

# **BVGer A-4789/2021 vom 23. Oktober 2025**

Bundesverwaltungsgericht, 2025-10-23, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4789\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4789_2021)

FR: TAF A-4789/2021 du 23 octobre 2025

IT: TAF A-4789/2021 del 23 ottobre 2025

## **Regeste**

Dogane

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Giusta l'art. 31 della legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF, RS 173.32), il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 della legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, RS 170.021), emanate dalle autorità menzionate all'art. 33 LTAF, su riserva delle eccezioni di cui all'art. 32 LTAF, qui non date. In particolare, le decisioni emanate dall'AFD - attuale UDSC - in materia di riscossione posticipata di tributi doganali possono essere impugnate dinanzi al Tribunale amministrativo federale (cfr. art. 33 lett. d LTAF; parimenti art. 116 cpv. 4 della legge del 18 marzo 2005 sulle dogane [LD, RS 631.0]). Lo scrivente Tribunale è dunque competente per dirimere la presente vertenza. La procedura di ricorso dinanzi al Tribunale statuente è retta dalla PA, sempre che la LTAF non disponga altrimenti (cfr. art. 37 LTAF; art. 2 cpv. 4 PA; inoltre l'art. 116 cpv. 2 e 4 LD). La riserva dell'art. 3 lett. e PA concerne esclusivamente la procedura di imposizione doganale iniziale, ad esclusione dei rimedi giuridici, tra i quali rientrano i rimedi interni all'Amministrazione (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 1.1; A-1836/2021 dell'11 aprile 2025 consid. 1.1 con rinvii).

### **E. 1.2**

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

### **E. 2.1**

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

### **E. 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, 3a ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della

massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip »), l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1; André Moser et al., op. cit., n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 143 II 425 consid. 5.1; 140 I 285 consid. 6.3.1; 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 140 I 285 consid. 6.3.1; 119 III 70 consid. 1; Moor/Poltier, op. cit., no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

### **E. 2.3.1**

Allorquando l'autorità reputa come chiare le circostanze di fatto e che le prove assunte le abbiano permesso di formarsi una propria convinzione, essa emana la propria decisione. In tale ipotesi, se procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove proposte, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua opinione, essa può porre un termine all'istruzione (cfr. DTF 144 II 427 consid. 3.1.3; 133 II 384 consid. 4.2.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-620/2023 del 22 luglio 2024 consid. 5.8 con rinvii; André Moser et al., op. cit., n. 3.144). Tale modo di procedere non è contrario al diritto di essere sentito garantito dall'art. 29 cpv. 2 della Costituzione federale del 18 aprile 1999 della Confederazione Svizzera (Cost., RS 101; cfr. DTF 144 II 427 consid. 3.1.3; 141 I 60 consid. 3.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 2.3.1; A-556/2024 del 26 novembre 2024 consid. 2.3.1). Se al contrario, l'autorità di ricorso rimane nell'incertezza dopo aver provveduto alle investigazioni richieste dalle circostanze, essa applicherà le regole sulla ripartizione dell'onere probatorio. In tale contesto, e a difetto di disposizioni speciali in materia, il giudice s'ispirerà all'art. 8 del Codice civile svizzero del 10 dicembre 1907 (CC, RS 210), in virtù del quale chi vuol dedurre il suo diritto da una circostanza di fatto da lui asserita, deve fornirne la prova. Detto in altre parole, incombe all'amministrato il compito di stabilire i fatti che sono di natura a procurargli un vantaggio e all'amministrazione di dimostrare l'esistenza di quelli che assoggettano ad un obbligo in suo favore. L'assenza di prove va a scapito della parte che intendeva trarre un diritto da una circostanza di fatto non provata. Inoltre la sola allegazione non basta (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-620/2023 del 22 luglio 2024 consid. 5.9 con rinvii). Il principio inquisitorio non ha alcuna influenza sulla ripartizione dell'onere probatorio, poiché interviene ad uno stadio anteriore (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 2.3.1; A-556/2024 del 26 novembre 2024 consid. 2.3.1).

### **E. 2.3.2**

Applicate al diritto fiscale, tali regole presuppongono che l'amministrazione fiscale sopporti l'onere della prova delle circostanze di fatto che determinano l'imposizione o l'importo dell'imposta dovuto, ovvero i fatti che fondano o aumentano l'imposizione, mentre

l'assoggettato di quelle che diminuiscono o azzerano l'imposizione, ovvero i fatti che l'esonerano o riducono l'importo d'imposta dovuto (cfr. DTF 146 II 6 consid. 4.2; 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3; [tra le tante] sentenza del TAF A-620/2023 del 22 luglio 2024 consid. 5.10 con rinvii). Se le prove raccolte dall'autorità forniscono sufficienti indizi dell'esistenza di elementi imponibili, spetta poi di nuovo al contribuente stabilire l'esattezza delle sue affermazioni e sostenere l'onere della prova del fatto che giustifica la sua esenzione (cfr. DTF 133 II 153 consid. 4.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 2.3.2; A-556/2024 del 26 novembre 2024 consid. 2.3.2).

### **E. 3**

Nel caso in disamina, il litigio porta sulla riscossione posticipata di tributi doganali (dazi doganali, IVA sull'importazione e imposta sugli autoveicoli) ex art. 12 DPA, in combinato disposto con l'art. 70 LD, l'art. 51 della legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20) e l'art. 9 cpv. 1 lett. a della legge federale del 21 giugno 1996 sull'imposizione degli autoveicoli (LIAut, RS 641.51), pronunciata dall'autorità inferiore nei confronti della società ricorrente, in ragione dell'omessa presentazione di una nuova dichiarazione doganale relativa al presunto cambiamento dello scopo d'impiego di un autoveicolo con targhe italiane (da uso personale a vendita incerta e sondaggio di mercato), precedentemente importato in Svizzera nel regime di ammissione temporanea (con dichiarazione verbale e senza garanzia dei tributi doganali). In sostanza, l'autorità inferiore ha ritenuto la società ricorrente come soggetta all'obbligo di presentazione e all'obbligo di dichiarazione doganale, in ragione del fatto ch'essa avrebbe « preso in consegna » l'autoveicolo estero dalla sua proprietaria, domiciliata all'estero, per provvedere alla sua riparazione in Svizzera, per poi successivamente metterlo in vendita su dei siti internet, allo scopo di stimarne il valore di mercato in Svizzera. In qualità di « mandatario » della proprietaria, la società ricorrente avrebbe dovuto provvedere alla presentazione di una nuova dichiarazione, prima di procedere alla vendita dell'autoveicolo, così come prescritto dal regime di ammissione temporanea. Detta riscossione posticipata è qui recisamente contestata dalla società ricorrente per vari motivi, in particolare in quanto essa non si ritiene soggetta all'obbligo di dichiarazione, tale obbligo incombendo alla sola proprietaria dell'autoveicolo in questione. In tale contesto, per il Tribunale si tratta essenzialmente di esaminare se la riscossione posticipata in oggetto possa essere confermata o meno. In tale ottica, prima di entrare nel merito al riguardo (cfr. consid. 4 del presente giudizio), qui di seguito il Tribunale esporrà i principi applicabili alla presente fattispecie (cfr. consid. 3.1-3.8 del presente giudizio).

#### **E. 3.1.1**

Giusta la legislazione doganale (cfr. art. 7 LD), le merci introdotte nel territorio doganale o asportate da esso sono soggette all'obbligo doganale e devono essere tassate conformemente alla LD e alla legge del 9 ottobre 1986 sulla tariffa delle dogane (LTD, RS 632.10). Gli allegati della LTD precisano le tariffe doganali. Sono fatte salve le deroghe previste in trattati, in disposizioni speciali di legge o in ordinanze emanate dal Consiglio federale che si fondano sulla LTD (cfr. art. 1 cpv. 2 LTD; art. 2 cpv. 1 LD e art. 8 segg. LD; cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.1.1; A-1836/2021 dell'11 aprile 2025 consid. 3.1.1; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.1.1).

