

BVGer A-4771/2012 vom 2. Juli 2014

Bundesverwaltungsgericht, 2014-07-02, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4771_2012

FR: TAF A-4771/2012 du 2 juillet 2014

IT: TAF A-4771/2012 del 2 luglio 2014

Regeste

Imposta sul valore aggiunto

Erwägungen

E. 1

1.1 Il Tribunale amministrativo federale è competente per statuire nel merito della vertenza che qui ci occupa in virtù degli artt. 1 e 31 segg. della legge federale del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF; RS 173.32). Fatta eccezione per quanto prescritto direttamente dalla LTAF come pure da normative speciali, la procedura dinanzi alla scrivente autorità giudicante è retta dalla legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA; RS 172.021). Il Tribunale ha rilevato inoltre che, siccome la decisione del 2 agosto 2012, qui impugnata, è stata adottata dalla Direzione del circondario di Lugano - quale autorità di ricorso - susseguentemente alle decisioni di imposizione IVA dell'Ufficio doganale di Chiasso Strada, la censura di incompetenza della presente autorità giudiziaria è infondata (cfr. anche consid. 1.4.1).

E. 1.2

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

E. 1.3

L'atto impugnato è una decisione resa dall'AFD/DC, fondata sul diritto pubblico federale giusta l'art. 5 PA, che condanna la ricorrente al pagamento di un importo a titolo di IVA. Comportando il medesimo un onere pecuniario, è dato quindi l'interesse a ricorrere. Da qui la legittimazione della ricorrente (cfr. art. 48 cpv. 1 PA). 1.41.4.1 Il Tribunale rileva quindi che l'eccezione di incompetenza decisionale della AFD/DC, denunciata dalla ricorrente, sarà discussa contestualmente all'esame degli elementi di diritto sostanziale nella misura in cui si tratta di sapere se il territorio doganale di Campione d'Italia debba essere considerato svizzero in base ad accordi internazionali o al diritto consuetudinario internazionale. 1.4.2 La Società ha altresì censurato la carente "competenza giurisdizionale" del Capo della Sezione tariffa e Regimi doganali nell'adottare la decisione oggetto di ricorso, la quale avrebbe dovuto semmai essere sottoscritta dal Direttore del circondario doganale (cfr. ricorso pag. 3). 1.4.2.1 Il tema del diritto di firma e della sua delega è regolato a livello legislativo dall'art. 49 della legge federale del 21 marzo 1997 sull'organizzazione del Governo e dell'Amministrazione (LOGA; RS 172.010), norma che stabilisce i limiti del diritto di firma in nome del capo dipartimento (cpv. 1 e 2) e che riconosce nel contempo ai direttori dei gruppi e degli uffici la facoltà di regolare il diritto di firma nel loro settore di competenza (cpv. 3). Quando è in discussione il diritto di firma di un funzionario in un ambito che ricade nelle competenze di un determinato Ufficio federale, al quale

l'Amministrazione federale delle dogane può essere equiparato (Ordinanza federale sull'organizzazione del Governo e dell'Amministrazione [OLOGA; RS 172.010.1], allegato I), occorre pertanto verificare se lo stesso sia stato oggetto di una regolamentazione da parte di chi dirige l'unità amministrativa in questione (sentenza TF 8G.115/2003 del 14 novembre 2003 consid. 3; Thomas Sägger, Handkommentar zum Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz, 2007, ad art. 49 n. 14 e 15). La giurisprudenza ha inoltre ammesso che il vizio consistente nella sottoscrizione di una decisione da parte di una persona senza diritto di firma, determinante dunque l'annullabilità dell'atto, può essere sanato allorquando essa viene in seguito confermata da chi effettivamente disponeva del diritto di firma (sentenze TF 2C_1014/2012 del 13 novembre 2013 consid. 6.5 e 6.5.1; 2A.188/1994 dell'8 novembre 1994 consid. 5 e 2A.71/1994 del 28 settembre 1994 consid. 3d, nelle quali la persona che aveva la facoltà di sottoscriverla aveva appunto ratificato l'originaria decisione in sede di ricorso). 1.4.2.2 Orbene dagli atti di causa emerge che secondo il Regolamento interno - il quale non appare per altro essere stato direttamente emanato dai vertici dell'Amministrazione federale delle dogane, bensì dalla Direzione di circondario medesima - la firma del Direttore del circondario è necessaria per gli "affari" che coinvolgono autorità /amministrazioni (quali Confederazione, Cantoni o Comuni), parlamentari, Regio Insubrica, Regione Lombardia; diplomatici/rappresentanti consolari (eccetto casi penali); sezioni delle associazioni del personale, sindacati; organizzazioni economiche; mass media interregionali (cfr. Regolamento interno DC Lugano, Appendice 4 punto 1). Conseguentemente e nella misura in cui la presente vertenza oppone la DGD a una società privata, la firma del Direttore di circondario non sarebbe stata necessaria. Ma se anche così non fosse, con scritto del 27 novembre 2013 il Direttore del Circondario, in sede ricorsuale, ha confermato la decisione qui litigiosa, ossequiando così ai parametri posti dalla giurisprudenza sopra citata, per sanare il vizio della sottoscrizione da parte di una persona senza diritto di firma. 1.4.2.3 Ciò detto, la violazione di cui si duole la ricorrente - carente "competenza giurisdizionale" del Capo della Sezione tariffa e Regimi doganali - per chiedere l'annullabilità dell'atto impugnato, si rileva infondata.

