

# **BVGer A-3776/2010 vom 16. August 2012**

Bundesverwaltungsgericht, 2012-08-16, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-3776\\_2010](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3776_2010)

FR: TAF A-3776/2010 du 16 août 2012

IT: TAF A-3776/2010 del 16 agosto 2012

## **Regeste**

Imposta sul valore aggiunto

## **Erwägungen**

### **E. 7**

A questo punto, occorre esaminare se le autovetture importate dal ricorrente sono un bene che può essere esentato dal pagamento dei dazi doganali.

#### **E. 7.1**

L'art. 8 LD nonché gli artt. 5 - 29 OD definiscono i beni esenti da dazio. In deroga ai predetti disposti di legge, va tuttavia ritenuta nella fattispecie la prassi consolidata relativa alle agevolazioni in favore del Comune di Campione e degli enti pubblici concesse dalle autorità svizzere competenti in ragione della sua particolare posizione. Il 7 marzo 1960 l'allora Dipartimento politico federale ha concesso la franchigia a favore di Campione per il materiale edile destinato alla costruzione delle scuole nell'enclave e alla costruzione di una strada verso Pugerna (cfr. doc. 14 prodotto con la risposta dall'autorità inferiore) a condizione che Campione si assumesse i costi di costruzione delle scuole e che le merci fossero di origine italiana. In base a questa nota risalente agli anni sessanta, l'AFD ha sviluppato la seguente prassi: godono dell'esenzione dal pagamento dei tributi (i) i beni destinati all'uso da parte del Comune e degli enti pubblici per l'esercizio delle loro funzioni pubbliche, in particolare per il materiale di cancelleria, i mobili, il materiale d'ufficio, le uniformi e gli altri oggetti necessari a garantire il buon andamento del servizio; (ii) i materiali destinati all'esecuzione e alla manutenzione di opere di pubblica utilità (strade, scuole, ecc.). I beni oggetto delle agevolazioni devono provenire dalla libera circolazione italiana o dall'Unione europea (fino al 1998 le facilitazioni erano concesse solo ai beni di origine italiana) a condizione che l'appalto venga affidato dal Comune o dall'ente pubblico a una ditta italiana e che la relativa controprestazione sia fatturata da quest'ultima al Comune o all'ente pubblico. I beni destinati a scopo di lucro, anche qualora di proprietà dei poteri pubblici o da essi gestiti, nonché i beni destinati ad essere impiegati per scopi commerciali, non beneficiano dell'esenzione dal pagamento dei tributi (ad esempio i beni destinati al Casinò [cfr. decisione impugnata pto. 9]. Tale prassi, che trova origine, come detto, nello scritto dell'allora Dipartimento politico federale, già si poteva intendere dal tenore del progetto di convenzione del 1919 proposta dall'Italia, della successiva bozza del 1923 da parte svizzera, del controprogetto italiano del 1927 nonché dal progetto di accordo postulato dall'Italia nel 1998 e dalla successiva bozza di accordo da parte svizzera del 2008 (cfr. consid. 6.2.4 che precede). Come menzionato, secondo la prassi i beni destinati all'uso da parte del Comune e degli enti pubblici per l'esercizio delle loro funzioni pubbliche sono esenti da tributi. L'Amministrazione pubblica deve adempiere i compiti definiti dalla Costituzione e dalle leggi; il fine ultimo è quello di favorire il bene comune (cfr. Scolari, op.

cit., pag. 28). Il servizio pubblico è dunque qualsivoglia attività destinata a soddisfare un bisogno d'interesse generale e che deve e non può che essere garantito dallo Stato. Al fine di poter eseguire i propri compiti, il servizio pubblico si avvale di un insieme di mezzi materiali e umani (cfr. Blaise Knapp, Précis de droit administratif, 4.a edizione, Basilea 1991, pag. 3 e segg nonché pag. 30 e segg.; Thierry Tanquerel, Manuel de droit administratif, Ginevra/Zurigo/Basilea 2011, pag. 3 e segg.).

## **E. 7.2**

Le autovetture della Polizia non sono un bene esente da dazio ai sensi della succitata legislazione doganale svizzera, pertanto, la loro importazione in territorio doganale svizzero è soggetta al pagamento del dazio doganale. Vista tuttavia la prassi seguita dall'AFD, si procederà nel seguito alla discussione della medesima.