#### **E. 3.1.2**

Il regime doganale è fondato sul principio dell'autodichiarazione. In virtù di detto principio, la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve presentare le merci alla dogana e dichiararla sommariamente, presentando altresì i documenti di scorta (cfr. art. 25 cpv. 1 LD). Detto in altri termini, la legislazione doganale impone alle persone soggette all'obbligo di dichiarazione di prendere tutte le disposizioni necessarie, secondo la legge e i regolamenti, per l'esecuzione del controllo doganale stesso e la determinazione dell'obbligazione doganale. Le persone soggette all'obbligo di dichiarazione hanno la piena responsabilità per la presentazione nonché la completa, corretta e tempestiva dichiarazione della merce. A loro vengono pertanto poste delle esigenze severe in rapporto al loro dovere di diligenza (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.1.2; A-1836/2021 dell'11 aprile 2025 consid. 3.1.2 con rinvii; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.1.2).

### **E. 3.2.1**

Giusta l'art. 21 cpv. 1 LD, chiunque introduce o fa introdurre merci nel territorio doganale o le prende successivamente in consegna deve presentarle o farle presentare senza indugio e intatte all'ufficio doganale più vicino. Giusta l'art. 26 LD in combinato disposto con l'art. 75 dell'ordinanza del 1° novembre 2006 sulle dogane (OD, RS 631.01), nella cerchia delle persone assoggettate all'obbligo di dichiarazione rientrano segnatamente i trasportatori di merci, la persona incaricata della presentazione, l'importatore, il destinatario, il mittente e il mandante. L'obbligo di presentare le merci all'ufficio doganale sussiste indipendentemente dai diritti che la persona interessata può vantare sui beni in questione, sia dal punto di vista giuridico che economico (cfr. sentenze del TAF A-3628/2021 del 13 maggio 2024 consid. 2.3.1 con rinvii; A-4411/2021 del 28 settembre 2022 consid. 2.2; A-4277/2015 del 23 ottobre 2015 consid. 4.2; Barbara Henzen, in: Kocher/Clavadetscher [ed.], Zollgesetz [ZG], Stämpflis Handkommentar, 2009 [di seguito: Handkommentar ZG], n. 6 ad art. 21 LD). In altri termini, non è richiesto che la persona interessata sia il proprietario o il possessore della merce introdotta nel territorio doganale svizzero (cfr. sentenza del TAF A-3628/2021 del 13 maggio 2024 consid. 3.2). Poiché né la LD né l'OD definiscono i rapporti esistenti tra le persone soggette all'obbligo di presentazione delle merci, si deve ritenere ogni persona menzionata all'art. 21 LD come soggetta a tale obbligo a titolo personale (cfr. DTF 135 IV 217 consid. 2.1.2 con rinvii; sentenze del TAF A-3628/2021 del 13 maggio 2024 consid. 2.3.1 con rinvii; A-4277/2015 del 23 ottobre 2015 consid. 4.2; Henzen, Handkommentar ZG, n. 11 ad art. 21 LD e n. 7 ad art. 26 LD). In particolare, è soggetto all'obbligo di presentazione chiunque prende in consegna una merce dopo l'introduzione nel territorio doganale, prima che questa sia presentata in dogana e dichiarata sommariamente (art. 24 cpv. 1 LD; cfr. Messaggio del 15 dicembre 2003 concernente una nuova legge federale sulle dogane, FF 2004 485 [di seguito: Messaggio LD], 527; Henzen, Handkommentar ZG, n. 8 ad art. 26 LD). In questo modo sono comprese nell'obbligo anche le persone fisiche o giuridiche e le associazioni di persone che prendono in consegna una merce dopo che è stata introdotta, ma non ancora presentata, nel territorio doganale. In tal senso, chiunque prende in consegna la merce dal vettore aereo o dal viaggiatore dopo il passaggio del confine agisce regolarmente come loro mandatario (cfr. Messaggio LD, FF 2004 485, 527).

### **E. 3.2.2**

È debitore doganale chiunque trasporta o fa trasportare merci attraverso il confine doganale (cfr. art. 70 cpv. 2 lett. a LD). Oltre ai trasportatori di merci, vengono compresi anche coloro che fanno effettivamente introdurre la merce nel territorio doganale (cfr. sentenza del

TF 2C\_420/2013 del 4 luglio 2014 consid. 3.4). È inoltre considerato debitore doganale chiunque è tenuto a presentare la dichiarazione doganale o è incaricato di presentarla e la persona per conto della quale la merce è importata o esportata (cfr. art. 70 cpv. 2 lett. b e c LD; sentenza del TF 2C\_535/2019 del 23 luglio 2020 consid. 5; DTAF 2015/35 consid. 3.3.2). Conformemente alla volontà del legislatore, la cerchia delle persone assoggettate dev'essere interpretato in maniera estesa (cfr. sentenza del TF 2C\_177/2018 del 22 agosto 2019 consid. 5.4; [tra le tante] sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.2.1; A-1836/2021 dell'11 aprile 2025 consid. 3.2.1 con rinvii; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.1.3; Lysandre Papadopoulos, *Notion de débiteur de la dette douanière: fer de lance de l'Administration des douanes*, in: *Revue douanière* 1/2018, pag. 30).

### **E. 3.2.3**

Il debitore doganale deve corrispondere l'importo dell'obbligazione doganale o, se l'UDSC lo esige, garantirlo (cfr. art. 70 cpv. 1 LD). I debitori doganali rispondono solidalmente dell'obbligazione doganale. Il regresso fra di loro è disciplinato dalla legge federale del 30 marzo 1911 di complemento del Codice civile svizzero (CO, RS 220; cfr. art. 70 cpv. 3 LD; [tra le tante] sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.1.4). Ora, dal momento che tutte le persone assoggettate all'obbligazione doganale rispondono solidalmente dei tributi doganali, le autorità doganali possono infatti rivolgersi ad ognuna di loro. Spetta semmai alla persona assoggettata al pagamento, il compito di far valere il proprio diritto di regresso contro gli altri assoggettati, secondo quando prescritto dal diritto civile (cfr. art. 70 cpv. 3 LD; [tra le tante] sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.2.3; A-1836/2021 dell'11 aprile 2025 consid. 3.2.3; A-4217/2021 del 1° marzo 2023 consid. 6.3.2 con rinvii; A-2871/2020 del 16 agosto 2022 consid. 4.2.1).

### **E. 3.3**

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

### **E. 3.4.1**

Le merci che vengono introdotte e utilizzate solo temporaneamente in un territorio doganale non influenzano in modo permanente l'economia del territorio interessato, quello svizzero in questo caso. Esse possono perciò venire trattate diversamente rispetto a quelle merci che entrano a far parte del territorio in modo permanente (cfr. sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.1 con rinvii). Il regime dell'ammissione temporanea è un'eccezione al principio generale secondo il quale le merci importate sono assoggettate ai tributi e devono perciò essere imposte sulla base delle norme applicabili (cfr. sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.4.1; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.2 con rinvii).

### **E. 3.4.2**

Rientra in particolare in tali eccezioni la Convenzione relativa all'ammissione temporanea conclusa a Istanbul il 26 giugno 1990 ed entrata in vigore per la Svizzera l'11 agosto 1995 e per l'Italia il 18 settembre 1997 (RS 0.631.24; di seguito: Convenzione di Istanbul). Le norme della Convenzione di Istanbul sono direttamente applicabili e gli interessati possono appellarsi alle disposizioni ivi contenute. Essa stabilisce delle facilitazioni minime e non osta all'applicazione di facilitazioni maggiori da parte delle Parti contraenti (cfr. art. 17 della Convenzione di Istanbul; sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.4.2; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.3 con rinvii).