E. 1.5

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

E. 2

La ricorrente, nel censurare l'incompetenza dell'autorità inferiore, ha contestato l'asserzione secondo la quale Campione d'Italia debba essere considerato quale territorio doganale svizzero per effetto del diritto consuetudinario internazionale, con conseguente applicazione della legislazione svizzera in materia doganale e in particolare l'errata applicazione del principio di imposizione di tributi a titolo di IVA. A sostegno delle proprie allegazioni la Società ha evidenziato che l'autorità inferiore fa riferimento ad un giurisprudenza vetusta e "sorpasata", salvo poi sottolineare che non esiste alcuna prassi consolidata, rispettivamente che sino ad oggi nessun tribunale si è espresso sull'appartenenza di Campione al territorio doganale svizzero (cfr. pto 4). La ricorrente ha sostenuto quindi che, considerata la recente introduzione dell'IVA nella legislazione svizzera - il 1° gennaio 1995 (cfr. pto 4.4) - "ben difficilmente si può ammettere l'esistenza di una consuetudine formatasi in un lasso di tempo così breve" (pto 4.4), che inoltre in passato "non risulta siano mai stati imposti dazi su beni, merci e servizi importati a Campione d'Italia" (pto 4.6), che infine l'opposizione del Comune (in separata procedura) alla pratica impositiva è un elemento ulteriore che

contrasta con l'esistenza di una consuetudine così come indicato dall'autorità inferiore (pto 4.12).

3.3.1 Il 1° maggio 2007 è entrata in vigore la legge federale del 18 marzo 2005 sulle dogane (LD, RS 631.0) e la relativa ordinanza del 1° novembre 2006 (OD; RS 631.01). Il 1° gennaio 2010 sono entrate in vigore la nuova legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20) e la relativa ordinanza del 27 novembre 2009 (OIVA, RS 641.201). Conseguentemente, nella misura in cui i tributi IVA richiesti risalgono a decisioni di imposizione del 16 dicembre 2011 e 13 marzo 2012, le precitate leggi sono applicabili da un punto di vista temporale.

3.2 Nello specifico le precitate leggi disciplinano la riscossione dei tributi doganali (art. 1 let. b LD), ovvero dazi all'importazione e all'esportazione (art. 6 let. f LD) quali l'IVA all'importazione (art. 50 e segg. LIVA), su merci in entrata nel territorio doganale svizzero. In particolare sono reputati territorio doganale svizzero il territorio nazionale svizzero e le enclavi doganali estere, ma non le enclavi doganali svizzere (art. 3 cpv. 1 LD). Le enclavi doganali estere sono i territori esteri inclusi nel territorio doganale per effetto di accordi internazionali o del diritto consuetudinario internazionale (art. 3 cpv. 2 LD).

4. Ciò detto, considerate le censure della ricorrente, il Tribunale procede dunque ad esaminare se il Comune di Campione d'Italia debba essere considerato territorio doganale italiano (consid. 5) oppure territorio doganale svizzero (consid. 6) sulla base di un accordo internazionale (consid. 6.2) o di un diritto internazionale consuetudinario (consid. 7 e 8), con conseguente applicazione della legislazione doganale svizzera e competenza per la AFD/DC nell'emanare la decisione qui litigiosa.

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

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

5.2.2 A queste fonti principali si affiancano una serie di altri regolamenti, direttive e decisioni degli organismi comunitari che disciplinano diversi aspetti con rilevanza doganale e tributaria (tariffa doganale, accordi preferenziali con Paesi Terzi, restrizioni o divieti all'esportazione o all'importazione, contingenti tariffari, restituzioni all'export, ecc.) soggetti a continue modifiche e aggiornamenti. Una prima regolamentazione in materia di IVA - a livello comunitario - è stata introdotta con la Direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977, inerente l'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme [Sesta Direttiva IVA]), la quale negli anni ha subito oltre una trentina di modifiche. In proposito il Consiglio ha quindi emanato la Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, relativa al