### **E. 7.2.1**

In sede di risposta, l'autorità inferiore afferma che attualmente l'esenzione del pagamento dei tributi (dazio e IVA) viene concessa solo se determinate condizioni, definite dall'AFD, sono osservate (cfr. consid. 7.1. che precede). Sostanzialmente si tratta di concessioni, senza un fondamento giuridico, accordate per garantire il buon funzionamento del Comune e degli enti pubblici. In base alla prassi vigente, l'autorità ritiene che il fatto che un bene sia destinato al Comune o a un ente pubblico, da solo, non è quindi sufficiente per giustificare l'importazione in esenzione da tributi per le merci provenienti non solo dall'Italia, ma anche da altri paesi dell'UE. Secondo l'autorità inferiore, il ricorrente non può avanzare ulteriori pretese in merito all'importazione di altre merci in franchigia di tributi, al di fuori di quanto sancito dalla prassi sviluppatasi con l'autorizzazione straordinaria del 7 marzo 1960 per l'importazione di determinate merci in franchigia di tributi a specifiche condizioni. Nel caso di specie, l'autorità inferiore, pur ammettendo che le autovetture destinate alla Polizia possano essere considerate come beni destinati all'uso da parte del Comune per l'esercizio delle sue funzioni pubbliche, ritiene che la richiesta di immissione in libera pratica, in esenzione di tributi, delle due autovetture non può essere accolta. Ciò poiché la condizione secondo la quale i beni devono essere stati acquistati direttamente dallo stesso presso una ditta italiana e che la relativa controprestazione gli venga fatturata direttamente, non è adempiuta nella fattispecie. Le due autovetture sono difatti state acquistate presso il Garage A. \_\_\_\_\_ di Lugano al quale sono state fornite da B. \_\_\_\_\_ AG, Schinznach-Bad (cfr. doc. 3 prodotto con la risposta dall'autorità inferiore).

### **E. 7.2.2**

Il ricorrente non condivide tale valutazione. Ritiene che l'autorità inferiore debba tener conto come, dal 1960 ad oggi, il quadro politico-istituzionale internazionale sia mutato. Per effetto degli accordi bilaterali bis, dal punto di vista della possibilità di esenzione dei tributi, l'acquisto di merce o beni mobili in Svizzera è difatti parificato a quello nei paesi comunitari. Ad ogni modo, reputa che le autovetture, in quanto "merci per organizzazioni di utilità pubblica" ai sensi dell'art. 8 cpv. 2 lett. d LD, siano esenti da dazi e di conseguenza da imposte sull'importazione.

### **E. 7.2.3**

Quanto all'esenzione in ragione della prassi sviluppatasi negli anni, pur considerando le mutazioni del quadro politico-istituzionale internazionale, non spetta allo scrivente Tribunale doverla estendere così come postulato dal ricorrente. Come dipoi correttamente specificato dall'autorità inferiore, l'art. 8 cpv. 2 lett. d LD non risulta applicabile alla

fattispecie, riferendosi il medesimo, ai sensi dell'art. 17 OD, a merci, che sono donate allo scopo di lenire il bisogno o il danno, a organizzazioni riconosciute di utilità pubblica e opere assistenziali o persone bisognose. Il ricorrente è un Comune. Simile entità non può essere considerata un'organizzazione di utilità pubblica riconosciuta o un'associazione assistenziale o persona bisognosa, motivo per cui, l'importazione delle autovetture per il servizio di Polizia non può essere esentata dal pagamento del dazio ai sensi del citato disposto di legge. La decisione d'imposizione del dazio sull'importazione delle autovetture resa dall'autorità inferiore non è quindi arbitraria e deve essere di conseguenza confermata.

## **E. 8**

Il ricorrente si duole dell'applicazione dell'IVA svizzera all'importazione delle autovetture acquistate.

### **E. 8.1**

Vista l'appartenenza di Campione alla Repubblica Italiana, occorre avantutto, in ossequio al principio della sovranità fiscale e della territorialità, esaminare le normative comunitarie e italiane vigenti che disciplinano l'assoggettamento all'IVA, in particolare quella all'importazione, e la loro applicazione al caso di specie.