#### **E. 3.4.2.1**

Giusta l'art. 1 lett. a della Convenzione di Istanbul, per « ammissione temporanea » va inteso il regime doganale che consente di ricevere in un territorio doganale, in esenzione di dazi e tasse all'importazione e senza proibizioni o restrizioni all'importazione di carattere economico, talune merci (ivi compresi i mezzi di trasporto), importate a determinati fini e destinate ad essere riesportate, entro un dato termine, senza avere subito alcuna modifica, se se ne eccettua il normale deprezzamento per l'uso che ne è fatto. Secondo l'art. 2 della Convenzione di Istanbul, ogni parte contraente s'impegna ad accordare l'ammissione temporanea, alle condizioni previste dalla presente convenzione, alle merci (ivi compresi mezzi di trasporto) che formano oggetto degli allegati della presente convenzione (cpv. 1). Senza pregiudizio delle disposizioni proprie dell'allegato E, l'ammissione temporanea è accordata in esenzione di dazi e tasse all'importazione e senza proibizioni o restrizioni all'importazione di carattere economico (cpv. 2). Questa sospensione riguarda anche l'imposta sulle importazioni (cfr. art. 1 lett. b della Convenzione di Istanbul; sentenze del TF 2A.230/2006 del 9 ottobre 2006 consid. 4.1; 2A.514/2001 del 29 luglio 2002 consid. 1; 2A.519/1998 del 24 aprile 2001 consid. 3; sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.4.3; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.4 con rinvii). In applicazione dell'art. 9 della Convenzione di Istanbul, l'appuramento normale dell'ammissione temporanea avviene con la riesportazione delle merci (ivi compresi i mezzi di trasporto) in regime di ammissione temporanea.

#### **E. 3.4.2.2**

Circa l'ammissione temporanea di mezzi di trasporto, va fatto riferimento all'allegato C alla Convenzione di Istanbul (RU 1995 4769), entrato in vigore per la Svizzera il 17 aprile 1996 (cfr. sentenza del TF 2A.230/2006 del 9 ottobre 2006 consid. 4.1; sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.4 con rinvii). L'art. 5 lett. b del predetto allegato C dispone che per poter beneficiare delle agevolazioni ivi concesse i mezzi di trasporto per uso privato devono essere immatricolati in un territorio diverso da quello di ammissione temporanea, a nome di una persona stabilita o residente fuori del territorio di ammissione temporanea, ed essere importati e utilizzati da persone residenti in tale territorio. Le persone domiciliate in Svizzera, che utilizzano un veicolo ad uso privato immatricolato all'estero sul territorio doganale svizzero non possono pertanto beneficiare dell'ammissione temporanea prevista dalla Convenzione di Istanbul (cfr. sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.4.3; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.4 con rinvii).

#### **E. 3.4.2.3**

La Convenzione di Istanbul non regola tuttavia il caso particolare in cui lo scopo d'impiego iniziale dell'autoveicolo ammesso nel regime di ammissione temporanea venga successivamente modificato. In questo caso specifico, occorre dunque riferirsi alle disposizioni doganali del diritto interno svizzero (cfr. consid. 3.1.1 e 3.4.3 - 3.4.5.3 del presente giudizio).

### **E. 3.4.3**

L'ammissione temporanea nel territorio doganale svizzero è parimenti prevista nel diritto interno (cfr. artt. 9 e 58 LD; art. 30 segg. OD; sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.4.4; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.5 con rinvii).

#### **E. 3.4.3.1**

Giusta l'art. 9 cpv. 1 LD, il Consiglio federale può prevedere l'esenzione parziale o integrale dai tributi doganali all'importazione per merci estere destinate all'ammissione temporanea in territorio doganale o di merci svizzere dopo l'ammissione temporanea in territorio doganale estero. Esso disciplina le condizioni per l'esenzione (cfr. art. 9 cpv. 2 LD). Secondo poi l'art. 9 cpv. 3 LD, per motivi economici o di politica commerciale, esso può escludere l'applicazione della procedura doganale relativa all'ammissione temporanea, ridurla a una durata determinata oppure subordinarla a un permesso (cfr. sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.4.4; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.5).

#### **E. 3.4.3.2**

L'art. 47 cpv. 1 lett. d LD prevede che le merci destinate ad essere assegnate a un regime doganale, quale l'ammissione temporanea, devono essere dichiarate per tale regime. Per ciò che concerne tale regime, l'art. 58 cpv. 1 LD dispone che le merci che sono state introdotte temporaneamente nel territorio doganale o che ne sono state asportate temporaneamente devono essere dichiarate nel regime di ammissione temporanea (cfr. sentenze del TF 2C\_177/2018 del 22 agosto 2019 consid. 2.3; 2C\_1049/2011 del 18 luglio 2012 consid. 2.3; sentenza del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.5 con rinvii). Giusta l'art. 58 cpv. 2 LD, nel regime di ammissione temporanea sono determinati i tributi doganali all'importazione o eventuali tributi all'esportazione con obbligo di pagamento condizionato (lett. a); è garantita l'identità delle merci (lett. b); è stabilita la durata dell'ammissione temporanea (lett. c) e sono applicati i disposti federali di natura non doganale (lett. d). Il cpv. 3 della medesima disposizione precisa che se il regime di ammissione temporanea non è concluso regolarmente, i tributi doganali all'importazione o all'esportazione diventano esigibili; questo non si applica se le merci sono state ricondotte nel territorio doganale o asportate dal territorio doganale entro il termine stabilito e la loro identità è comprovata (cfr. sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.4.4; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.5).

#### **E. 3.4.3.3**

L'ammissione temporanea dei mezzi di trasporto esteri per uso proprio è regolata agli artt. 35 e 36 OD. In particolare, l'art. 35 OD regola l'uso proprio di mezzi di trasporto esteri. Per poter essere ammessi in un tale regime è necessaria un'autorizzazione (cfr. sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.4.5; A-3322/2018 dell'11 dicembre 2018 consid. 6.1 e 9.4.3).

#### **E. 3.4.3.4**

La procedura dell'ammissione temporanea è disciplinata dagli artt. 162-164 OD. Giusta l'art. 162 cpv. 1 OD, la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve indicare, al momento della dichiarazione doganale, lo scopo d'impiego delle merci nonché l'utilizzatore. L'art. 162 cpv. 2 OD precisa che, se cambia lo scopo d'impiego o l'utilizzatore oppure se vi è un trasferimento di proprietà delle merci, la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve presentare una nuova dichiarazione. Essa deve informare le altre persone soggette all'obbligo di dichiarazione in merito ai loro obblighi quali persone soggette all'obbligo di dichiarazione. Giusta l'art. 162 cpv. 3 LD, la nuova dichiarazione doganale ai sensi dell'art. 162 cpv. 2 LD deve essere presentata prima che cambi lo scopo d'impiego o l'utilizzatore oppure che vi sia il trasferimento di proprietà; l'UDSC può prevedere che la dichiarazione doganale sia presentata in un secondo momento, in particolare in caso di merci importate per la vendita incerta. Secondo l'art. 162 cpv. 4 LD, se non viene presentata una nuova dichiarazione doganale ai sensi dell'art. 162 cpv. 2 LD, l'obbligazione doganale sorge nel momento in cui avrebbe dovuto essere presentata la nuova dichiarazione doganale. Tali disposizioni sono già state giudicate legali, rispettivamente costituzionali, dal Tribunale amministrativo federale (cfr. sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.4.6; A-957/2019 del 9 dicembre 2019 consid. 2.9.4 con rinvii [confermata dalla sentenza del TF 2C\_97/2020 del 18 maggio 2020]; A-4510/2018 del 20 maggio 2019 consid. 3.2.4 con rinvii; A-5962/2014 del 14 gennaio 2016 consid. 5.6 con rinvii). In particolare, un controllo nell'ambito del principio della proporzionalità o del divieto di formalismo eccessivo non entra in linea di conto (cfr. sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.4.6; A-5962/2014 del 14 gennaio 2016 consid. 5.6 con rinvii; A-1283/2015 dell'11 agosto 2015 consid. 2.5).

