourrait inciter les agriculteurs à livrer leur lait par leur propre moyen de transport, ce qui risque d'encombrer encore plus nos routes déjà surchargées [...]* ».

Circa la tipologia di veicolo necessario per il trasporto del latte e di altri due tipi di merci, l'USC aveva poi precisato che i camion cisterna speciali sono facilmente identificabili proprio per le loro peculiarità. Per distinguerli dagli altri veicoli, l'USC aveva proposto di apporre un'apposita targa sui veicoli in questione, come avviene per i veicoli che trasportano sostanze pericolose, e di corredare la licenza di circolazione di tali veicoli di un timbro o di un altro segno distintivo che autorizzi soltanto il trasporto di particolari tipi di merci (cfr. atto n. 5 dell'inc. DGD, pag. 3 seg.):

« [...] *Ces 3 types de transport sont facilement identifiables de par leur spécificité. Une plaque minéralogique pourrait également être apposée sur les véhicules en question, comme le veut la pratique déjà en vigueur pour les matières dangereuses. De plus, le permis de circulation des véhicules en question pourrait être muni d'un tampon, ou un autre signe distinctif, n'autorisant ainsi que le transport de certains types de marchandises [...]* ».

**5.3.4.3** Con scritto 3 marzo 2000, il Dipartimento federale delle finanze (DFF) aveva sostenuto come segue l'introduzione dell'agevolazione proposta dall'USC, sottolineando che la stessa non avrebbe posto problemi di delimitazione, il trasporto di latte fresco esigendo che venga effettuato con l'ausilio di un veicolo speciale, ovvero un camion cisterna per il latte (cfr. atto n. 6 dell'inc. DGD, pag. 1 seg.):

« [...] *Wir gehen mit dem EVD und dem VBS einig, dass sich die Milchtransporte, insbesondere aus entlegenen Gebieten, praktisch nicht auf die*

*Bahn verlagern lassen. Zudem bringt eine Sonderregelung für Milchtransporte keine Vollzugsprobleme mit sich. Bedingung ist allerdings, dass sich die Vergünstigung auf Transporte von offener Milch in Tankfahrzeugen für Milch beschränkt, da diese Fahrzeuge eine eigene Fahrzeugkategorie darstellen und deren Verwendung folglich leicht kontrollierbar ist. In Analogie zum Rückerstattungsansatz für die Holztransporte, der etwa einen Viertel der LSVA-Belastung ausmacht, beantragen wir, für die Milchtransporte einen reduzierten Satz in der Höhe von 75 Prozent der normalen Abgabesätze [...] ».*

Con scritto 6 marzo 2000, il DFF aveva altresì precisato che l'agevolazione per il trasporto di latte non poneva problemi di delimitazione, proprio per il fatto che il veicolo utilizzato per il suo trasporto può essere definito in maniera molto restrittiva e chiara, lo stesso esigendo l'utilizzo di camion cisterna per il latte, la cui forma della carrozza è caratteristica (cfr. atto n. 7 dell'inc. DGD, pag. 2):

*« [...] In Punkt 3 nennen wir die durch Zugeständnisse entstehenden Abgrenzungsprobleme und Anschlussbegehren. Dazu haben wir in unserer Stellungnahme zwei ganz klare Unterscheidungen gemacht: Auf der einen Seite stehen die Tankfahrzeuge für offene Milch und die Viehtransportfahrzeuge, auf anderen Seite die Transporte leichtverderblicher Lebensmittel sowie die Transporte mit für das beförderte Ladegut speziell eingerichteten Fahrzeugen.*

*Bei den ersten beiden Kategorien sind wir mit einer Sonderregelung einverstanden, da gerade deshalb **keine** Abgrenzungsprobleme entstehen, weil die berechtigten Fahrzeuge **sehr eng begrenzt und klar definiert** werden. Es handelt sich um die Carosserieformen "Tankfahrzeug für Milch" und "Viehtransportfahrzeug" gemäss den Bundesweisungen über die Zulassung der Fahrzeuge (Weisungen Prüfbericht; WPB). Diese sind sowohl für die Zulassungsbehörden wie auch für die Fahrzeughersteller in der Schweiz und die Generalimporteure verbindlich. Auf der anderen Seite stehen die Lebensmitteltransporte und die Fahrzeuge mit den speziellen Aufbauten. Hier sind wir gegen eine Sonderregelung, weil beide geforderten Ausnahmen einen **grossen Spielraum offen lassen** und deshalb grosse Abgrenzungsprobleme entstehen. Zudem wäre eine Begünstigung der Transporte leichtverderblicher Lebensmittel sehr missbrauchsanfällig, da diese nicht an eine bestimmte Fahrzeugkategorie gebunden werden können. Unsere Haltung zu den in den Mitberichten beantragten Ausnahmen ist demnach sehr klar von der Frage der Vollzugssicherheit und der möglichen Abgrenzungsprobleme abhängig und bei allfälligen Anschlussbegehren dementsprechend begründbar [...] ».*