#### **E. 8.1.1**

Con la promulgazione della Direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme ("Sesta Direttiva IVA"), è stata creata una base di imposizione uniforme dei contribuenti nel sistema comune IVA (cfr. FF 1996 V 689). Negli anni, tale direttiva ha subito oltre una trentina di modifiche, motivo per cui, si è resa necessaria una rifusione della medesima. Il Consiglio ha così emanato la Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto ("Direttiva IVA") che codifica le disposizioni della Sesta Direttiva IVA a partire dal 1° gennaio 2007, senza modificare nella sostanza la legislazione in vigore. Quanto all'ambito di applicazione territoriale, la Direttiva IVA precisa che sono esclusi dal suo campo di applicazione, tra l'altro, anche una serie di territori che non fanno parte del territorio doganale della Comunità. Tra questi territori figurano anche Campione d'Italia (cfr. art. 6 cpv. 2 lett. f) e le acque italiane del Lago di Lugano (cfr. art. 6 cpv. 2 lett. g).

#### **E. 8.1.2**

In Italia la disciplina sull'IVA è sancita dal Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. La territorialità dell'imposta è regolata all'art. 7 lett. a) che dispone l'esclusione dall'imposizione dell'IVA anche del territorio di Campione e delle acque italiane del lago di Lugano. Anche il Decreto-legge del Presidente della Repubblica 30 agosto 1993, n. 331 che intende armonizzare la disciplina dell'IVA riguardante le disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcol, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati definisce che i territori extra-doganali dei comuni di Livigno e di Campione d'Italia e le acque nazionali del lago di Lugano sono considerati esclusi dal territorio della Comunità economica europea (cfr. art. 16 cpv. 1) e quindi non sono assoggettati all'imposta.

#### **E. 8.1.3**

Stante quanto precede, Campione è escluso dal territorio comunitario, rispettivamente italiano assoggettato all'IVA, ciò che equivale alla rinuncia alla riscossione dell'imposta da parte delle competenti autorità.

## **E. 8.2**

Si procederà quindi nel seguito con l'esame della legislazione svizzera in materia di IVA all'importazione, al fine di determinarne la sua applicabilità all'operazione oggetto del presente giudizio, ovverosia, all'importazione di due autovetture.

### **E. 8.2.1**

La Confederazione svizzera riscuote dal 1995 un'imposta generale sul consumo con deduzione dell'imposta precedente (imposta sul valore aggiunto, IVA) in ogni fase del processo di produzione e di distribuzione. Lo scopo di tale imposta, sancita all'art. 130 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101) - è l'imposizione del consumo finale non imprenditoriale sul territorio svizzero (cfr. art. 1 cpv. 1 vLIVA, come visto, applicabile alla fattispecie, cfr. consid. 3.2 che precede). L'IVA, fonte significativa degli introiti fiscali nel nostro Paese, deve colpire il consumo finale su territorio nazionale (cfr. Nicolas Schaller/Yves Sudan/Pierre Scheuner/Pascal Huguenot, TVA annotée, Ginevra/Zurigo/Basilea 2005, n. 4.1 ad art. 1 vLIVA con i vari riferimenti giurisprudenziali ivi citati). Al fine di perseguire l'imposizione del consumo di prestazioni, la Confederazione, da una parte, impone la cifra d'affari realizzata in Svizzera, dall'altra riscuote un'imposta sulle importazioni di beni dall'estero, ovverosia il mero passaggio di un bene attraverso la frontiera doganale svizzera. Senza l'imposta sull'importazione, i beni importati dall'estero sarebbero difatti avvantaggiati rispetto a quelli forniti sul territorio svizzero (cfr. risposta del Consiglio federale del 31 maggio 2006 all'Interpellanza "IVA e distorsione della concorrenza" depositata in Consiglio nazionale dal deputato Luc Barthassat il 23 marzo 2006). La facoltà di riscuotere l'IVA decadrà alla fine del 2020 (cfr. art. 196 cifra 14 cpv. 1 lett. a cifra 1 Cost., già art. 8 cpv. 2 lett. a disposizione transitoria vCost.). Proprio da quest'ultima normativa costituzionale - accettata con votazione popolare del 26 settembre 2009 in vigore dal 1° gennaio 2011 (RU 2010 3821 nonché FF 2005 4151, 2008 4573, 2009 3753 3759 3761 7599) deriva il principio della territorialità dell'IVA e costituisce il fondamento del cosiddetto "principio del paese di destinazione", concretizzato nella OLIVA (cfr. Schaller/Sudan/Scheuner/Huguenot, op. cit., n. 4.1 ad art. 1 vLIVA con riferimenti ivi citati, pag. 25). La territorialità è quindi una condizione fondamentale della legge, poiché in linea di principio soggiacciono ad imposizione unicamente le operazioni eseguite sul territorio svizzero (cfr. Marco Molino, Temi scelti relativi all'applicazione dell'IVA, in: CFPD, Problemi emergenti di diritto pubblico, Lugano 2001, pag. 60, pto. 2; Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, Traité TVA, Basilea 2009, n. 303, pag. 86 con riferimenti ivi citati). Le disposizioni relative al luogo delle operazioni imponibili definiscono i casi nei quali la legge sull'IVA è applicabile (cfr. Molino, op. cit., pag. 68, pto. 2; Schaller/Sudan/Scheuner/Huguenot, op. cit., n. 4.1 ad art. 1 vLIVA con riferimenti ivi citati).