#### **E. 3.4.4**

Il regime d'ammissione temporanea è parimenti disciplinato all'art. 55 dell'ordinanza del 4 aprile 2007 dell'UDSC sulle dogane (OD-UDSC, RS 631.013). Fino al 31 dicembre 2021, detta ordinanza era denominata ordinanza del 4 aprile 2007 dell'AFD (OD-AFD, RS 631.013). L'attuale art. 55 dell'OD-UDSC corrisponde all'art. 55 dell'OD-AFD. Qui di seguito, verrà pertanto fatto riferimento all'OD-UDSC. Detta norma sancisce che, in deroga all'art. 162 cpv. 3 OD, la nuova dichiarazione doganale può essere presentata entro 30 giorni civili dal trasferimento di proprietà della merce se (lett. a) la merce è stata precedentemente dichiarata in forma cartacea e imposta allo scopo d'impiego per la vendita incerta; (lett. b) la nuova dichiarazione doganale viene presentata entro il termine di validità della dichiarazione doganale precedente; (lett. c) e la presentazione in un secondo momento non comporta alcuna riduzione dei tributi o l'elusione di disposti federali di natura non doganale.

#### **E. 3.4.5**

Il regime di ammissione temporanea è altresì disciplinato a livello amministrativo dal Regolamento dell'UDSC denominato « R-10-60 Regime di ammissione temporanea », versione del 1° gennaio 2025. Nello specifico trova tuttavia qui applicazione il precedente Regolamento dell'allora AFD denominato « R-10-60 Regime di ammissione temporanea », nella versione del 1° gennaio 2019 (di seguito: R-10-60), in vigore al momento dei fatti qui pertinenti, e meglio, dell'introduzione nel regime di ammissione temporanea dell'autoveicolo Rolls-Royce Ghost. Qui di seguito, verrà pertanto fatto riferimento al R-10-60 nella versione 2019. Benché detto regolamento doganale non sia di per sé vincolante per il Tribunale statuyente, conviene qui tenerne conto, nella misura i cui esso

consente l'interpretazione corretta e adeguata delle disposizioni di legge applicabili nel caso specifico (cfr. DTF 141 III 401 consid. 4.2.2; 123 II 16 consid. 7; [tra le tante] sentenze del TAF A-5867/2020 del 30 gennaio 2023 consid. 5.7 e 5.7.1; A-3761/2021 del 15 ottobre 2021 consid. 2.3.2; A-944/2020 del 22 marzo 2021 consid. 2.3 con rinvii).

#### **E. 3.4.5.1**

In particolare, il cambiamento dello scopo d'impiego (cfr. art. 162 cpv. 2 e 4 OD; art. 55 OD-USDC) è disciplinato alla cifra 5 del R-10-60. Secondo la cifra 5.1 del R-10-60, la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve presentare una nuova dichiarazione doganale se, durante la sorveglianza del regime, vi è un cambiamento dello scopo d'impiego, dell'utilizzatore o del proprietario delle merci. Vi è un cambiamento, ad esempio, nei casi seguenti: cambiamento dello scopo d'impiego: tutte le modifiche dell'impiego originariamente previsto e sottoposto a imposizione da parte dell'Ufficio doganale (UD); cambiamento dell'utilizzatore: una persona con sede in Svizzera prende in locazione la merce all'estero, la assegna al regime di ammissione temporanea per uso proprio e infine la subloca a un'altra persona in Svizzera; cambiamento del proprietario: la merce viene venduta dopo che è stata assegnata al regime di ammissione temporanea. La persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve informare le eventuali altre persone soggette allo stesso obbligo in merito all'obbligo di presentare una nuova dichiarazione doganale. La nuova dichiarazione doganale può essere presentata dalla persona soggetta all'obbligo di dichiarazione originaria oppure da un'altra persona soggetta a tale obbligo. La persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve presentare all'UD la nuova dichiarazione doganale prima che avvenga il cambiamento. In determinati casi, la dichiarazione doganale è possibile anche a cambiamento avvenuto (vedi cifra 5.3 del R-10-60; cfr. consid. 3.4.5.2 del presente giudizio). Con l'accettazione della nuova dichiarazione doganale da parte dell'UD sorge una nuova obbligazione doganale. Se la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione non presenta la nuova dichiarazione doganale o lo fa dopo che è avvenuto il cambiamento, la nuova obbligazione doganale sorge al momento del cambiamento. Se la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione non adempie all'obbligo di presentare una nuova dichiarazione doganale, cioè la dichiarazione doganale non viene effettuata o soltanto in ritardo, si tratta di omessa dichiarazione. L'UD riscuote eventuali tributi all'importazione garantiti. Al momento dell'apertura del regime, nonché riscuote d'ufficio i tributi all'importazione non riscossi o riscossi parzialmente.

#### **E. 3.4.5.2**

Il momento della presentazione della nuova dichiarazione doganale (cfr. art. 162 cpv. 3 OD; art. 55 OD-USDC), è disciplinato alla cifra 5.3 del R-10-60. Secondo la predetta cifra 5.3, la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve presentare la nuova dichiarazione doganale prima del cambiamento. Ciò vale anche nel caso in cui le merci sono state imposte originariamente senza formalità. In deroga a tale principio, la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione può presentare la nuova dichiarazione entro 30 giorni dal cambiamento del proprietario (trasferimento di proprietà) se: le merci sono state correttamente imposte in precedenza con una dichiarazione doganale d'ammissione temporanea (DDAT) con scopo d'impiego « vendita incerta » (vedi cifra 3.3 del R-10-60; cfr. consid. 3.4.5.3 del presente giudizio); e la nuova dichiarazione doganale viene presentata entro il termine per la riesportazione o reimportazione della DDAT precedente; e ciò non comporta una riduzione dei tributi né l'aggiramento di disposti federale di natura non doganale (DNND).

### **E. 3.4.5.3**

Lo scopo d'impiego « vendita incerta » è definito alla cifra 3.3 del R-10-60. Secondo la cifra 3.3.1 del R-10-60, si tratta di vendita incerta quando la merce viene introdotta nel territorio doganale o asportata da esso in previsione di un possibile contratto di vendita non ancora pianificato o concluso. Se il contratto di vendita è già pianificato (anche mediante un contratto preliminare) oppure concluso, tale scopo d'impiego non è consentito. Questo scopo d'impiego deve consentire in particolare al commercio intermedio svizzero di presentare merci estere ai potenziali clienti. In caso di importazione temporanea, lo scopo d'impiego della vendita incerta è consentito soltanto se le merci sono di proprietà di una persona con sede o domicilio all'estero. Un potenziale acquirente può ispezionare le merci e provarle su scala limitata (p. es. effettuare un giro di prova accompagnato o appendere un quadro sotto sorveglianza). Tuttavia, la consegna/messa a disposizione prolungata oppure il trasferimento del potere di disporre a un possibile acquirente non sono ammessi. Ciò comporterebbe l'obbligo di presentare una nuova dichiarazione doganale conformemente all'art. 162 OD. Se le merci vengono vendute durante la fase di sorveglianza del regime, l'obbligo di presentare la nuova dichiarazione doganale è disciplinato dalla cifra 5 del R-10-60 (cfr. consid. 3.4.5.1 e seg. del presente giudizio).

### **E. 3.4.6**

Se non sussistono i presupposti per un'esenzione in regime di ammissione temporanea (cfr. consid. 3.4.1 - 3.4.5.3 del presente giudizio), l'importazione e l'utilizzo di un veicolo con targhe straniere sul territorio svizzero sono soggetti ai tributi d'entrata (cfr. sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.4.7; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.2.8).