sistema comune di imposta sul valore aggiunto ("Direttiva IVA"), in vigore dal 1° gennaio 2007, senza modificare nella sostanza la legislazione in vigore. Tale normativa, con riferimento alla sua applicazione territoriale, precisa che sono esclusi dal suo campo di applicazione, tra l'altro, anche una serie di territori che non fanno parte del territorio doganale della Comunità. Tra questi territori figurano anche 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). 5.3 Alla luce delle numerose normative comunitarie, un ruolo residuale è assegnato alle singole discipline nazionali in materia doganale. In Italia la legge doganale preesistente a quella comunitaria è il Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale del 23 gennaio 1973 n. 43 (in seguito T.U.L.D.), il quale regolamenta essenzialmente le procedure relative alle controversie doganali. Nello specifico l'art. 1 T.U.L.D., definendo il concetto di linea doganale, precisa all'ultimo comma che il confine politico che racchiude il territorio del Comune di Campione d'Italia non costituisce linea doganale. Inoltre, unicamente il territorio circoscritto dalla linea doganale costituisce il territorio doganale (art. 2 primo comma T.U.L.D.). Il Testo Unico precisa altresì che il territorio del comune di Campione d'Italia, nonché le acque nazionali del lago di Lugano racchiuse fra la sponda ed il confine politico doganale, costituiscono dei territori extra-doganali (art. 2 ultimo comma T.U.L.D.). Nello specifico l'Italia ha quindi disciplinato l'IVA con il Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. La territorialità dell'imposta è regolata all'art. 7 lett. a), il quale dispone l'esclusione dall'imposizione dell'IVA per il territorio di Campione e delle acque italiane del lago di Lugano. Nello stesso senso il Decreto-legge del Presidente della Repubblica 30 agosto 1993, n. 331 - armonizzante la disciplina dell'IVA riguardante le disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcol, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati - che definisce che i territori extra-doganali dei comuni di Livigno e di 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. 5.4 Stante quanto precede, né il NCDC, né il T.U.L.D. considerano Campione come parte del territorio doganale della Comunità europea, rispettivamente della Repubblica Italiana. 6.6.1 Come più sopra ricordato, sono invece reputati territorio doganale svizzero il territorio nazionale svizzero e le enclavi doganali estere, ma non le enclavi doganali svizzere (art. 3 cpv. 1 LD). Le enclavi doganali estere sono i territori esteri inclusi nel territorio doganale per effetto di accordi internazionali o del diritto consuetudinario internazionale (art. 3 cpv. 2 LD). 6.2 A titolo di esempio, quali accordi internazionali che hanno istituito un'enclave doganale si possono citare il Trattato di unione doganale concluso il 29 marzo 1923 tra la Confederazione Svizzera e il Principato del Liechtenstein (RS 0.631.112.514), come pure il Trattato del 23 novembre 1964 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania sull'inclusione del Comune di Büsingen am Hochrhein nel territorio doganale svizzero (RS 0.631.112.136). Con riferimento alla questione qui litigiosa, il Tribunale rileva che dal Messaggio concernente la nuova legge sulle dogane del 15 dicembre 2003 (FF 2004 485) non emerge che con l'Italia esista un disciplinamento a carattere internazionale sull'inclusione di Campione d'Italia nel territorio doganale svizzero (FF 2004 509). Il Tribunale evidenzia altresì che ancora oggi nessun accordo internazionale specifico riguardante la situazione dell'enclave è stato sottoscritto tra Confederazione elvetica e Repubblica Italiana e ciò malgrado le numerose negoziazioni avvenute tra le Parti contraenti. 6.36.3.1 A fronte di quanto sopra, resta quindi da determinare se esista un diritto internazionale consuetudinario che riconosca Campione d'Italia quale territorio doganale svizzero. Orbene, il Tribunale rileva che sia il Tribunale