### **E. 8.2.2**

Come detto, soggiacciono all'IVA anche le importazioni di beni in territorio svizzero. L'imposta all'importazione si differenzia sotto molteplici aspetti dall'imposta sulle operazioni realizzate su territorio svizzero. Le principali differenze risiedono nell'oggetto dell'imposta, nell'assoggettamento soggettivo e nella procedura di riscossione, motivo per

cui, il legislatore ha regolato questi due tipi di imposta, sia nell'ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA) che nella vLIVA e così pure nella vigente LIVA, in due titoli distinti. La natura diversa di questi due tipi di imposta è in tal modo enunciata in maniera univoca (cfr. Schaller/Sudan/Scheuner/Huguenot, op. cit., art. 72 vLIVA con i vari riferimenti giurisprudenziali ivi citati nonché art. 73 cpv. 1; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., n. 271, pag. 670). Pertanto, il carattere oneroso dell'operazione non è una condizione per la percezione dell'imposta sull'importazione. Il transito della merce attraverso la frontiera è sufficiente per far nascere il diritto alla riscossione dell'imposta (cfr. Schaller/Sudan/Scheuner/Huguenot, op. cit., art. 72 vLIVA con i vari riferimenti giurisprudenziali ivi citati). La riscossione dell'imposta sulle operazioni eseguite sul territorio svizzero si basa esclusivamente sul principio dell'autotassazione mentre la procedura di riscossione dell'imposta sull'importazione si fonda su di una tassazione mista (cfr. Schaller/Sudan/Scheuner/Huguenot, op. cit., art. 72 vLIVA con i vari riferimenti giurisprudenziali ivi citati). L'assoggettamento soggettivo si determina secondo le regole dell'assoggettamento all'obbligo di pagare il dazio giusta gli artt. 68 OIVA (art. 75 vLIVA), 26 LD (artt. 9 e 13 vLD) e non in base all'art. 17 OIVA (art. 21 LTVA; Schaller/Sudan/Scheuner/Huguenot, op. cit., art. 72 vLIVA con i vari riferimenti giurisprudenziali ivi citati). L'imposta sull'importazione persegue tuttavia il medesimo scopo dell'imposta sulle operazioni eseguite sul territorio svizzero, ovverosia quella di colpire il consumo finale su territorio nazionale.