**5.3.4.4** Dall'interpretazione storica e teologica dell'art. 12 OTTP, risulta dunque che l'agevolazione fiscale per il trasporto di latte è stata originariamente prevista per i veicoli cisterna, proprio in quanto gli stessi – per la loro tipica forma e configurazione – sono facilmente e chiaramente delimitabili in quanto tali, nella misura in cui essi non possono essere usati altrimenti che per il trasporto di latte alla rinfusa, garantendo l'adempimento dell'esigenza dell'uso esclusivo per il trasporto di latte alla rinfusa. Anche

dall'interpretazione storica e teologica risulta chiaramente che l'accento è stato posto sull'uso esclusivo del veicolo, quale condizione sine qua non per la concessione dell'agevolazione fiscale. A comprova di ciò, basti pensare come sia stata ad esempio esclusa un'agevolazione per il trasporto di derrate alimentari, proprio perché non era possibile garantire che i camion-frigorifero venissero utilizzati solo per il trasporto di determinate derrate alimentari (cfr. consid. 5.3.4.3 del presente giudizio). In tal senso, l'accento era stato messo sull'esigenza di limitare la concessione dell'agevolazione per i veicoli che possono garantire l'uso esclusivo per un determinato trasporto. Così facendo, il Tribunale ritiene che l'uso polivalente di un veicolo è stato escluso dall'agevolazione fiscale.

**5.3.5** Sulla base di tutte le considerazioni che precedono, il Tribunale ritiene la definizione data alla nozione di « veicolo per il trasporto di latte » dalla prassi amministrativa dell'AFD come idonea e conforme al sistema di concessione dell'agevolazione fiscale dell'art. 12 lett. a OTTP. Considerare che solo gli autocarri con cisterna fissa e i trattori a sella con rimorchio/semirimorchio con cisterna – in quest'ultimo caso, la combinazione dei due veicoli – utilizzati esclusivamente per il trasporto del latte alla rinfusa rientrano sotto la definizione di « veicolo per il trasporto di latte », appare qui corretto. Se è vero che il rimorchio di per sé costituisce un veicolo, ciò non toglie che l'AFD è autorizzata a esigere che sia il veicolo polivalente nel suo complesso a dover rispettare l'esigenza del trasporto esclusivo di latte alla rinfusa. Come visto (cfr. consid. 5.3.2.4 del presente giudizio), dal punto di vista logistico, il trasporto di latte è possibile unicamente mediante l'ausilio di un'apposita cisterna (fissa o rimovibile), parte integrante del veicolo. Nel caso di un rimorchio/semirimorchio cisterna (sprovvisto di motore), il trasporto di latte è unicamente possibile se lo stesso viene attaccato ad una motrice (autocarro, trattore a sella, ecc.). Che si tratti dunque di un trattore a sella o di un autocarro, resta il fatto che è il tutt'uno (la combinazione dei due suddetti elementi) a dover essere utilizzato esclusivamente per il trasporto del latte alla rinfusa. Nel caso contrario, ovvero in caso di uso polivalente, l'agevolazione fiscale di cui all'art. 12 lett. a OTTP in combinato disposto con l'art. 12a cpv. 1 OTTP è chiaramente esclusa. Su questo punto, il ricorso non può pertanto trovare accoglimento.