### **E. 3.5.1**

Giusta l'art. 1 cpv. 2 lett. c LIVA, la Confederazione riscuote a titolo d'imposta sul valore aggiunto un'imposta sull'importazione di beni (imposta sull'importazione, cfr. art. 50 segg. LIVA). La legislazione doganale è applicabile all'importazione di beni, purché le disposizioni in ambito IVA non vi derogino (cfr. art. 50 LIVA). Soggiacciono all'imposta sull'importazione le importazioni di beni, compresi le prestazioni di servizi e i diritti ivi contenuti (cfr. art. 52 cpv. 1 lett. a LIVA). L'oggetto dell'imposta sull'importazione è il medesimo di quello dell'imposizione doganale (cfr. sentenze del TAF A-4217/2021 del 1° marzo 2023 consid. 7.1 con rinvii; A-7049/2015 del 6 aprile 2016 consid. 5.2). L'importazione della merce, ovvero la sua immissione nel territorio doganale, è l'elemento generatore dell'imposta sull'importazione, cioè l'elemento da cui l'obbligazione doganale ha origine. Un atto a titolo oneroso (« entgeltliches Umsatzgeschäft ») non è richiesto (cfr. sentenze del TAF A-1552/2021 del 22 dicembre 2021 consid. 3.2 con rinvii; A-825/2016 del 10 novembre 2016 consid. 4.2). Giusta l'art. 56 cpv. 1 LIVA, il debito fiscale sorge infatti simultaneamente all'obbligazione doganale (art. 69 LD). La base di calcolo dell'imposta sull'importazione è retta dall'art. 54 LIVA. In particolare, se sussistono dubbi circa l'esattezza della dichiarazione doganale o mancano indicazioni del valore, l'UDSC può procedere alla stima della base di calcolo dell'imposta entro i limiti del suo potere d'apprezzamento (cfr. art. 54 cpv. 4 LIVA). Secondo poi l'art. 51 cpv. 1 LIVA in combinato disposto con l'art. 70 cpv. 2 e 3 LD, è il debitore doganale ad essere assoggettato al pagamento del dazio doganale e dell'imposta sull'importazione (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.5.1; A-1836/2021 dell'11 aprile 2025 consid. 3.3; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.3.1).

### **E. 3.5.2**

Giusta l'art. 53 cpv. 1 lett. i LIVA, è esente dall'imposta l'importazione di beni importati sul territorio svizzero in ammissione temporanea secondo l'art. 9 LD e l'art. 58 LD, fatto salvo l'art. 54 cpv. 1 lett. d LIVA (cfr. sentenza del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.5.2).

### **E. 3.6.1**

Giusta l'art. 22 cpv. 1 LIAut, l'importazione di autoveicoli sul territorio svizzero è assoggettata all'imposta. Secondo l'art. 7 LIAut, la legislazione doganale è altresì applicabile all'imposta sugli autoveicoli, sempre che le disposizioni della LIAut non dispongano altrimenti. Il credito fiscale, come per l'IVA sull'importazione (cfr. consid. 3.5.1 del presente giudizio), sorge contemporaneamente all'obbligazione doganale (cfr. art. 23 cpv. 1 LIAut), con il passaggio del confine con il veicolo. A tenore dell'art. 9 cpv. 1 lett. a LIAut, sono soggetti all'imposta per gli autoveicoli importati, i debitori doganali (cfr. sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.6.1; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.4.1; A-4425/2013 del 9 settembre 2014 consid. 5.4.1).

### **E. 3.6.2**

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

### **E. 3.6.3**

Giusta l'art. 24 cpv. 1 LIAut, l'imposta è riscossa (lett. a) sulla controprestazione che, secondo l'art. 30 LIAut, l'importatore ha pagato o deve pagare allorquando l'autoveicolo è importato in esecuzione di un contratto di alienazione o di commissione o (lett. b) sul valore normale in tutti gli altri casi. Per valore normale s'intende tutto ciò che un importatore, allo stadio in cui avviene l'importazione, dovrebbe pagare ad un fornitore indipendente del Paese di provenienza degli autoveicoli al momento in cui sorge il credito fiscale e in condizioni di libera concorrenza, per ottenere lo stesso autoveicolo (ovvero, il cosiddetto « valore di mercato »). L'art. 24 cpv. 2 LIAut precisa che nella base di calcolo vanno inclusi, sempre che non lo siano già, (lett. a) le imposte, i dazi e gli altri tributi dovuti fuori dal Paese d'importazione e in virtù dell'importazione, ad eccezione dell'imposta stessa e dell'IVA, nonché (lett. b) le spese accessorie come le provvigioni e le spese di trasporto e d'assicurazione sorte fino al primo luogo di destinazione sul territorio svizzero. In virtù dell'art. 24 cpv. 3 LIAut, se sussistono dubbi circa l'esattezza della base di calcolo dichiarata o se mancano indicazioni del valore, l'autorità fiscale può procedere mediante stima. L'aliquota d'imposta ammonta al 4% (cfr. art. 13 LIAut; sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.6.3; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.4.2; A-4425/2013 del 9 settembre 2014 consid. 5.4.1).

### **E. 3.7.1**

L'importazione di un veicolo soggetta a dazio, IVA e imposta sugli autoveicoli, in elusione dei disposti doganali, quando non sussistono i presupposti per un'esenzione, costituisce un'infrazione alla legislazione fiscale applicabile (cfr. art. 117 segg. LD, art. 98 LIVA, art. 36 segg. LIAut). Giusta il rinvio dell'art. 128 cpv. 1 LD, dell'art. 103 LIVA e dell'art. 40 LIAut, l'art. 12 DPA è applicabile alle infrazioni doganali (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.7.1; A-3783/2021 del 17 maggio 2023

consid. 3.5.1).

### **E. 3.7.2**

Secondo l'art. 12 cpv. 1 lett. a DPA, se per effetto di un'infrazione alla legislazione amministrativa federale a torto una tassa non è stata riscossa, tassa e interessi compresi vanno pagati o restituiti indipendentemente dalla punibilità di una data persona. È obbligata al pagamento la persona che ha fruito dell'indebito profitto, segnatamente quella obbligata al pagamento della tassa (cfr. art. 12 cpv. 2 DPA). In materia doganale, si tratta in particolare della persona che rientra nel campo di applicazione dell'art. 70 cpv. 2 LD (cfr. consid. 3.2.2 del presente giudizio), dell'art. 51 LIVA (cfr. consid. 3.5.1 del presente giudizio) e dell'art. 9 cpv. 1 lett. a LIAut (cfr. consid. 3.6.1 del presente giudizio), che è considerata debitrice dell'importo eluso sia in materia di dazi doganali che d'IVA sull'importazione e di imposta sugli autoveicoli. Secondo infatti una giurisprudenza costante, tale persona è ipso facto considerata aver fruito dell'indebito profitto di cui all'art. 12 cpv. 2 DPA (cfr. sentenze del TF 2C\_426/2020 del 23 luglio 2020 consid. 8; 2C\_414/2013 del 2 febbraio 2014 consid. 3; [tra le tante] sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.7.2; A-1836/2021 dell'11 aprile 2025 consid. 3.4.2; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.5.1 con rinvii).

### **E. 3.7.3**

Il solo fatto di trarre un vantaggio patrimoniale dal mancato pagamento dei tributi dovuti costituisce un indebito profitto ai sensi dell'art. 12 cpv. 2 DPA. L'applicazione della citata norma non dipende per contro né da una responsabilità penale specifica, né da una colpa, né tantomeno dal promovimento di una procedura penale (cfr. DTF 129 II 385 consid. 3.4.3; 114 Ib 94 consid. 5b; sentenze del TF 2C\_876/2018 del 6 novembre 2019 consid. 6.2; 2C\_201/2013 del 24 gennaio 2014 consid. 7.4; sentenze del TAF A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.5.2 con rinvii alla dottrina; A-6884/2018 dell'8 aprile 2020 consid. 2.5; A-5865/2017 dell'11 luglio 2019 consid. 4.1). È sufficiente che l'indebito profitto, a seguito del mancato pagamento della tassa (o del tributo), scaturisca da una violazione oggettiva della legislazione amministrativa federale (cfr. sentenze del TF 2C\_876/2018 del 6 novembre 2019 consid. 6.2; 2C\_492/2017 del 20 ottobre 2017 consid. 4.4). Poco importa quindi che la persona assoggettata nulla sapesse dell'infrazione o che non ne abbia da questo tratto un vantaggio personale (cfr. DTF 129 II 160 consid. 3.2; 115 Ib 358 consid. 3a; sentenze del TF 2C\_420/2013 del 4 luglio 2014 consid. 3.2; 2C\_415/2013 del 2 febbraio 2014 consid. 4.4; [tra le tante] sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.7.3; A-1836/2021 dell'11 aprile 2025 consid. 3.4.3; A-6146/2020 e A-6176/2020 del 13 novembre 2024 consid. 6.2; A-482/2022 del 1° novembre 2023 consid. 2.5.3).