### **E. 8.2.3**

L'art. 72 vLIVA prevede che la legislazione doganale è applicabile all'importazione di beni, purché le disposizioni che seguono tale norma non vi derogano. La legge sulle dogane recepisce tale rinvio all'art. 1 lett. c LD, il quale recita che la LD disciplina altresì la riscossione dei tributi esigibili in virtù di leggi federali di natura non doganale, sempre che spetti all'Amministrazione federale delle dogane (art. 1 lett. c LD). È imponente l'importazione di beni, anche di quelli ammessi sul territorio svizzero in franchigia doganale (art. 73 cpv. 1 vLIVA). Sono considerati beni le cose mobili, comprese le prestazioni di servizi e i diritti inclusi (art. 73 cpv. 2 lett. a vLIVA). Per quanto riguarda l'imposta sull'importazione, sono contribuenti tutte le persone o società soggette all'obbligo di pagare il dazio, a prescindere se, per il resto, sono assoggettate all'IVA (art. 75 cpv. 1 vLIVA). Il credito fiscale nasce simultaneamente all'obbligazione doganale (art. 78 cpv. 1 vLIVA). L'imposta sull'importazione è riscossa dall'Amministrazione federale delle dogane che emana le disposizioni e le decisioni necessarie (cfr. art. 82 cpv. 1 vLIVA). Gli organi dell'Amministrazione federale delle dogane hanno peraltro facoltà di procedere a tutti gli accertamenti necessari alla verifica dei fatti determinanti per la tassazione (cfr. art. 82 cpv. 2 vLIVA). Da quanto precede, occorre constatare come la normativa doganale e il diritto d'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto all'importazione siano intrinsecamente correlati. A dipendenza del trattamento doganale della zona, viene dunque prelevata l'IVA sulle operazioni d'importazione ivi realizzate. Per le importazioni, il presupposto impositivo, sul piano formale, coincide quindi con quello previsto per i diritti doganali. L'IVA all'importazione è peraltro calcolata sul valore di mercato del bene dichiarato in dogana e ciò vista l'assenza di una transazione (cfr. nel caso in esame, doc. 4 prodotto dal ricorrente; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., n. 272, pag. 670).

### **E. 8.2.4**

L'art. 3 vLIVA (art. 3 OLIVA) definisce il campo d'applicazione territoriale dell'imposta al consumo. Per "territorio svizzero" s'intendono: a) il territorio della Svizzera, b) i territori esteri conformemente alle convenzioni internazionali (art. 3 cpv. 1 vLIVA). Per esclusione, gli altri territori sono considerati "estero" (art. 3 cpv. 2 vLIVA). La particolare situazione di Samnaun e Sampuoir è regolata all'art. 3 cpv. 3 vLIVA. La LIVA è dunque applicabile anche ai territori esteri conformemente alle convenzioni internazionali (cfr. i già citati Trattati riguardanti il Principato del Liechtenstein e il Comune tedesco di Büsingen am Hochrhein). Con riferimento all'art. 3 vLIVA, nel Rapporto della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale del 28 agosto 1996 riguardante l'iniziativa parlamentare legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (Dettling; cfr. FF 1996 V 581, in particolare pag. 597), si legge che Campione d'Italia è una zona "assimilata di massima al territorio doganale svizzero. Non vi è ancora una convenzione tra Svizzera e l'Italia. Le merci e i servizi forniti a Campione dal territorio doganale svizzero sono considerati operazioni effettuate sul territorio svizzero e non sono pertanto esonerate. Per contro, le imprese con sede a Campione e che sarebbero assoggettate all'IVA secondo il diritto fiscale svizzero in base all'importo della loro cifra d'affari, non possono essere tassate a causa della mancanza di una base giuridica". Ai sensi della vLIVA, Campione è quindi un territorio estero, il quale, conformemente alla prassi è considerato territorio svizzero (cfr. anche Molino, op. cit., pag. 68, pto. 2). Tale tesi è peraltro stata ritenuta dall'Amministrazione federale delle contribuzioni nella sua pubblicazione intitolata "Istruzioni sull'IVA" (cfr. per il caso in esame: "Istruzioni 2008 sull'IVA", n. 367). In base alle considerazioni che precedono, il Comune di Campione è quindi considerato territorio doganale svizzero, ciò che determina l'applicabilità dell'IVA svizzera.