federale - in una sentenza resa il 23 giugno 1972 (cfr. Archivio di diritto fiscale svizzero [ASA], volume 41, pag. 261 e segg.) - sia il Consiglio federale - in una decisione dell'11 ottobre 1934 (cfr. Decisioni amministrative delle autorità federali, fascicolo n. 8, n. 120, pag. 156 e segg.) - come pure la Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale svizzero (cfr. FF 1996 V 581, in particolare pag. 597), hanno riconosciuto Campione quale territorio doganale svizzero. Anche la dottrina svizzera (cfr. Thomas Cottier/David Herren, *Kommentar zum Zollgesetz*, Martin Kocher/Diego Clavadetscher [editori], Berna 2009, n. 3 e segg. ad art. 3 LD; Remo Arpagaus, *Zollrecht* in: *Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht*, volume XII, 2. ed., Basilea 2007, n. 438; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG]*, 2. ed., Berna 2003, n. 100, pag. 49; Annie Rochat Pauchard, *mwst.com. Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [editore], Basilea 2000, n. 4 ad art. 3 vLIVA) e la dottrina internazionale (cfr. Peter Witte, *Zollkodex mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung*, 5. ed., Monaco 2009, n. 9 ad art. 3 ZK; Rainer Weymüller in Eberhard Dorsch, *Zollrecht: Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs. Kommentar*, 3. ed., Monaco 2004, n. 39 ad art. 3 ZK; Ben J.M. Terra, *Community Customs Law. A Guide to the Customs Rules on Trade between the [Enlarged] EU and Third Countries with Value Added Tax on Importation and Exportation*, volume I, L'Aia/Londra/Boston 1995, Allegato al capitolo I, n. 6.3, pag. 105) sono del medesimo avviso nel considerare Campione d'Italia quale di territorio doganale svizzero. 6.3.2 In questo senso, infine, anche il Ministero delle finanze italiano (cfr. Direzione generale delle dogane e delle imposte indirette, nella sua pubblicazione "Il territorio doganale", Istruzioni di servizio, edita a Roma nel 1985), nonché la Corte dei Conti europea che evidenzia come "Italia e Svizzera hanno trovato un *modus vivendi* in virtù del quale Campione è considerata ai fini doganali facente parte del territorio svizzero (cfr. Relazione speciale n. 2/93 concernente il territorio doganale della Comunità e i regimi di scambio connessi, in *Gazzetta ufficiale delle Comunità europee* 27 dicembre 1993). 6.4 Ciononostante, considerate le puntuali censure della ricorrente e l'evoluzione legislativa continua, il Tribunale ritiene di valutare nuovamente l'esistenza o meno di un diritto internazionale consuetudinario che consideri il Comune di Campione d'Italia quale territorio doganale svizzero (consid. 7 e 8). 7.7.1 Il diritto internazionale, le cui fonti sono codificate all'art. 38 dello Statuto della Corte internazionale di Giustizia del 26 giugno 1945 (RS 0.193.501), regola in particolare il rapporto tra gli Stati. Le norme di diritto internazionale contrattuali si basano sul diritto consuetudinario il quale è codificato nella Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati (CV, RS 0.111, entrata in vigore per la Svizzera il 6 giugno 1990), la quale tuttavia non è applicabile in casu visto l'assenza di uno specifico trattato riguardante l'enclave di Campione d'Italia. 7.27.2.1 La consuetudine internazionale figura tra le fonti giuridiche più importanti del diritto internazionale elencate nell'art. 38 dello Statuto della Corte internazionale di Giustizia (cfr. La relazione tra il diritto internazionale e il diritto nazionale, Rapporto del 5 marzo 2010 del Consiglio federale, FF 2010 2015, 2029). Il diritto consuetudinario (diritto non promulgato) è una forma di diritto originario che, nonostante una certa supremazia del diritto formalmente promulgato, può essere messo sullo stesso rango di quest'ultimo (DTF 94 I 305 consid. 1). La sua forza deriva dalla consuetudine (cfr. Adelio Scolari, *Diritto amministrativo. Parte generale*, Cadenazzo 2002, pag. 74 e segg.; Ian Brownlie, *Principles of Public International Law*, 7a. edizione, Oxford 2008, pag. 6 e segg. [con ulteriori riferimenti]; Jörg Paul Müller/Luzius Wildhaber, *Praxis*

des Völkerrechts, 3a. edizione, Berna 2001, pag. 13 e segg.). Si parla di diritto consuetudinario internazionale se gli Stati agiscono in un determinato modo nella convinzione di adempiere un obbligo giuridico. La creazione di diritto consuetudinario presuppone due elementi che la giurisprudenza costante della Corte internazionale di Giustizia vaglia separatamente: una ripetizione nel tempo di determinati modi di agire da parte degli Stati ("uso comune" come elemento oggettivo) e la loro convinzione di adempiere un obbligo giuridico (la cosiddetta opinio iuris come elemento soggettivo; FF 2010 2032 con riferimenti). L'uso comune si può accertare attraverso un esame e un confronto di tutti gli atti statali appropriati e mediante altri studi empirici, ad esempio nell'ambito di organizzazioni internazionali. La prova della convinzione giuridica di regola viene spesso dedotta dall'uso comune. In altre parole, la valutazione della prassi comune degli Stati e delle sue caratteristiche (durata, uniformità e diffusione geografica) permettono di trarre conclusioni e fare valutazioni in merito alla convinzione giuridica. La prassi comune degli Stati deve rafforzare un osservatore oggettivo nella convinzione, basata sul principio della fiducia di poter contare in futuro su un comportamento degli Stati uguale e conforme all'uso. La norma di diritto internazionale consuetudinario esplica in generale il suo effetto giuridicamente vincolante nei confronti di tutti i soggetti di diritto internazionale interessati dal suo contenuto. Con particolare riferimento al caso di specie, si sottolinea che il diritto consuetudinario internazionale non esplica soltanto effetti giuridici universali, bensì può nascere anche su scala regionale o bilaterale (FF 2010 2032 con riferimenti; cfr. anche Scolari, op. cit., pagg. 74 e 75 con i vari riferimenti giurisprudenziali).

7.2.2 Soltanto se uno Stato si oppone costantemente alla creazione di una norma consuetudinaria, dando a intendere con ripetute proteste che non è disposto a riconoscerle un effetto vincolante (cosiddetto persistent objector), esso non è vincolato da tale norma. Opponendosi, uno o più Stati non possono impedire la nascita di una norma di diritto consuetudinario, ma possono sottrarsi alla sua applicazione. Una volta creata una norma di diritto consuetudinario, è invece praticamente impossibile per uno Stato sottrarsi all'effetto vincolante di una norma consuetudinaria già invalsa (subsequent objector; FF 2010 2032 e 2033). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, l'applicazione di una norma per una decina di anni soltanto non è sufficiente per formare un diritto consuetudinario, specie nel campo fiscale; la soppressione o la modificazione del diritto fiscale scritto attraverso il diritto consuetudinario è esclusa. La semplice inapplicazione di una norma non costituisce di per sé diritto consuetudinario; è pure inammissibile la formazione di un diritto comune mediante la concessione di deroghe, che avrebbe come conseguenza la modificazione del diritto scritto. Infine per via consuetudinaria non si possono segnatamente mettere a carico dei cittadini nuove imposte od altre obbligazioni fiscali (DTF 94 I 305 consid. 3 e rif.; cfr. Scolari, op. cit., pag. 75).