Ora, il sistema così concepito, non permette alcun margine di manovra, segnatamente la possibilità – così come suggerita dalla società ricorrente nei suoi allegati (cfr. ricorso 14 agosto 2018, replica spontanea del 2 novembre 2018) – di concedere l'agevolazione fiscale non in base al tipo di motrice utilizzata (autocarro, trattore a sella), bensì in base alla struttura montata su quest'ultima, ovvero in base ai km percorsi esclusivamente da

un veicolo polivalente con la sovrastruttura necessaria per il trasporto di latte, legname o animali da reddito (rimorchio/semirimorchio – cisterna). Tale soluzione, quand'anche dovesse rilevarsi di per sé tecnicamente praticabile, non sarebbe di fatto compatibile con quanto disposto dall'OTTP e dalla LTTP in materia di concessione di agevolazioni fiscali, nella misura in cui la parte motrice del veicolo polivalente (autocarro/trattore a sella) verrebbe sottoposto ad un doppio regime fiscale: aliquota ordinaria per il trasporto normale, aliquota per il trasporto di latte alla rinfusa. Come sottolineato dall'autorità inferiore (cfr. risposta 9 ottobre 2018, punti 6, 8 e 11; duplica 7 dicembre 2018, punto 3), per l'insieme dei chilometri percorsi, un veicolo può essere assoggettato alla tassa (aliquota normale o ridotta) oppure esserne esonerato. La legislazione in vigore non prevede una suddivisione della tassa dovuta per un veicolo a seconda della merce trasportata. L'applicazione della soluzione prospettata dalla società ricorrente esigerebbe concretamente una modifica legislativa sia della LTTP, che dell'OTTP, non solo per quanto concerne il trasporto di latte alla rinfusa, ma anche per il trasporto di legname greggio e il trasporto di animali da reddito. Non essendo qui tuttavia il caso, in virtù dell'art. 190 Cost., il Tribunale è tenuto ad attenersi e ad applicare in maniera restrittiva l'agevolazione di cui all'art. 12 lett. a OTTP, fondato sull'art. 4 cpv. 1 LTTP (cfr. consid. 4.1 e 4.2 del presente giudizio).

**5.4** Ciò appurato, occorre ora verificare se l'esigenza dell'iscrizione nella licenza di circolazione di un veicolo polivalente dell'indicazione che « può essere impiegato soltanto per il trasporto di latte » posta dalla prassi amministrativa dell'AFD a comprova dell'uso esclusivo per il trasporto di latte ai sensi dell'art. 12 lett. a OTTP sia corretta o meno, la stessa essendo qui contestata dalla società ricorrente.

**5.4.1** Nel dettaglio, la società ricorrente ritiene che il sistema fino ad ora adottato dall'AFD per il rilascio dell'agevolazione non sarebbe corretto per i veicolo polivalenti, e meglio l'esigenza dell'iscrizione nella licenza di circolazione di un veicolo polivalente (autocarro con sistema di ponti intercambiabili/cisterna removibile o inter cambiabile, trattore a sella con semirimorchio per il trasporto di latte alla rinfusa, ecc.) dell'indicazione che « può essere impiegato soltanto per il trasporto di latte », in quanto a livello tecnico ne delimiterebbe l'uso polivalente creando vari problemi: sfruttamento non ottimale dei veicoli in quanto il loro utilizzo viene limitato in modo scorretto; aumento del numero di veicoli sulle strade; trasporti di latte eseguiti pagando il 100% della tassa; problemi economici per aziende a causa dell'aumento dei costi fissi non coperti a causa dell'utilizzo limitato dei veicoli, acquisto di più veicoli nonostante la possibilità di acquistarne

unicamente uno, per lo svolgimento dei vari lavori, problemi di tipo ecologico dovuto alla produzione, lo smaltimento e l'utilizzo di più veicoli. A suo avviso, per i trattori a sella che trainano un semirimorchio per il trasporto di latte alla rinfusa – come nel suo caso – l'iscrizione sulla licenza di circolazione andrebbe pertanto effettuata non su quella del trattore a sella, bensì su quella del semirimorchio. Di fatto, non sarebbe la costruzione del veicolo a limitarne l'utilizzo, bensì la costruzione della sovrastruttura che questo veicolo monta. Al momento che viene montata una struttura intercambiabile per il trasporto di latte, l'utilizzo del veicolo sarebbe limitato a detto tipo di trasporto (cfr. ricorso 14 agosto 2018, punto 8; replica spontanea del 2 novembre 2018, pag. 6 seg.).