#### **E. 8.2.5**

Sempre facendo riferimento all'IVA sull'importazione, contestualmente ai negoziati per la conclusione di una convenzione tra la Repubblica Italiana e la Confederazione elvetica relativa all'enclave, va osservato che nella bozza di Accordo del 2008 (cfr. doc. 20 prodotto con la duplica dall'autorità inferiore e consid. 6.2.4 che precede), si può leggere "Per quanto concerne l'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) delle importazioni e delle operazioni svolte a Campione, si è ritenuto utile esporre la problematica nei suoi termini generali, nell'ottica della formulazione di una specifica disposizione" (cfr. nota introduttiva alla bozza di accordo, doc. 20 prodotto con la duplica dall'autorità inferiore, pag. 1). L'autorità svizzera non ha quindi redatto una norma particolare, ma ha ritenuto quanto segue: "In relazione alla questione IVA si ponga mente al fatto che la Direttiva 2006/112/VE del Consiglio del 28 novembre relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto non si applica al territorio di Campione d'Italia (...). Dato che con questo accordo si prevede di regolare l'appartenenza di Campione al territorio doganale della Confederazione svizzera, le autorità svizzere sono dell'avviso che si rende necessaria anche in questo settore una specifica regolamentazione convenzionale bilaterale. Difatti la normativa doganale e il diritto dell'imposta sul valore aggiunto sono direttamente correlati (cfr. decisione del Tribunale federale 2C\_1049/2011 del 18 luglio 2012 consid. 4.3). La questione del prelievo o no dell'imposta sul valore aggiunto per le importazioni, rispettivamente sulle operazioni realizzate sul territorio svizzero, dipende direttamente dal trattamento doganale della zona. Perciò si dovrebbe prevedere per le importazioni e le operazioni effettuate a Campione la riscossione dell'IVA secondo la normativa svizzera. Notasi che per determinare prestazioni eseguite per Campione o a Campione da imprese con sede sul territorio svizzero ciò è quanto già si verifica, secondo le intese intervenute tra

le autorità coinvolte".

#### **E. 8.2.6**

Stante quanto precede, l'operazione di importazione dalla Germania in territorio doganale svizzero, fonda l'assoggettamento all'IVA sull'importazione. Come visto, per le importazioni, la normativa doganale e il diritto dell'imposta sul valore aggiunto sono chiaramente connessi. A ragione nella bozza di Accordo del 2008 (cfr. doc. 20 prodotto con la duplica dall'autorità inferiore, cfr. consid. 6.2.4 che precede) si sostiene dunque che il prelevamento dell'imposta sulle importazioni dipende direttamente dal trattamento doganale della zona. Visto che Campione deve essere considerato parte del territorio doganale svizzero per effetto del diritto consuetudinario (cfr. consid. 6.4 che precede), si giustifica, salvo esenzioni previste dalla legge, l'applicazione dell'imposta sull'importazione di cui agli artt. 72 e segg. vLIVA all'importazione in esame.

#### **E. 8.2.7**

Stabilita l'applicabilità della vLIVA all'operazione oggetto del presente giudizio, si rende necessario l'esame di un'eventuale esenzione dall'imposta. Gli artt. 74 vLIVA e 19a OLIVA definiscono i beni esenti da IVA. L'enumerazione di cui all'art. 74 vLIVA è da considerarsi esaustiva (cfr. decisione della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni [CRC] del 21 gennaio 1999, incarto 1998-003, consid. 5 e 6). Le autovetture destinate importate ad uso della Polizia non sono contemplate dai predetti disposti di legge ciò che significa che esse sono assoggettate all'IVA. Visto peraltro che la prassi consolidata relativa alle agevolazioni in favore del Comune di Campione e agli enti pubblici seguita dall'AFD - esplicitata al considerando 7 al quale qui si rimanda - non è applicabile alla fattispecie (cfr. consid. 7.2.3), la decisione dell'autorità inferiore deve essere di conseguenza confermata anche su questo punto.

#### **E. 8.3**

A titolo meramente abbondanziale, è opportuno precisare in questa sede che anche in applicazione della LIVA in vigore dal 1° gennaio 2010 si giungerebbe alle medesime conclusioni di cui ai considerandi che precedono. La correlazione diretta tra diritto doganale e i disposti dell'imposta sul valore aggiunto è difatti sancita esplicitamente all'art. 3 lett. a LIVA, il quale prevede che ai sensi della predetta legge, per territorio svizzero si intende il territorio nazionale svizzero e le enclavi doganali estere secondo l'art. 3 cpv. 2 LD, norma che, come noto, rimanda al diritto internazionale consuetudinario. Quanto all'IVA all'importazione, va altresì detto che gli artt. 50 e 53 cpv. 1 lett. d LIVA riprendono tali e quali gli artt. 72 vLIVA e 74 cpv. 1 lett. 4 vLIVA.