7.3 Per conoscere lo statuto di Campione d'Italia si ripercorreranno quindi gli accadimenti storici che hanno contraddistinto la stretta relazione del Comune di Campione con il Canton Ticino sino ai giorni nostri, riferendosi, oltre che alla documentazione prodotta dalle parti, all'annesso alla Dichiarazione di cooperazione tra la Repubblica e Cantone Ticino e il Comune di Campione d'Italia sottoscritta il 6 settembre 2011 (consultabile su www.ti.ch/estero, selezionando "Accordi internazionali") che, assieme alla pubblicazione Storia di Campione dall'VIII secolo ai giorni nostri (Fabrizio Mena, AA.VV., Milano 2007), illustra la storia dell'enclave.

88.1 L'esistenza dell'insediamento di Campione risale al I. secolo A.C. quando la Roma del periodo imperiale decise di creare un baluardo difensivo contro la discesa del popolo nordico dei Reti nel mezzo dell'arco alpino. In seguito, durante l'Alto Medioevo, Campione fu luogo di

insediamento dei Longobardi. Nel 777 D.C., grazie ad un lascito da parte di un ricco possidente locale, il villaggio divenne feudo della Basilica di S. Ambrogio di Milano. I campionesi godettero sin d'allora di trattamenti particolari, sia in quanto feudo ambrosiano semi-indipendente sia in virtù del fatto che essi venivano trattati come gli abitanti della Valle di Lugano. Ciò stando a significare che veniva concessa loro l'esenzione dei dazi e dei pedaggi, il libero commercio al mercato di Lugano nel quale i campionesi vendevano legna dei loro boschi, il reciproco diritto di pesca nelle acque dei due Comuni, le prestazioni militari in caso di guerra e di pestilenza da parte di Campione alla Svizzera (e non a Milano), nonché l'intolleranza oltre i tre giorni sul territorio campioneso di individui banditi da Lugano e altri villaggi: Campione era dunque "vincolato alle leggi Svizzere, come anche perché contribuisce i tributi allo Stato Svizzero, e persino concorre, occorrendo, al contingente in verso del solo Svizzero" (cfr. Il vicario Carboni al balivo di Lugano, 13 febbraio 1797 in AA. VV., op. cit., n. 12, pag. 109). Il feudo ambrosiano ebbe termine nel 1797 allorché Campione venne annesso alla nuova Repubblica Cisalpina. "L'attacco alle antiche agevolazioni daziarie, l'introduzione del fisco basato sull'imposta diretta e l'odiatissima coscrizione militare furono novità vissute traumaticamente dalla popolazione" di Campione (cfr. AA. VV., op. cit., pag. 104 con rinvii). Nel periodo seguente, la Confederazione svizzera, su richiesta del governo ticinese, rivendicò il territorio di Campione in più occasioni tra cui anche al Congresso di Vienna e di Parigi, ma senza successo. "Sollecitato a fornire riscontri precisi, il governo ticinese riuscì a produrre solo una relazione fondata sulla "tradizione, e la voce pubblica", nella quale l'"alto dominio" della Confederazione era ricondotto a una serie di consuetudini e accordi ben riconosciuti: tra cui, i contributi campionesi alla leva svizzera "con una quota di uomini e in denaro", la condivisione del regime dazionario del baliaggio e degli stessi diritti relativamente all'acquisto di sale, l'equiparazione dei campionesi ai luganesi nel "diritto di ereditare, acquisir beni stabili, domiciliarsi, senza "le formalità ed aggravii" cui andavano soggetti i forestieri (...)" (cfr. AA.VV., op. cit., pag. 114 con rinvii). Nel 1815, a seguito della sconfitta di Napoleone, la Lombardia passò sotto il governo degli austriaci; Campione venne quindi incorporato al Regno Lombardo-Veneto. Anche in questo periodo Campione e Lugano erano legati da svariati interessi. Nel 1848 furono quindi i campionesi medesimi a chiedere al Consiglio di Stato ticinese l'annessione al Canton Ticino, fondandosi perlopiù su "considerazioni essenzialmente di natura economica: quali [...] la dipendenza del villaggio dall'economia ticinese e la mancanza di comunicazioni dirette con l'Italia [...], ma soprattutto il carattere ancora provvisorio delle concessioni appena ottenute in materia daziaria." (cfr. AA. VV., op. cit., pag. 129). Il Consiglio di Stato ticinese sostenne la richiesta dell'enclave al Vorort che a sua volta sottopose la richiesta alla Dieta, la quale tuttavia la respinse per opportunità politica. Terminata la dominazione austriaca con la seconda guerra di indipendenza italiana e la costituzione del Regno d'Italia nel 1861, i due governi decisero una revisione della linea di confine. Tali trattative portarono alla Convenzione del 5 ottobre 1861 tramite la quale, per quanto riguarda Campione, veniva ceduto alla Svizzera, in via definitiva, il territorio della Costa di San Martino e della Casaccia, situati sulla riva opposta a Campione. Campione di S. Ambrogio di Milano veniva quindi a costituire una vera e propria enclave italiana in territorio svizzero (cfr. AA. VV., op. cit., pag. 137 e segg. nonché doc. 9 prodotto dal ricorrente). In pieno fascismo, si cercò di introdurre delle misure per "italianizzare" il territorio campioneso, tuttavia senza successo. Nel 1944, per la sua posizione in territorio svizzero e quindi neutrale, fu il solo comune del Nord Italia a non aderire alla Repubblica Sociale Italiana. Inoltre dal medesimo