### **E. 3.7.4**

Il credito di riscossione posticipata fondato sull'art. 12 DPA si basa sul credito iniziale alla quale la Confederazione ha diritto in virtù della legislazione fiscale e doganale. Tale credito di riscossione posticipata non è quindi un nuovo credito, bensì un'aggiunta del credito iniziale (cfr. sentenza del TF 2C\_723/2013 del 1° dicembre 2014 consid. 2.6; Remo Arpagaus, Zollrecht, in: Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, vol. XII, 2a ed. 2007, n. 511). L'art. 12 DPA costituisce pertanto la base legale indipendente all'origine di una procedura di recupero d'imposta nei confronti del contribuente (cfr. sentenza del TF 2C\_366/2007 del 3 aprile 2008 consid. 5; [tra le tante] sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.7.4; A-1836/2021 dell'11 aprile 2025 consid. 3.4.4; A-3783/2021 del

17 maggio 2023 consid. 3.5.3 con rinvii).

### **E. 3.8**

Il principio costituzionale della proporzionalità (cfr. art. 5 cpv. 2 Cost.), impone che gli atti e le attività dello Stato siano idonei, necessari e proporzionali in senso stretto (cfr. DTF 141 I 20 consid. 6.2.1; 140 I 257 consid. 6.3.1; 136 I 14 consid. 4.4). L'autorità inferiore, come ogni organo dell'amministrazione, è legata nella propria decisione a tale principio. Pertanto, la decisione deve essere necessaria in considerazione dello scopo perseguito nell'interesse pubblico; dev'essere evitata se una misura altrettanto adeguata, ma più mite, fosse sufficiente per il raggiungimento dello scopo prefissato. Inoltre, la finalità ricercata dev'essere in rapporto adeguato con gli oneri che sono richiesti al ricorrente. Per valutare se lo scopo voluto sta in rapporto adeguato con l'onere sopportato dal ricorrente, occorre procedere ad un attento bilanciamento tra interesse pubblico ed interesse privato. Più importante è l'uno e meno l'altro, più il bilanciamento andrà in favore dell'interesse maggiormente considerevole (cfr. sentenza del TAF A-5028/2013 del 12 maggio 2014 consid. 4.2.3.7 con rinvii). Tuttavia, un'autorità non dispone sempre di margine per poter procedere a considerazioni di proporzionalità se una disposizione appare severa ma è voluta così dal legislatore federale e rientra nella discrezionalità normativa di cui dispone (cfr. sentenza del TF 2C\_703/2009 e 2C\_22/2010 del 21 settembre 2010 consid. 4.4.2). Ciò è dovuto al fatto che le autorità che applicano la legge non possono discostarsi da una disposizione che è formulata in modo chiaro e inequivocabile e che corrisponde ugualmente al significato e allo scopo della regola stessa. Giusta l'art. 190 Cost., le leggi federali e il diritto internazionale sono determinanti per il Tribunale federale e per le altre autorità incaricate dell'applicazione del diritto, tra cui lo scrivente Tribunale (cfr. DTF 131 II 217 consid. 2.3; [tra le tante] sentenze del TAF A-2724/2021 del 6 giugno 2025 consid. 4.8; A-3783/2021 del 17 maggio 2023 consid. 3.6 con rinvii).

### **E. 4.1**

Stabiliti i principi applicabili, nella presente fattispecie, il Tribunale osserva innanzitutto quanto ritenuto dall'autorità inferiore a fondamento della riscossione posticipata in oggetto. In concreto, l'autorità inferiore ha ritenuto che nel corso dell'estate 2019 la signora B.\_\_\_\_\_ (di seguito: proprietaria) avrebbe soggiornato in Svizzera per un periodo di ferie. Quest'ultima avrebbe importato in Svizzera per uso personale - nel regime di ammissione temporanea con dichiarazione verbale (senza dichiarazione scritta e senza garanzia dei tributi doganali) - l'autoveicolo Rolls-Royce Ghost, immatricolato in Italia, intestato alla sua società italiana. Il 15 luglio 2019, a seguito di un danno riportato alla carrozzeria, la proprietaria avrebbe poi fatto consegnare detto autoveicolo al suo garage di fiducia, la società ricorrente, onde far eseguire i relativi lavori di riparazione. Successivamente, essa avrebbe chiesto alla società ricorrente se fosse stata interessata all'acquisto dell'autoveicolo per conto terzi e se vi fossero stati eventuali acquirenti sul mercato svizzero. Il 24 luglio 2019 la società ricorrente, per eseguire una valutazione (determinazione del valore) ed un sondaggio di mercato (ricerca di eventuali acquirenti in Svizzera), avrebbe pubblicato sul portale denominato « [www.autoscout24.ch](http://www.autoscout24.ch) » l'annuncio online di vendita dell'autoveicolo Rolls-Royce Ghost in questione al prezzo di 144'000.00 franchi (cfr. decisione impugnata, pag. 1). In tale costellazione, sulla base degli atti dell'incarto, l'autorità inferiore ha ritenuto che vi sarebbe stato un cambiamento dello scopo d'impiego da « uso personale » a « vendita incerta », necessitante la presentazione di una nuova dichiarazione doganale per poter beneficiare del regime di ammissione temporanea

ex art. 162 cpv. 2 OD. Nella misura in cui detta dichiarazione doganale non sarebbe mai stata presentata, difetterebbero i presupposti del regime di ammissione temporanea. In tali circostanze, si imporrebbe una riscossione posticipata dei tributi doganali. Nella misura in cui la società ricorrente avrebbe « preso in consegna » il veicolo dalla proprietaria e si sarebbe poi occupata nella pubblicazione degli annunci di vendita sui vari siti internet, essa sarebbe tenuta all'obbligo di presentazione e di dichiarazione ex art. 21 cpv. 1 LD, in combinato disposto con l'art. 24 cpv. 1 LD. In quanto tale, essa sarebbe altresì soggetta alla riscossione posticipata dei tributi doganali in questione ex art. 12 DPA (cfr. decisione impugnata, pagg. 1-3; risposta 9 dicembre 2021, punto n. 2; duplica 27 gennaio 2022, punti n. 4-5).