#### **E. 9.1**

Non rimane ora che confrontarsi con le censure sollevate dal ricorrente che non sono finora state trattate esplicitamente o implicitamente.

##### **E. 9.1.1**

Il ricorrente censura che nel Promemoria n. 16 relativo al trattamento fiscale delle operazioni in relazione a Campione (cfr. doc. 11 prodotto con la risposta dall'autorità inferiore) è chiaramente indicato che il Comune di Campione d'Italia appartiene al territorio italiano. Il quesito relativo all'interpretazione del Promemoria si scontra con quanto il predetto Promemoria dispone a proposito delle prestazioni eseguite da contribuenti svizzeri per Campione d'Italia, rispettivamente a Campione d'Italia poiché queste, sono di regola

assoggettate all'IVA come forniture sul territorio svizzero. Si stupisce quindi che dieci anni dopo l'edizione di tale Promemoria, le autorità elvetiche cerchino una non meglio definita consuetudine che ribalta completamente questa impostazione. Essa evidenzia dipoi la chiara assenza di competenza sia dell'AFC che dell'AFD in assenza di un accordo internazionale tra Repubblica Italiana e la Svizzera, di modo che l'atto di regolamentare tramite direttive, promemoria o altri opuscoli del genere (cioè disposizioni esecutive emanate senza base legale formale) le problematiche connesse con l'applicazione dell'IVA nel territorio di Campione d'Italia riveste un carattere *contra legem* che trova piena conferma nelle paradossali interpretazioni di cui al Promemoria e anche discriminatorie.

#### **E. 9.1.2**

Per garantire un'esecuzione uniforme del diritto di rango superiore, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito: AFC) può emanare istruzioni, promemoria e opuscoli informativi che, come le ordinanze amministrative, sono vincolanti per le autorità amministrative, fintanto che non presentano un contenuto palesemente contrario alla Costituzione o alla legge (cfr. DTAF 2010/33 consid. 3.3.1 e segg.). L'AFC ha quindi pubblicato "Istruzioni sull'IVA" (cfr. per il caso in esame: "Istruzioni 2001", no. 878 segg. [pubblicazione valida fino al 31 dicembre 2007]) nonché il Promemoria n. 16 relativo al trattamento fiscale delle operazioni in relazione a Campione, aggiornato periodicamente (cfr. doc. 11 prodotto con la risposta dall'autorità inferiore), completato con la comunicazione del 13 dicembre 2000. Con riferimento al caso di specie, occorre rilevare che, come dichiarato dall'autorità inferiore, tale Promemoria si riferisce all'imposizione dell'IVA sul territorio svizzero, di competenza dell'AFC e quindi non alle importazioni di beni destinati a Campione qui in discussione la cui competenza è, come visto, dell'AFD. Il punto 6. del Promemoria prevede difatti che per le informazioni in materia di immissione in libera pratica secondo il diritto doganale di beni provenienti dall'Italia e destinati a Campione, occorre rivolgersi alla competente Direzione di circondario delle dogane di Lugano. Ciò in ossequio all'art. 82 cpv. 1 vLIVA, il quale prevede che l'imposta sull'importazione è riscossa dall'Amministrazione federale delle dogane che emana le disposizioni e le decisioni necessarie. L'AFD è quindi competente per emanare le necessarie indicazioni relative all'importazione di beni. Un esame integrale del Promemoria edito dall'AFC non è quindi necessario, giacché, con riferimento all'IVA all'importazione, esso si limita ad un rinvio alle competenti autorità.

#### **E. 9.2.1**

Il ricorrente censura altresì che la prassi italo-svizzera in tema di IVA sarebbe eccessivamente contraddittoria per poter sostenere il compiuto consolidamento di una consuetudine derogatoria dei principi che istituiscono l'ordinamento internazionale in materia di esercizio della sovranità degli Stati. Ciò poiché l'IVA è stata introdotta in Svizzera a far tempo dal 1° gennaio 1995. Ritiene quindi che difficilmente si possa ammettere una consuetudine formatasi su un così breve lasso di tempo, e ciò soprattutto in relazione ad un istituto impositivo fino ad allora sconosciuto al sistema fiscale svizzero.