anno, "l'unica moneta avente corso legale in Campione è quella svizzera", in accordo con il Ministero del Tesoro italiano. Durante il regime fascista la Svizzera ha considerato Campione "compreso nella propria zona doganale" e l'Italia l'ha a sua volta ritenuto "fuori della propria zona doganale", come da studi della commissione interministeriale del 1934 e dal testo unico del 25 settembre 1940, per evitare di "contingentare e razionare permanentemente tutte le merci destinate a Campione". Campione era dunque parificato a un comune svizzero, le derrate erano fornite dal paese confinante con la tessera annonaria svizzera e nell'immediato dopoguerra vi provvedeva l'Ufficio comunale economia di guerra dipendente dall'Ufficio cantonale ticinese di Bellinzona; le merci - prodotti industriali, alimentari e altro - erano acquistate sul mercato svizzero "per ragioni di convenienza, sia di comodità che di necessità", cioè per evitare dazi. Le merci importate dall'Italia erano soggette a dazio doganale svizzero, quelle dalla Confederazione a imposte indirette all'origine. Gli operai e impiegati attivi in Svizzera erano soggetti alle imposte dirette elvetiche (...)", (cfr. AA. VV., op. cit., pag. 164 e segg.). Nel corso degli ultimi decenni sino ad oggi, l'enclave ha sviluppato - ancor più - un'importante interconnessione con il Canton Ticino. A Campione la moneta a corso legale è la valuta svizzera, i veicoli sono immatricolati in Svizzera e di conseguenza le patenti di guida sono svizzere, i servizi telefonici e telegrafici sono svizzeri, come pure gli stipendi sono corrisposti in franchi svizzeri (cfr. Statuto del Comune di Campione d'Italia, pag. 1, dossier DGD). I tratti nazionali italiani restano invece quelli di sovranità politico-giudiziaria: l'appartenenza alla Repubblica Italiana entro il distretto della corte d'appello di Milano, circondario del tribunale e mandamento della pretura di Como. Speciali sono invece le norme che esentano dalle responsabilità penali sull'esportazione o la costituzione all'estero di disponibilità valutaria e i privilegi nel movimento delle merci (decreto ministeriale 20 novembre 1967), sollevate da formalità valutarie e dal benessere per l'import-export" (cfr. AA. VV., op. cit., pag. 166).

8.2 Con particolare riferimento alla questione daziaria, ad ulteriore prova dell'appartenenza di Campione al territorio doganale svizzero, va ricordato quanto segue (per un'esposizione ancor più esaustiva cfr. sentenza TAF A-3776/2010 del 16 agosto 2012, consid. 6.2).

8.2.1 "Nel 1801, il prefetto nazionale del Cantone di Lugano assicurava che nei secoli precedenti i campionesi non erano mai stati soggetti alla dogana di Lugano, come non lo erano in quel momento. [...] Il regime doganale ticinese dei primi tre decenni dell'Ottocento, probabilmente limitato alla riscossione di dazi sulla terraglia e sulla legna esportate da Campione, così come sulla "terra cresta" di Caslano destinata alla fabbrica dell'enclave - mentre ne erano esenti le altre merci, i cosiddetti prodotti "del suolo" - dovette risultare sopportabile per l'economia campionese, come ci viene indirettamente testimoniato dall'assenza di contestazioni. Le cose cambiarono nel 1831 con l'approvazione di una nuova legge cantonale che introduceva il dazio su tutte le merci da e per Campione. Si trattava di un provvedimento che rischiava di compromettere gli equilibri della comunità. Il comune interpose ricorso presso il governo ticinese, onde "ottenere la franchigia dai dazi cui i suoi abitanti furono sottoposti con innovazione sconosciuta", fondandosi sul "dichiarato" del 1683 che equiparava i campionesi ai vicini di Lugano e degli "altri Comuni ove esistono i loro possessi, liberi di estrarre da quelli i grani vini ed altri prodotti" (cfr. AA. VV., op. cit., pag. 125 segg.). L'insuccesso di questa istanza non scoraggiò i campionesi, che nella primavera dell'anno successivo, concordarono con Arogno una petizione al Gran Consiglio finalizzata a ottenere facilitazioni in materia daziaria, stante la loro "particolare ubicazione geografica". Queste rivendicazioni vennero parzialmente accolte dall'autorità cantonale, che nel dicembre 1834, "avuto riguardo alla località di cui trovansi il Comune Lombardo di