**5.4.2** Al riguardo, il Tribunale rileva come la giurisprudenza abbia già avuto modo di chinarsi su questo aspetto della prassi amministrativa dell'AFD confermandone l'applicabilità. Più nel dettaglio, l'allora Commissione di ricorso in materia doganale ha sancito, non solo in rapporto al trasporto di latte, ma anche a quello di bestiame, che, in materia di prova dell'uso esclusivo del veicolo, è lecito fondarsi sull'indicazione riportata nella licenza di circolazione per ritenere come adempiuta l'esigenza dell'uso esclusivo del veicolo ai sensi dell'art. 12a cpv. 1 lett. b OTTP (cfr. decisioni della CRD del 12 luglio 2005, in: GAAC 70.12 consid. 2d; del 19 luglio 2004 [trasporto di bestiame], in: GAAC 69.17 consid. 2c e 2d [trasporto di bestiame]; del 6 luglio 2004, in: GAAC 68.166 consid. 2c, 3a e 3b [trasporto di latte]). Al riguardo, detta giurisprudenza ha però precisato che non esiste alcuna base legale che permetta all'AFD di limitare le forme ammesse per la prova dell'utilizzo esclusivo in questione. Al detentore deve pertanto essere data la possibilità di dimostrare l'utilizzo esclusivo del veicolo anche utilizzando mezzi di prova diversi dall'iscrizione nella licenza di circolazione rispettivamente dall'impegno scritto (cfr. GAAC 70.12 consid. 2d; GAAC 69.17 consid. 2d; GAAC 65.166 consid. 3a e 3b). Non è richiesta la prova assoluta dell'utilizzo esclusivo, tuttavia non devono sussistere incertezze al riguardo (cfr. GAAC 70.12 consid. 3a). Di fatto, detta giurisprudenza – emanata sotto l'egida del vecchio art. 11 e soprattutto del vecchio art. 12 OTTP (cfr. RU 2000 1170) – metteva dunque l'accento sull'esigenza dell'uso esclusivo del veicolo per il trasporto del latte o del bestiame.

In tale contesto, che la prassi attuale dell'AFD esiga una tale iscrizione sia nella licenza di circolazione del trattore a sella che in quella del rimorchio-cisterna a comprova dell'uso esclusivo appare qui lecito. Come visto, l'esigenza che sia il veicolo polivalente nel suo complesso ad essere utilizzato in maniera esclusiva per il trasporto di latte è infatti stato ritenuto dal Tribunale come conforme a quanto disposto dall'art. 12 lett. a OTTP

(cfr. consid. 5.3.5 del presente giudizio). Ciò non toglie, che la società ricorrente può apportare la prova dell'uso esclusivo del veicolo polivalente per il trasporto del latte anche in altro modo. Tuttavia, rimane comunque il fatto che detto veicolo polivalente debba essere esclusivamente utilizzato per il trasporto di latte. Ciò posto, il Tribunale non intravede alcun valido motivo per discostarsi da detta giurisprudenza, sicché vi è luogo di confermarla anche in questa sede.

**5.5** Ciò sancito, occorre poi apportare qualche precisazione circa l'art. 11 cpv. 2 OTTP che prevede – a determinate condizioni – nel caso di trasporto di legno greggio la restituzione della tassa per m<sup>3</sup> di legname greggio per i veicoli che non trasportano esclusivamente legno greggio, al quale la ricorrente si riferisce per giustificare l'agevolazione fiscale per il trasporto di latte alla rinfusa nel caso di un veicolo polivalente che non trasporta esclusivamente latte alla rinfusa.

**5.5.1** Più concretamente, la società ricorrente solleva un'ingiustificata differenziazione di due fattispecie uguali, in quanto per il trasporto di legname greggio l'art. 11 cpv. 2 OTTP prevedrebbe un'agevolazione fiscale per i veicoli che trasportano altri beni, senza che la configurazione o sovrastruttura del veicolo stesso venga modificata o cambiata, creando una disparità in rapporto al trasporto di latte alla rinfusa per il quale l'art. 12 lett. a OTTP non prevede invece detto tipo di agevolazione e esige il trasporto esclusivo del latte alla rinfusa. Tale evenienza confermerebbe la sua interpretazione, secondo cui l'agevolazione fiscale dovrebbe essere possibile anche per i veicoli polivalenti che possono trasportare vari materiali, allorquando gli stessi vengono utilizzati nella configurazione per il trasporto di latte, ovvero quali trattori a sella con rimorchio cisterna (cfr. ricorso 14 agosto 2018, punti 12 e 14; replica spontanea del 2 novembre 2018, pag. 4).