#### **E. 9.2.2**

A torto. Richiamati gli elementi che fondano la creazione del diritto consuetudinario esposti al considerando 6.1.1 che precede, considerato altresì che il fattore temporale non riveste primaria importanza come sottolineato dal ricorrente (cfr. ricorso ad art. 13), ritenuto parimenti che le condizioni esposte al considerando 6.1.2 per sottrarsi all'applicazione di

una norma di diritto consuetudinario, rispettivamente, per riconoscerle un effetto vincolante, lo scrivente Tribunale non reputa contraddittoria la prassi relativa all'IVA all'importazione, oggetto del presente giudizio. L'unica opposizione formale all'applicazione dell'IVA svizzera fatta valere tramite nota a verbale del 15 gennaio 2010 da parte del Ministero degli Affari Esteri italiano non è peraltro sufficiente per poter invalidare la prassi in essere tra i due Stati, giacché, come detto, occorrono ripetute proteste (cfr. consid. 6.1.2). Non v'è dipoi da dimenticare, che benché l'IVA sia stata introdotta nel 1995, essa ha sostituito l'imposta sulla cifra d'affari (ICA). Introdotta dal decreto del Consiglio federale del 29 luglio 1941 (di seguito, DCA; cfr. FF 1941 I 896), l'ICA era un'imposta federale sul consumo prelevata essenzialmente sulla fornitura di merci a titolo oneroso, ma non sui servizi (cfr. art. 13 DCA). Erano altresì soggette all'imposta, segnatamente, l'importazione di merci (art. 44 e segg. DCA). L'Amministrazione federale delle dogane era competente per prendere le misure e decisioni necessarie per la riscossione di quest'imposta risultante dall'importazione di merci (art. 44 DCA). Risultavano quindi applicabili le norme della legislazione doganale (art. 45 DCA), così pure il concetto di importazione di merci nella "Svizzera", da intendersi nel senso dell'art. 8 cpv. 2 DCA (cfr. art. 47 DCA), il quale prevede che il territorio doganale svizzero comprende il territorio svizzero vero e proprio e quello estero incluso nella linea doganale. L'ICA all'importazione è quindi stata riscossa tra il 1941 e il 1994. Come conferma la sentenza resa dal Tribunale federale il 23 giugno 1972 (ASA 41 261 e segg.), Campione - considerato territorio doganale svizzero - era già allora sottoposto all'ICA all'importazione. Stante quanto precede, la doglianza del ricorrente non merita accoglimento.

## **E. 10**

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

### **E. 10.1**

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

### **E. 10.2**

Giusta l'art. 23 cpv. 1 LIAut, il credito fiscale sorge contemporaneamente all'obbligo di pagare il dazio. L'imposta è riscossa sulla controprestazione che, secondo l'art. 30,

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

### **E. 10.3**

Come visto al considerando 6.4 che precede, Campione è compreso nel territorio doganale svizzero. Stante le predette disposizioni della LIAut, l'importazione di autovetture sul territorio doganale svizzero è assoggettata in principio alla relativa imposta. Ne consegue, che l'importazione a Campione delle due autovetture destinate al servizio di Polizia deve essere assoggettata all'imposta sugli autoveicoli.

### **E. 10.4**

Le autovetture della Polizia non sono un bene esente dall'imposta sugli autoveicoli ai sensi dell'art. 12 LIAut, rispettivamente l'art. 1 OIAut. Visto che peraltro la prassi consolidata relativa alle agevolazioni in favore del Comune di Campione e agli enti pubblici seguita dall'AFD - esplicitata al considerando 7 al quale qui si rimanda - non è applicabile al caso di specie (cfr. anche consid. 7.2.3), la decisione dell'autorità inferiore deve essere di conseguenza confermata anche su questo punto.

### **E. 11**

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

### **E. 12**

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese processuali vanno poste a carico del ricorrente soccombente (art. 1 segg. Regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF; RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in fr. 1'000.-- (art. 4 TS-TAF), importo che verrà compensato nella misura corrispondente con l'anticipo di fr. 2'500.-- da esso versato il 9 giugno 2010. L'importo rimanente di fr. 1'500.-- gli verrà restituito alla crescita in giudicato del presente giudizio, previa indicazione delle coordinate bancarie o postali ove effettuare il versamento. Al ricorrente non vengono assegnate ripetibili (art. 64 cpv. 1 PA a contrario).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.