Campione, ed alle relazioni immediate di commercio coi circondanti Comuni Ticinesi", ridusse alla metà il dazio su "tutti i generi ed articoli che dal territorio di Campione si importano nella giurisdizione Ticinese, e che da questa si esportano in quella di Campione a semplice uso e consumo de' suoi abitanti. Ai campionesi tale misura apparve illusoria e palliativa" (cfr. AA. VV., op. cit., pag. 126). 8.2.2 Solo nel 1840 il parlamento ticinese concesse alcune importanti facilitazioni: "i campionesi vennero esentati dal dazio di uscita dal Ticino per "tutti gli oggetti necessari alla vita" e di fatto parificati ai ticinesi per le importazioni delle "minuzie" dall'Italia". Alle due fabbriche di terraglia vennero riconosciute notevoli riduzioni sulle importazioni della materia prima (...) e sull'esportazione di prodotti finiti" (cfr. AA. VV., op. cit., pagg. 126-127). Il Consiglio di Stato ticinese, sollecitato anche dal Direttorio federale, "lasciò cadere le ultime riserve nel 1846 adottando l'idea già più volte espressa che, in materia daziaria, Campione venisse "considerato come Ticinese". Il provvedimento, che l'autorità cantonale riteneva provvisorio e condizionato al raggiungimento di altri "accomodamenti fra i due Governi", non venne mai revocato e costituì la premessa dell'integrazione dell'economia campionese in quella cantonale (cfr. AA. VV., op. cit., pag. 127 con i vari rinvii ivi citati). 8.2.3 Con la nascita dello Stato federativo nel 1848 la sovranità in materia di diritti doganali passò completamente dai Cantoni alla Confederazione elvetica (cfr. FF 2004 488 e segg.). Il primo testo legislativo svizzero promulgato nella materia fu la legge sui pedaggi del 30 giugno 1849, la quale fu sostituita dalla successiva legge sui pedaggi del 27 agosto 1851. La legge federale sulle dogane del 28 giugno 1893, subì una prima revisione il 1° ottobre 1925 (cfr. FF 1924 21). In questo contesto, si rileva che nel Bollettino ufficiale dell'Assemblea federale del 10 giugno 1924 (volume II, pagg. 114 e segg.), relativo alle discussioni della Commissione competente in merito alla revisione legislativa, con riferimento all'art. 2 cpv. 4 vLD, inerente la definizione del termine di "Zollanschlüssen", il relatore indicò che il territorio italiano di Campione era assoggettato alla legislazione doganale svizzera. 9. A fronte di quanto sopra emerge in modo chiaro che il territorio di Campione di Italia è stato considerato ripetutamente nel tempo quale territorio doganale svizzero, sia dal Governo svizzero che dal Governo italiano: in proposito lo scritto "Nota verbale" del 15 gennaio 2010 del Ministero degli Affari esteri, in cui si respinge sostanzialmente l'appartenenza di Campione al territorio doganale e fiscale svizzero, non può modificare la prassi sino ad oggi mantenuta. Italia e Svizzera hanno dato prova della loro convinzione di adempiere un obbligo giuridico nel riconoscere Campione quale territorio doganale svizzero, anzi proprio con riferimento all'IVA entrambi gli Stati hanno considerato Campione quale territorio doganale svizzero con applicazione della legislazione svizzera in materia. Conseguentemente questo Tribunale constata l'esistenza di un diritto consuetudinario internazionale e respinge le censure - sollevate dalla ricorrente - di incompetenza della AFD/DC nell'emanare la decisione qui litigiosa e di inapplicabilità della legislazione doganale svizzera. 10. Orbene alla luce di quanto precede, considerate l'applicazione della legislazione svizzera in materia di IVA alle operazioni litigiose, il Tribunale procede in concreto ad analizzare se la stessa sia stata applicata in modo corretto dall'istanza inferiore (consid. 10.1) rispettivamente se gli oggetti importati possano beneficiare di esenzione (consid. 10.2). 10.110.1.1 La Confederazione svizzera riscuote dal 1995 un'imposta generale sul consumo con deduzione dell'imposta precedente, in ogni fase del processo di produzione e di distribuzione. Lo scopo di tale imposta, sancita all'art. 130 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101) - è l'imposizione del consumo finale non imprenditoriale sul territorio svizzero. Al fine di

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

10.1.2 L'imposta all'importazione si differenzia sotto molteplici aspetti dall'imposta sulle operazioni realizzate su territorio svizzero. Le principali differenze risiedono nell'oggetto dell'imposta, nell'assoggettamento soggettivo e nella procedura di riscossione, motivo per cui, il legislatore ha regolato questi due tipi di imposta, sia nell'ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA) che nella vLIVA e così pure nella vigente LIVA, in due titoli distinti. La natura diversa di questi due tipi di imposta è in tal modo enunciata in maniera univoca (cfr. Schaller/Sudan/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).