**5.5.2** Al riguardo, il Tribunale precisa che l'agevolazione fiscale dell'art. 11 cpv. 1 OTTP per i veicoli che trasportano esclusivamente legname greggio interessata dall'art. 12a cpv. 1 OTTP, va chiaramente distinta dalla restituzione della tassa per m<sup>3</sup> di legname greggio dell'art. 11 cpv. 2 OTTP per i veicoli che non trasportano esclusivamente legname greggio, le esigenze non essendo chiaramente le stesse. Se come fa notare la ricorrente, è vero che nel caso dell'art. 11 cpv. 2 OTTP è prevista una particolare riduzione della tassa per i veicoli che non trasportano esclusivamente legname, ovvero per veicoli polivalenti, vero è anche – come fa giustamente notare anche l'autorità inferiore (cfr. risposta 9 ottobre 2018, punto 10) – che l'agevolazione fiscale dell'art. 11 cpv. 1 OTTP (si ricorda la riduzione della

tassa al 75%) viene solo concessa per i veicoli che trasportano esclusivamente legname greggio, così come previsto dall'art. 12 OTTP per il trasporto di latte alla rinfusa. In tale senso, l'esigenza dell'uso esclusivo permane sia per il trasporto di legname greggio, che per il trasporto di latte alla rinfusa. In tale frangente, non è pertanto ravvisabile alcuna disparità di trattamento, rispettivamente alcuna discrepanza nelle condizioni alla base della concessione dell'agevolazione fiscale ai sensi dell'art. 11 cpv. 1 OTTP e dell'art. 12 OTTP. Nella misura in cui l'OTTP non prevede per il trasporto di latte alla rinfusa una riduzione analoga a quella del trasporto del legno greggio ai sensi dell'art. 11 cpv. 2 OTTP, la stessa non entra qui in linea di conto. Come sottolineato dall'autorità inferiore, soltanto il trasporto di latte alla rinfusa da diritto all'agevolazione (cfr. risposta 9 ottobre 2018, punto 11). Nulla permette di ritenere che la predetta distinzione effettuata nell'OTTP dal Consiglio federale sia arbitraria, la stessa rientrando nel margine di apprezzamento concessogli dall'art. 4 cpv. 1 LTTP, sicché la stessa deve essere qui rispettata ed applicata (art. 190 Cost.; cfr. consid. 4.1 e 4.2 del presente giudizio). Anche su questo punto, il ricorso va dunque respinto.

**5.6** Ciò appurato, occorre ancora verificare se l'applicazione della prassi amministrativa dell'AFD comporti o meno contraria alla libertà economica (cfr. art. 27 cpv. 2 Cost.; art. 1 cpv. 3 della legge federale del 6 ottobre 1995 sul mercato interno [LMI, RS 943.02]) e alla tutela dell'ambiente (cfr. art. 74 Cost.), così come sostenuto dalla società ricorrente.

**5.6.1** In sostanza, la società ricorrente solleva una violazione della libertà economica, in quanto l'applicazione dell'esigenza dell'uso esclusivo per il trasporto di latte applicata ad un veicolo polivalente, imporrebbe al privato di dover usare una motrice per un rimorchio anziché per più rimorchi, imponendogli de facto di dover acquistare un'ulteriore motrice, rispettivamente (nel caso in cui non vi siano le disponibilità finanziarie per farlo) impedirebbe al privato di esercitare un'attività lucrativa privata senza alcuna ragionevole giustificazione (cfr. ricorso 14 agosto 2018, punto 15). A suo avviso, la visione per la quale, per beneficiare dell'agevolazione, è assolutamente necessaria una cisterna da latte che non può essere separata dalla parte motrice del veicolo, risulterebbe poi essere contraria alla tutela dell'ambiente, contraria allo scopo stesso per il quale tale agevolazione sarebbe stata legiferata (favorire l'agricoltura), in quanto s'incentiverebbe l'acquisto di un camion inefficiente e dispendioso per quel che riguardano i costi fissi e da ultimo ingiustificata se si considerano le possibilità tecniche per rilevare il chilometraggio percorso dalla cisterna del latte ed evitare così abusi (cfr. replica spontanea del 2 novembre 2018, pag. 6).