#### **E. 4.2**

Ciò indicato, il Tribunale rileva poi quanto invece ritenuto dalla società ricorrente. Nello specifico, la società ricorrente censura fundamentalmente l'accertamento inesatto e incompleto dei fatti giuridicamente rilevanti. Da un lato, essa contesta che vi sia stato un cambiamento dello scopo d'impiego dell'autoveicolo in questione. La proprietaria dell'autoveicolo non sarebbe mai stata interessata ad una vendita, bensì solo alla sua riparazione e valutazione del prezzo di mercato. In effetti, una volta le riparazioni completate, l'autoveicolo sarebbe rientrato nel paese di origine. Il signor D. \_\_\_\_\_, responsabile delle vendite presso la società ricorrente (di seguito: responsabile delle vendite) avrebbe caricato contenuti relativi all'autoveicolo per un tempo limitato solo ed esclusivamente sul portale svizzero « [www.autoscout24.ch](http://www.autoscout24.ch) », sicché l'eventuale re-indirizzamento non sarebbe a lui imputabile. Nel caso in cui si seguisse comunque la tesi dell'autorità inferiore circa il cambiamento dello scopo d'impiego, si dovrebbe considerare l'ipotesi della « vendita incerta » permettente la presentazione della dichiarazione doganale in un secondo momento, ex art. 162 cpv. 3 OD. A suo avviso, l'autorità inferiore avrebbe preso in considerazione detta disposizione in maniera incompleta. Se detta disposizione dispone che debba essere presentata una nuova dichiarazione prima del cambiamento dello scopo d'impiego, essa stabilisce altresì che l'UDSC può prevedere che la dichiarazione doganale sia presentata in un secondo momento in particolare in caso di merci importate per la vendita incerta. In ogni caso poi, il responsabile delle vendite della società ricorrente non avrebbe potuto procedere alla vendita del veicolo importato dalla proprietaria, in quanto non ne sarebbe stato assolutamente in possesso, ma nemmeno istruito al riguardo e dunque autorizzato a condurre delle trattative a scopo vendita. Come detto, una volta ultimate le riparazioni, la proprietaria avrebbe riesportato il suo veicolo all'estero. Il fatto che la vendita non fosse nelle intenzioni della proprietaria del veicolo sarebbe riscontrabile anche dal fatto che quando l'AD Sud il 5 agosto 2019 si sarebbe presentata presso gli uffici della società ricorrente il veicolo non era più lì. Infatti, se la vendita del veicolo fosse stata voluta, ovvero nelle intenzioni della proprietaria, essa l'avrebbe lasciato presso la società ricorrente, in modo che eventuali compratori potessero ispezionarlo, fare un'offerta e acquistarlo. Vi sarebbe dunque stata un'impossibilità oggettiva a procedere alla vendita (cfr. ricorso 29 ottobre 2021, pagg. 3-4; replica 29 dicembre 2021, pagg. 1-4). D'altro lato, in ogni caso, la società ricorrente censura di non essere la persona soggetta all'obbligo di comunicazione del cambiamento dello scopo d'impiego dell'autoveicolo in questione, non essendone né il possessore, né il proprietario. Tale obbligo sarebbe infatti spettato alla sola proprietaria del veicolo. Solo la proprietaria avrebbe potuto sapere indubbiamente le proprie intenzioni e dunque capire se il fine ultimo della valutazione dell'autoveicolo all'ignara società ricorrente era proprio la messa in vendita o meno. Di conseguenza, essa non si ritiene come

responsabile della mancata presentazione di una nuova dichiarazione doganale e dunque come tenuta all'obbligo di corrispondere i tributi doganali, oggetto della riscossione posticipata dell'autorità inferiore (cfr. ricorso 29 ottobre 2021, pagg. 4-5; replica 29 dicembre 2021, pagg. 1-2).

### **E. 4.3**

A tal proposito, il Tribunale osserva quanto segue, circa il cambiamento dello scopo d'impiego dell'autoveicolo Rolls-Royce Ghost.

#### **E. 4.3.1**

In concreto, il Tribunale rileva come sia qui pacifico e non contestato che nel corso dell'estate 2019 la proprietaria dell'autoveicolo Rolls-Royce Ghost, con targhe italiane, intestato alla sua società italiana, domiciliata all'estero, ha soggiornato in Svizzera. In tale occasione, essa ha importato detto autoveicolo in Svizzera per uso personale, nel regime di ammissione temporanea con dichiarazione verbale (con dichiarazione verbale e senza garanzia dei tributi doganali, ai sensi dell'Allegato C alla Convenzione di Istanbul). Il 15 luglio 2019, a seguito di un danno alla carrozzeria, la proprietaria ha poi fatto consegnare detto autoveicolo alla società ricorrente, suo garage di fiducia, per fare eseguire le riparazioni. È altresì pacifico, che la proprietaria ha in seguito chiesto al responsabile delle vendite presso il predetto garage, perlomeno di procedere ad una valutazione del valore di mercato dell'autoveicolo. In tale ottica, come da lui stesso dichiarato nel processo verbale d'interrogatorio del 15 gennaio 2020 (cfr. doc. ZFA 08.02.01/001-010 di cui all'atto n. 8 dell'incanto prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: inc. UDSC], in particolare: « [...] Ho scattato le foto del veicolo e pubblicato l'annuncio online [...] » [cfr. doc. ZFA 08.02.01/005]; « [...] Il mio errore è stato quello di pubblicare l'annuncio con fotografie dove la vettura sostava sul piazzale della nostra ditta A. \_\_\_\_\_ [...] » [cfr. doc. ZFA 08.02.01/007]; « [...] ho scattato di mia iniziativa le fotografie che inseguito ho caricato sul portale Autoscout.ch [...] » [cfr. doc. ZFA 08.02.01/008]) e risultante dagli annunci di vendita agli atti (cfr. doc. ZFA 06.01.01/001-006 di cui all'atto n. 6 dell'inc. UDSC; doc. ZFA 08.02.01/011-017 di cui all'atto n. 8 inc. UDSC), il responsabile delle vendite ha eseguito personalmente la pubblicazione dell'annuncio di vendita sul portale svizzero « autoscout24.ch », scattando le foto dell'autoveicolo sul piazzale del garage e caricandole online, con l'indicazione di un prezzo di vendita di 144'000 franchi. Tale annuncio è poi stato automaticamente pubblicato su ulteriori portali specializzati svizzeri (« tutti.ch »; « www.carforyou.ch »; « www.comparis.ch » [cfr. doc. ZFA 06.01.03/001-023 di cui all'atto n. 6 dell'inc. UDSC]).

#### **E. 4.3.2**

In tale frangente, a prescindere dalla questione a sapere se la proprietaria intendesse o meno vendere l'autoveicolo oppure appurarne semplicemente il valore di mercato, è oggettivamente assodato che detto veicolo è stato oggetto di vari annunci di vendita online, postati dalla società ricorrente, con l'indicazione di un prezzo di vendita di 144'000 franchi. Ora, tale pubblicazione con l'indicazione di un prezzo di vendita di 144'000 franchi lascia oggettivamente presupporre un tentativo di vendita. In effetti, come giustamente fatto presente dall'autorità inferiore (cfr. duplica 27 gennaio 2022, punto n. 4), sul portale « www.autoscout24.ch » sono indicate in modo chiaro e separato le opzioni « vendere » e « stimare ». Il fatto che la società ricorrente abbia optato per l'opzione vendere parla a favore della tesi del tentativo di vendita, rispettivamente della « vendita incerta ». Il

re-indirizzamento dell'annuncio di vendita su altri siti internet è poi previsto esplicitamente dalle condizioni vigenti sul portale « www.autoscout24.ch » (cfr. duplica 27 gennaio 2022, punto n. 4; relativo allegato 1, cifra 8). Del resto, che la proprietaria intendesse invero solo stimare il valore del veicolo anziché venderlo non risulta dalla documentazione scritta agli atti. Non vi è infatti traccia alcuna circa i termini dell'accordo in essere tra la proprietaria e la società ricorrente. Agli atti vi sono unicamente le testimonianze della stessa proprietaria e dello stesso responsabile delle vendite, a sostegno dell'intenzione di procedere ad una mera stima del valore di mercato. Che poi la società ricorrente fosse o meno in possesso del veicolo al momento della pubblicazione degli annunci di vendita e successivamente alla predetta pubblicazione, non è un elemento tale da far ritenere a questo Tribunale che quest'ultima fosse impossibilitata dal procedere alla vendita del veicolo. Rimane il fatto che le fotografie sono state scattate nel piazzale della società ricorrente (cfr. « [...] Il mio errore è stato quello di pubblicare l'annuncio con fotografie dove la vettura sostava sul piazzale della nostra ditta A. \_\_\_\_\_ [...] » [cfr. doc. ZFA 08.02.01/007]). Dal punto di vista di osservazione di qualsiasi terzo neutro, la presenza di un annuncio di vendita con le fotografie del veicolo e il prezzo di vendita sui principali portali specializzati nella vendita di autoveicoli lascia infatti presupporre l'intenzione di voler procedere alla vendita. Quand'anche la pubblicazione sia avvenuta al mero scopo di valutarne il valore di mercato, rimane il fatto che oggettivamente vi sono gli elementi per ritenere la sussistenza di un tentativo di vendita. Che per finire la vendita non sia avvenuta nei fatti, non è qui rilevante, dal momento in cui il passaggio da « altro scopo » a « vendita incerta » costituisce un cambiamento dello scopo d'impiego dell'autoveicolo (cfr. cifre 3.3 e 5.2 del R-10-60; parimenti consid. 3.4.5.3 del presente giudizio, circa la definizione di vendita incerta). Ne consegue che si deve ritenere che è a giusta ragione che l'autorità inferiore ha ritenuto la sussistenza di un cambiamento dello scopo d'impiego dell'autoveicolo in questione.