10.1.3 L'art. 1 cpv. 2 LIVA indica che la Confederazione riscuote a titolo d'imposta sul valore aggiunto un'imposta sull'importazione di beni (imposta all'importazione) in territorio svizzero, dove per territorio svizzero si intende il territorio nazionale svizzero e le enclavi doganali estere secondo l'art. 3 let. a LIVA. L'art. 50 LIVA prevede che la legislazione doganale è applicabile all'importazione di beni, purché le disposizioni che seguono tale norma non vi derogano; tale rinvio è recepito dalla legge sulle dogane all'art. 1 lett. c LD, il quale recita che la LD disciplina la riscossione dei tributi esigibili in virtù di leggi federali di natura non doganale, sempre che spetti all'Amministrazione federale delle dogane (art. 1 lett. c LD). Inoltre è assoggettato all'imposta chi è debitore doganale, segnatamente la persona per conto della quale la merce è importata (art. 51 cpv. 1 LIVA e 70 cpv. 2 let. c LD); mentre soggiacciono all'imposta

l'importazione di beni, compresi le prestazioni di servizi e i diritti contenuti (art. 52 cpv. 1 lett. a LIVA). Quanto al debito fiscale, esso sorge simultaneamente all'obbligazione doganale (art. 56 cpv. 1 LIVA e 69 LD). Infine l'imposta sull'importazione è riscossa dall'Amministrazione federale delle dogane che emana le disposizioni e le decisioni necessarie (art. 62 cpv. 1 LIVA). Da quanto precede, occorre constatare come la normativa doganale e il diritto d'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto all'importazione siano intrinsecamente correlati.

10.1.4 Dalle emergenze istruttorie risulta che Campione d'Italia è compreso nel territorio doganale svizzero sulla base del diritto consuetudinario, con conseguente applicazione dell'IVA all'importazione. La A. _____, per conto della quale la B. _____ ha importato la merce, è quindi la debitrice del tributo in base alla legislazione doganale.

10.210.2.1 Orbene, considerato che la Società ha contestato solamente l'applicazione della LIVA all'operazione litigiosa, senza censurare la procedura di calcolo adottata dall'autorità inferiore, ma anzi ammettendo "in subordine", [...] la "deduzione" da essa operata rispetto al calcolo dell'autorità di prima istanza, qualora il ricorso venisse respinto (ricorso pag. 7), il Tribunale ritiene di analizzare a questo stadio unicamente un'eventuale esenzione dall'imposta.

10.2.2 In proposito gli artt. 53 LIVA e 113 OIVA definiscono i beni esenti da IVA. Le esenzioni dell'art. 53 LIVA corrispondono a quelle già previste dall'art. 74 cifra 2 vLIVA nella versione in vigore a partire dal 1° maggio 2007 (RU 2007 1411, pag. 1457). Secondo la prassi vigente sotto l'egida della predetta norma, l'enumerazione delle esenzioni all'importazione indicata nella legge è da considerarsi esaustiva. L'esenzione all'importazione è infatti un'eccezione alla regola generale dell'imposizione. Queste eccezioni non devono essere ammesse con facilità, di modo che le esenzioni vanno applicate in maniera restrittiva (cfr. sentenza TAF A-817/2013 = DTAF 2013/42, consid. 4.4.1 e riferimenti, in particolare: sentenza del Tribunale federale 2A.372/2006 del 21 gennaio 2008 consid. 3 con rinvii; sentenza del Tribunale amministrativo federale A-6436/2011 del 18 settembre 2013 consid. 3.2.3 con rinvii; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., pag. 260 n. 336 e pag. 407 n. 736 seg. con rinvii; Schaller/Sudan/Scheuner/Huguenot, op.cit., pag. 317; sul concetto restrittivo delle esenzioni cfr. pure DTF 2C_518/2013 del 1° novembre 2013, consid. 2.3.2; DTF 2C_1049/2011 del 18 luglio 2012 = ASA 81 n. 81, pag. 509 segg, consid. 4.3; DTF 2A.372/2006 del 21 gennaio 2008 = ASA 76 n. 11/12, pag. 800 segg., consid. 3). Tale prassi può essere senz'altro applicata, mutatis mutandis, all'art. 53 LIVA, detta disposizione avendo di fatto ripreso quanto indicato nell'art. 74 cifra 2 vLIVA precisando i casi d'esenzione. Nella misura in cui l'enumerazione di cui ai disposti di legge predetti è da considerarsi esaustiva e le parti di costruzioni e gli accessori per tubi - in esame - importate non sono contemplate dai predetti disposti di legge, significa che essi sono assoggettati all'IVA, senza alcuna esenzione.

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

12. In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese processuali vanno poste a carico della 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]). In proposito la richiesta di esenzione delle stesse alla luce dell'art. 84 LIVA risulta infondata nella misura in cui tale disposto di legge non concerne l'imposta all'importazione in esame, regolata unicamente al Titolo quinto. Tali spese sono stabilite in fr. 1'000.-- (art. 4 TS-TAF), importo che verrà compensato con l'anticipo del medesimo importo versato l'8 ottobre 2012.

13. Visto l'esito del ricorso non vengono assegnate ripetibili.

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