**5.6.2** Al riguardo, il Tribunale non può fare a meno di notare come le due censure siano qui infondate. Per quanto concerne le censure relative alla libertà economica, si sottolinea che nulla obbliga un privato ad acquistare due veicoli diversi. La scelta se acquistare un veicolo polivalente o meno compete solo a quest'ultimo. Detto ciò, se vuole beneficiare dell'agevolazione fiscale ai sensi dell'art. 12 lett. a OTTP, egli è tenuto a riservare il veicolo polivalente – e meglio la combinazione dei due elementi in questione, segnatamente la motrice e il rimorchio – esclusivamente al trasporto di latte alla rinfusa, condizione sine qua non alla sua base. Tale esigenza è la stessa che nel caso del trasporto di animali da reddito (cfr. art. 11 cpv. 1 OTTP) e di quello di legname greggio (cfr. art. 12 lett. b OTTP). I problemi di ordine economico o organizzativo di un privato, non giustificano in alcun modo la concessione dell'agevolazione fiscale nel caso di un veicolo polivalente, non utilizzato esclusivamente per uno dei tre predetti tipi di trasporto. In caso contrario, si creerebbe una disparità di trattamento con le aziende che acquistano invece un autocarro cisterna, ovvero un veicolo con struttura fissa, la cui limitazione dell'utilizzo è già data dalla struttura stessa.

Dette considerazioni valgono anche in rapporto alle censure relative alla tutela dell'ambiente, con le precisazioni che seguono. A prescindere dalla questione a sapere se, dal punto di vista ambientale, l'esigenza dell'uso esclusivo applicata ai veicoli polivalenti possa o meno spingere un'azienda ad acquistare due veicoli, anziché uno, generando o meno un aumento del traffico pesante, rimane il fatto – come già rilevato in precedenza dal Tribunale (cfr. consid. 5.3.5 del presente giudizio) – che al momento attuale il sistema così come concepito non permette una diversa interpretazione da parte del Tribunale, tenuto ad applicare la legge ex art. 190 Cost. (cfr. consid. 4.1 e 4.2 del presente giudizio). L'agevolazione fiscale viene concessa solo se il veicolo polivalente, nel suo complesso, adempie all'esigenza dell'uso esclusivo. Spetterà semmai al legislatore – qualora lo ritenga necessario – tenere conto di questo aspetto nell'ambito di un'eventuale revisione del sistema di concessione dell'agevolazione del trasporto di latte alla rinfusa. Anche su questi punti, il ricorso non può pertanto trovare accoglimento.

## **6.**

Stabilita la validità della procedura di concessione dell'agevolazione fiscale e delle relative condizioni concepite dall'AFD nella propria prassi amministrativa in conformità all'art. 4 cpv. 1 LTTP, nonché agli artt. 11, 12 e 12a OTTP, il Tribunale deve ora esaminare se la società ricorrente può beneficiare o meno dell'agevolazione per il trasporto di latte alla rinfusa

dell'art. 12 lett. a OTTP per il veicolo polivalente che lei ha indicato di voler acquistare ed utilizzare a partite dallo scorso 1° gennaio, tenuto conto degli argomenti da essa sollevati.

## **6.1**

**6.1.1** In concreto, con richiesta 29 marzo 2018 (cfr. atto n. 1 dell'inc. DGD) rinnovata con scritto 17 aprile 2018 (cfr. atto n. 3 dell'inc. DGD), la società ricorrente ha chiesto l'agevolazione per il trasporto di latte alla rinfusa ai sensi dell'art. 12 lett. a OTTP, dichiarando apertamente di voler acquistare un veicolo polivalente ed utilizzarlo non solo per il trasporto di latte alla rinfusa, ma anche per il trasporto di altri materiali. Più nel dettaglio, si tratterebbe di un veicolo utilizzabile quale autocarro cisterna per il trasporto di latte alla rinfusa (con sovrastruttura: cisterna per il trasporto di latte con impianto di pompaggio e misurazione) e, una volta rimossa la cisterna, anche quale trattore a sella per il trasporto di altri materiali (con sovrastruttura: ralla per l'aggancio di semirimorchi). Per questioni economiche, ma anche ambientali, anziché acquistare due veicoli distinti – il primo per il trasporto del latte, il secondo per altri trasporti – essa vorrebbe acquistare un solo veicolo polivalente, beneficiando però dell'agevolazione allorché trasporta latte alla rinfusa, ovvero quando monta sulla parte motrice la cisterna. In sostanza, essa ha chiesto di poter beneficiare di due conteggi distinti legati alla tassa sul traffico pesante, ossia uno in relazione al trasporto di latte alla rinfusa (75% dell'aliquota ordinaria), l'altro in relazione agli altri trasporti (100% dell'aliquota ordinaria), indicando di essere in grado di comprovare e quantificare i due suddetti tipi di trasporto.