#### **E. 4.3.3**

In presenza di un cambiamento dello scopo d'impiego, l'art. 162 cpv. 2 OD prevede espressamente che debba essere presentata una nuova dichiarazione doganale prima del suddetto cambiamento, per poter continuare a beneficiare del regime di ammissione temporanea (cfr. consid. 3.4.3.4 del presente giudizio). Ora è qui assodato che nello specifico una tale nuova dichiarazione doganale non è stata presentata. Circa la possibilità di presentare ulteriormente la nuova dichiarazione doganale ai sensi dell'art. 162 cpv. 3, 2a frase, OD in combinato disposto con l'art. 55 OD-UDSC, il Tribunale rileva che tale facoltà è riservata, secondo il chiaro testo di tali disposizioni, esclusivamente alle merci che beneficino del regime di ammissione temporanea per « vendita incerta ». Nel caso in esame, tuttavia, il veicolo è stato importato in regime di ammissione temporanea per « uso personale » e non per « vendita incerta », il che esclude l'applicazione di tali disposizioni (cfr. consid. 3.4.4 e 3.4.5.2 del presente giudizio). In caso di mero cambiamento dello scopo d'impiego, come nello specifico, la nuova dichiarazione doganale ex art. 162 cpv. 2 OD va invece presentata prima del suddetto cambiamento ai sensi dell'art. 162 cpv. 3, 1a frase, OD.

#### **E. 4.4**

Ciò constatato, il Tribunale rileva quanto segue circa la questione della cerchia delle persone tenute all'obbligo di presentare una nuova dichiarazione doganale in caso di cambiamento dello scopo d'impiego ex art. 162 cpv. 2 OD.

#### **E. 4.4.1**

A tal proposito, il Tribunale rileva come l'art. 162 cpv. 2 OD e la cifra 5.1 del R-10-60 prevedano espressamente per la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione un obbligo di informazione di tutte le altre persone soggette allo stesso obbligo in merito all'obbligo di presentare una nuova dichiarazione doganale (cfr. consid. 3.4.3.4 e 3.4.5.1 del presente giudizio).

#### **E. 4.4.2**

Ciò premesso, il Tribunale osserva che successivamente all'importazione dell'autoveicolo nel regime di ammissione temporanea da parte della sua proprietaria, quest'ultima ha fatto consegnare il suddetto autoveicolo alla società ricorrente per eseguire delle riparazioni. In tale contesto, si deve ritenere che la società ricorrente abbia preso in consegna l'autoveicolo successivamente all'importazione ai sensi dell'art. 21 cpv. 1 LD (cfr. consid. 3.2.1 del presente giudizio). Nella misura in cui su mandato della proprietaria, la società ricorrente ha poi provveduto ad una valutazione del valore di mercato del suddetto autoveicolo mediante pubblicazione dell'annuncio di vendita online, si deve ritenere che la società ricorrente ha agito per conto della proprietaria quale suo mandatario. Quand'anche il metodo di valutazione del valore di mercato sia stato scelto dalla stessa società ricorrente, rimane il fatto che essa ha agito per conto della proprietaria dell'autoveicolo. Quale persona giuridica che ha preso in consegna l'autoveicolo dopo la sua importazione in Svizzera dapprima per ripararla, poi per valutarne il valore di mercato su mandato della proprietaria, la società ricorrente era tenuta all'obbligo di presentazione ex art. 21 cpv. 1 LD e dunque all'obbligo di dichiarazione doganale ex art. 26 LD in combinato disposto con l'art. 75 OD (cfr. consid. 3.2.1 del presente giudizio). In quanto tale, essa rientra dunque nella cerchia delle persone tenute all'obbligo di presentazione di una nuova dichiarazione doganale ex art. 162 cpv. 2 OD, tenuto conto del cambiamento dello scopo d'impiego dell'autoveicolo (cfr. consid. 3.4.3.4, 4.3.2 e 4.3.3 del presente giudizio). Che la vendita non sia invero avvenuta o che la società ricorrente non fosse più in possesso del veicolo successivamente alla pubblicazione online degli annunci di vendita e quindi oggettivamente impossibilitata a vendere il veicolo, nulla muta al riguardo. Non è infatti richiesta né la proprietà né il possesso, per rientrare nella cerchia delle persone assoggettate all'obbligo di presentazione e di dichiarazione doganale (cfr. consid. 3.2.1 del presente giudizio). Di riflesso, la società ricorrente rientra nella cerchia dei debitori doganali ex art. 70 cpv. 2 LD (cfr. consid. 3.2.2 del presente giudizio). Vero è che l'obbligo di presentare una nuova dichiarazione doganale incombeva non solo alla società ricorrente, ma anche alla stessa proprietaria dell'autoveicolo. Ora tuttavia, le autorità doganali sono abilitate a procedere alla riscossione posticipata verso qualsiasi debitore doganale di loro scelta (cfr. consid. 3.2.3 del presente giudizio).

#### **E. 4.5**

In conclusione, il Tribunale rileva che, nella misura in cui - come visto (cfr. consid. 4.3.1-4.3.3 del presente giudizio) - vi è stato un cambiamento dello scopo dell'impiego dell'autoveicolo da « uso personale » a « vendita incerta » e non è stata presentata una nuova dichiarazione doganale ex art. 162 cpv. 2 OD, in concreto non sussistono più i presupposti per un'esenzione in regime di ammissione temporanea. Ne consegue che l'importazione dell'autoveicolo in questione è soggetta ai tributi d'entrata (dazi doganali, IVA sull'importazione, tassa sugli autoveicoli; cfr. consid. 3.4.6 del presente giudizio). È dunque a torto che l'importazione dell'autoveicolo non è stata assoggettata ai tributi doganali. In presenza di un'infrazione alla legislazione doganale applicabile, si giustifica

una riscossione posticipata dei tributi doganali (dazi doganali, IVA sull'importazione e imposta sugli autoveicoli) ex art. 12 DPA (cfr. consid. 3.7.1 del presente giudizio). Poiché, come visto (cfr. consid. 4.4.2 del presente giudizio), la società ricorrente rientra nella cerchia delle persone tenute all'obbligo di presentazione ex art. 21 cpv. 1 LD e di dichiarazione doganale ex art. 26 LD, la stessa era tenuta alla presentazione della nuova dichiarazione doganale ex art. 162 cpv. 2 OD. In quanto tale, essa va considerata quale debitrice doganale ex art. 70 cpv. 2 LD, nonché quale persona assoggettata al pagamento posticipato ex art. 12 DPA. Ch'essa fosse o meno in buona fede nulla muta al riguardo, nella misura in cui la riscossione posticipata ex art. 12 DPA interviene a prescindere da qualsiasi colpa (cfr. consid. 3.7.2 e 3.7.3 del presente giudizio). Ne consegue che è a giusta ragione che la società ricorrente è stata assoggettata al pagamento posticipato dei tributi doganali in oggetto.

#### **E. 5**

In definitiva, alla luce dei considerandi che precedono, la decisione impugnata va qui dunque confermata e il ricorso respinto. In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della parte ricorrente qui integralmente soccombente (cfr. art. 1 segg. del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in 2'300 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 2'300 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. art. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario). (Il dispositivo è indicato alla pagina seguente)

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