**6.1.2** Dinanzi al Tribunale, essa ha poi indicato di soddisfare i presupposti alla base della concessione dell'agevolazione, nella misura in cui il latte viene raccolto in zone decentrate in regioni remote, il suo trasporto non può essere effettuato tramite ferrovia, il veicolo in dotazione – nella configurazione di un autocarro cisterna – eseguirebbe sempre delle corse a vuoto dal luogo di stazionamento al primo luogo di carico di ogni giro di raccolta del latte, sicché non verrebbe utilizzato per altri scopi. Il trasporto di altri materiali non sarebbe infatti di fatto possibile, in quanto la configurazione a cisterna ne limiterebbe in modo incondizionato l'utilizzo al solo trasporto di latte alla rinfusa (cfr. ricorso 14 agosto 2018, punti 5, 6 e 7; replica spontanea 2 novembre 2018, pag. 3).

**6.1.3** A suo avviso, per evitare abusi nell'utilizzo del veicolo, l'agevolazione fiscale non dovrebbe essere vincolata al veicolo, bensì in base alla sovrastruttura ch'esso monta: quando il veicolo monta la cisterna dovrebbe beneficiare dell'agevolazione, quando monta la ralla invece no (cfr. ricorso

14 agosto 2018, punto 11). Con scritto 17 aprile 2018, essa aveva indicato che una distinzione dal profilo tecnico e fiscale della parte di uso per il trasporto di latte alla rinfusa e la parte di trasporto di altro tipo costituirebbe un'operazione tecnicamente senz'altro possibile in quanto vi sarebbero dei precisi accorgimenti tecnici per poter stabilire i chilometri di utilizzo del veicolo per l'una o per l'altra attività. In tale ottica, essa aveva proposto quanto segue all'autorità inferiore a comprova dell'uso esclusivo del veicolo per il trasporto del latte alla rinfusa (cfr. scritto 17 aprile 2018, pag. 2):

*« [...] Come accade per i trattori a sella che montano una gru, al momento in cui viene montata la sovrastruttura (ponte di carico fisso), essa viene collegata, tramite delle prese elettriche che collegano l'autocarro ed il semirimorchio, all'impianto elettrico del ponte stesso. Questo comporta una dichiarazione specifica sull'Emotach che cambia il peso dichiarato da vuoto a peso totale. Al momento che il ponte viene tolto il peso dichiarato viene nuovamente modificato da peso totale a peso a vuoto. Dopodiché il conducente dichiara ogni semirimorchio come accade normalmente. Questo significa che si potrebbe creare una dichiarazione specifica per la sovrastruttura utilizzata per il trasporto di latte (cisterna) alla quale viene applicata l'agevolazione. Al momento che la cisterna viene tolta viene automaticamente tolta anche l'agevolazione. In automatico quindi verrebbe già calcolata la tariffa corretta e non ci sarebbe possibilità di applicare l'agevolazione ad altri trasporti in quanto la sovrastruttura utilizzata per il trasporto del latte non può in alcun modo essere utilizzata per qualsiasi altro trasporto. Questo sistema permetterebbe una dichiarazione semplice da parte nostra e un controllo ancora più semplice da parte dell'ufficio federale delle dogane in quanto le tariffe verrebbero regolate e dichiarate automaticamente come avviene per qualsiasi semirimorchio o rimorchio che viene dichiarato in modo specifico [...] ».*

Ribadendo detta soluzione anche in questa sede, essa ha proposto di adottare un sistema di dichiarazione diversificato a seconda della configurazione del veicolo utilizzato: trattore a sella (peso a vuoto), trattore a sella con sovrastruttura cisterna latte (peso totale con agevolazione), trattore a sella con semirimorchio (dichiarazione semirimorchio con peso totale convoglio), trattore a sella con semirimorchio cisterna latte (totale convoglio con agevolazione). Ad ulteriore comprova dell'uso esclusivo del veicolo polivalente per il trasporto di latte alla rinfusa, essa ha precisato di poter apportarne la prova anche mediante produzione della dichiarazione effettuata con le apposite tessere, di un elenco dettagliato dei trasporti eseguiti ed una distinta dei km effettuati avendo diritto all'agevolazione e i km effettuati senza diritto di agevolazione, nonché di tutti i documenti comprovanti i trasporti eseguiti: ovvero, i bollettini di trasporto, le fatture, le registrazioni dell'impianto di carico, i dati relativi alla Geo localizzazione del veicolo e i dati relativi all'odocronografo digitale (cfr. ricorso 14 agosto 2018, punto 9; replica spontanea del 2 novembre 2018, pag. 5).

## 6.2

**6.2.1** Sennonché, così facendo, la ricorrente ha dichiarato apertamente di non essere intenzionata ad utilizzare il veicolo polivalente – e meglio la combinazione tra trattore a sella e rimorchio cisterna – esclusivamente per il trasporto di latte. Essa non ottempera dunque chiaramente all'esigenza dell'uso esclusivo del veicolo per il trasporto di latte alla rinfusa posto dall'art. 12 lett. a OTTP e dall'art. 12a cpv. 1 lett. b OTTP, sicché non può beneficiare della relativa agevolazione fiscale. Benché la soluzione da lei proposta per dimostrare l'uso esclusivo del veicolo per il trasporto di latte alla rinfusa appaia alquanto ingegnosa, nonché a prescindere dalla questione a sapere s'essa comporterebbe o meno un dispendio probabilmente maggiore e non paragonabile all'agevolazione, la stessa non rispecchia tuttavia le condizioni attuali alla base dell'agevolazione fiscale per il trasporto di latte alla rinfusa e non può pertanto essere seguita dal Tribunale. Vero è che il veicolo polivalente nella sua combinazione trattore a sella con rimorchio cisterna può effettivamente essere solo utilizzato per il trasporto di latte e rispecchia chiaramente i criteri alla sua base (latte accolto in zone decentrate in regioni remote, trasporto non fattibile tramite ferrovia, veicolo utilizzabile strutturalmente solo per il trasporto di latte, con corse a vuoto inevitabili). Tuttavia, ciò non toglie che una volta tolto il rimorchio cisterna, lo stesso può essere utilizzato per altri trasporti. Come detto, è il veicolo polivalente nel suo complesso a dover essere utilizzato per il trasporto del latte alla rinfusa. Come già rilevato in precedenza dal Tribunale (cfr. consid. 5.3.5 del presente giudizio), applicare l'agevolazione solo in base alla sovrastruttura che viene montata sulla motrice non è compatibile con quanto disposto dal sistema legale attuale, quand'anche fosse tecnicamente fattibile dimostrare – in maniera non dispendiosa, mediante l'apposizione di appositi rilevatori elettronici – quando il veicolo polivalente circola in detta configurazione, così come proposto dalla ricorrente. L'applicazione di una tale soluzione esigerebbe di fatto una modifica legislativa sia della LTTP, che dell'OTTP, non solo per quanto concerne il trasporto di latte alla rinfusa, ma anche per il trasporto di legname greggio e il trasporto di animali da reddito, per ragioni anche di equità. Non essendo qui tuttavia il caso, in virtù dell'art. 190 Cost., il Tribunale è tenuto ad attenersi e ad applicare in maniera restrittiva l'agevolazione di cui all'art. 12 lett. a OTTP (cfr. consid. 4.1 e 4.2 del presente giudizio).

**6.2.2** In definitiva, visto tutto quanto suesposto, si deve ritenere che è a giusta ragione che l'autorità inferiore non ha concesso alla società ricorrente l'agevolazione fiscale per il trasporto di latte ai sensi dell'art. 12 lett. a OTTP, quest'ultima non adempiendo le condizioni alla sua base,

segnatamente l'esigenza dell'uso esclusivo del veicolo polivalente per il trasporto di latte alla rinfusa. Di conseguenza, la decisione impugnata va qui confermata e il ricorso integralmente respinto.

#### **7.**

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della società ricorrente qui parte 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 2'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 2'000 franchi da lei versato a suo tempo. Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione alla società ricorrente di indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. 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 integralmente respinto.

**2.**

Le spese processuali pari a 2'000 franchi sono poste a carico della ricorrente. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, tale importo verrà interamente dedotto dall'anticipo spese di 2'000 franchi da lei versato a suo tempo.

**3.**

Non vengono assegnate indennità a titolo di spese ripetibili.

**4.**

Comunicazione a:

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

I rimedi giuridici sono indicati 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, 1000 Losanna 14, 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: