



---

Corte I  
A-5340/2018

## **Sentenza del 23 luglio 2019**

---

Composizione

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

---

Parti

**A\_\_\_\_\_**,  
patrocinata dall'avv. Paolo Sauvain,  
ricorrente,

contro

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

---

Oggetto

riscossione posticipata dei tributi (regime di transito  
comune).

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

La A.\_\_\_\_\_ (di seguito: A.\_\_\_\_\_), con sede a U.\_\_\_\_\_ (Italia), è una società di diritto italiano il cui scopo sociale è l'esercizio di spedizioni, trasporti terrestri, aerei e marittimi di merci, nonché attività a ciò correlate.

**B.**

L'11 gennaio 2017, l'Ufficio doganale di partenza di V.\_\_\_\_\_ – IT (di seguito: Ufficio doganale italiano di partenza), ha aperto a favore della società A.\_\_\_\_\_ una procedura di transito per un invio di 23'763.340 kg di merci varie contenenti composti organici volatili (COV) per l'Ufficio doganale di destinazione di W.\_\_\_\_\_, suddivisione X.\_\_\_\_\_ (di seguito: Ufficio doganale svizzero di destinazione) con numero di riferimento (...) nel quadro del regime di transito comune T2 ai sensi della Convenzione del 20 maggio 1987 relativa ad un regime comune di transito (RS 0.631.242.04, di seguito: Convenzione TC). Il termine fissato per la presentazione dell'invio all'Ufficio doganale svizzero di destinazione era il 26 gennaio 2017. Secondo la documentazione presentata, la destinazione finale della merce era la Gran Bretagna, presso la società B.\_\_\_\_\_, la Svizzera fungendo unicamente da paese di transito.

**C.**

Il 12 gennaio 2017, l'Ufficio doganale di Y.\_\_\_\_\_ ha registrato l'entrata in transito dell'invio summenzionato.

**D.**

Il 31 gennaio 2017, l'Ufficio doganale italiano di partenza ha constatato che l'operazione di transito non era stata regolarmente conclusa ed ha intrapreso una procedura di ricerca nel sistema NCTS presso l'Ufficio doganale svizzero di destinazione (« codice IE142 »). L'incarto è stato trasmesso per competenza alla centrale di ricerca sul transito comune della Direzione del circondario delle dogane di Z.\_\_\_\_\_ (di seguito: DCD).

**E.**

Con scritto 7 febbraio 2017, la DCD ha dunque invitato la società A.\_\_\_\_\_ – quale obbligato principale – a farle pervenire una fattura/un contratto di trasporto ai sensi della Convenzione del 19 maggio 1956 concernente il contratto di trasporto internazionale di merci su strada (CMR, RS 0.741.611; di seguito: CMR), nonché una « prova alternativa » ai sensi dell'art. 51 dell'Appendice I alla Convenzione TC a comprova della conclusione regolare del regime di transito comune. In detto scritto, la società è stata altresì informata che, in caso di mancato riscontro da parte

sua entro 30 giorni dalla sua ricezione, i tributi doganali e l'IVA per l'entrata in Svizzera le sarebbero stati fatturati.

**F.**

Con scritto 17 febbraio 2017, la società A.\_\_\_\_\_ ha inviato le sue osservazioni. Quale prova della conclusione regolare del regime di transito comune, essa ha trasmesso la copia dei CMR vistati dai destinatari finali delle merci in Gran Bretagna. Ha inoltre dichiarato di non comprendere per quale motivo l'autista, all'atto dell'uscita dalla Svizzera, non avrebbe espletato le formalità doganali necessarie.

**G.**

Il 23 febbraio 2017, la DCD ha inviato la risposta all'avviso di ricerca nel sistema NCTS tramite « codice IE143 codice 4 », richiedendo la competenza nel campo della procedura di transito. Il consenso al trasferimento della competenza da parte delle dogane italiane è giunta nel sistema NCTS il 28 febbraio 2017 con l'indicazione « sì » alla richiesta di competenza tramite « codice IE 151 ».

**H.**

Con e-mail 24 febbraio 2017, la DCD ha nuovamente indicato alla società A.\_\_\_\_\_ che per poter chiudere il regime di transito comune, essa necessita di una prova alternativa ai sensi dell'art. 51 dell'Appendice I alla Convenzione TC, invitandola nuovamente a produrla.

**I.**

Con scritto 5 maggio 2017, la società A.\_\_\_\_\_ ha indicato di non capire quale altro documento essa dovrebbe produrre, considerato che le dogane in Gran Bretagna sarebbero state soppresse nel 1993.

**J.**

Con e-mail 8 maggio 2017, la DCD ha precisato che invero le dogane non sarebbero state soppresse, ribadendo che i documenti prodotti dalla società A.\_\_\_\_\_ non adempirebbero ai requisiti dell'art. 51 dell'Appendice I alla Convenzione TC.

**K.**

Con scritto 6 giugno 2017, la società A.\_\_\_\_\_ ha ribadito di non poter produrre un documento doganale, visto che in Gran Bretagna non ci sarebbero più le dogane. A sostegno della conclusione regolare del regime di transito comune, essa ha poi prodotto ulteriori documenti.

**L.**

Con scritto 22 giugno 2017, la DCD ha poi informato la società A. \_\_\_\_\_ di voler procedere nei suoi confronti alla riscossione dei tributi doganali di entrata della merce, accordandole nel contempo nuovamente il diritto di essere sentita.

**M.**

Il 10 luglio 2017 l'Ufficio doganale italiano di partenza ha inviato un avviso di deviazione rifiutato dal sistema NCTS.

**N.**

Con e-mail 12 luglio 2017, la società A. \_\_\_\_\_ ha indicato alla DCD che l'Ufficio doganale italiano di partenza avrebbe proceduto con la liquidazione del regime di transito comune T2 contro presentazione di una prova alternativa.

**O.**

Con scritto 2 agosto 2017, la DCD ha chiesto all'Ufficio doganale italiano di partenza la trasmissione della prova alternativa presentata dalla società A. \_\_\_\_\_. Dopo vari richiami, con scritto 18 aprile 2018, l'Ufficio doganale italiano di partenza ha risposto che « *il documento di che trattasi è stato erroneamente appurato in OTS nel sistema NCTS in data 10.07.2017* ».

**P.**

Con decisione di riscossione del 12 gennaio 2018, la DCD ha imposto la società A. \_\_\_\_\_ al pagamento dei tributi doganali d'entrata per un importo totale di 29'269.65 franchi (= fr. 8'192.90 [dazio] + fr. 2'758.80 [tassa d'incentivazione sui COV] + fr. 264 [imposta di liquidazione] + fr. 16'838.30 [IVA] + fr. 1'215.65 [interessi di mora]).

**Q.**

Avverso la predetta decisione, la società A. \_\_\_\_\_ – per il tramite del suo patrocinatore – ha inoltrato ricorso 28 febbraio 2018 dinanzi alla Direzione generale delle dogane (DGD), postulandone l'annullamento. Essa ha in sostanza sollevato una violazione del divieto del formalismo eccessivo, nella misura in cui la DCD avrebbe intepretato il requisito della prova alternativa di cui all'art. 51 dell'Appendice I alla Convenzione TC in maniera eccessivamente inflessibile. Essa ha poi invocato la violazione del suo diritto di essere sentita, in quanto la DCD non l'avrebbe informata circa l'esito delle ricerche esperite presso l'Ufficio doganale italiano di partenza, negandole così la possibilità di determinarsi al riguardo.

**R.**

Con decisione su ricorso del 20 agosto 2018, la DGD ha respinto il suddetto gravame e confermato la decisione di riscossione del 12 gennaio 2018 della DCD, riducendo tuttavia, sulla base dei documenti forniti dalla società A.\_\_\_\_\_, l'ammontare dei tributi doganali di entrata a carico di quest'ultima, fissandoli a 24'121.35 franchi (= fr. 8'192.90 [dazio] + fr. 1'733 [tassa d'incentivazione sui COV] + fr. 264 [imposta di liquidazione] + fr. 11'517.40 [IVA] + fr. 2'678.05 [interessi di mora]).

**S.**

Avverso la predetta decisione su ricorso, la società A.\_\_\_\_\_ (di seguito: ricorrente o società ricorrente) – sempre per il tramite del suo patrocinatore – ha inoltrato ricorso 18 settembre 2018 dinanzi al Tribunale amministrativo federale, postulandone in via principale l'annullamento, in via subordinata l'annullamento e il rinvio all'autorità inferiore per nuovo giudizio, in via ancora più subordinata la riduzione delle spese processuali a suo carico, da lei qui contestate. Protestando tasse, spese e ripetibili, essa ha sollevato le medesime censure già fatte valere in precedenza dinanzi alla DGD (di seguito: autorità inferiore), censurando un'ulteriore violazione del suo diritto di essere sentita, ritenendo la decisione impugnata arbitraria e carente dal punto di vista della motivazione.

**T.**

Con risposta 12 novembre 2018, l'autorità inferiore si è in sostanza riconfermata nella propria decisione, postulando il rigetto del predetto ricorso.

**U.**

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

**Diritto:****1.**

**1.1** Giusta l'art. 31 LTAF, il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 PA. In particolare, le decisioni su ricorso pronunciate dalla DGD in materia di riscossione posticipata dei tributi in relazione al regime di transito comune possono essere impugnate dinanzi al Tribunale (cfr. art. 33 lett. d LTAF; art. 116 cpv. 1bis della legge del 18 marzo 2005 sulle dogane [LD, RS 631.0]). Il Tribunale è dunque competente per dirimere la presente vertenza. Fatta eccezione per quanto prescritto direttamente dalla LTAF come pure da eventuali normative

speciali, la procedura dinanzi al Tribunale è di principio retta dalla PA (cfr. art. 37 LTAF; art. 2 cpv. 4 PA). Su riserva dell'art. 2 cpv. 1 PA – che per inciso menziona dei principi comunque applicati per analogia dal Tribunale nell'ambito delle procedure in materia doganale – quanto precede vale altresì per le procedure di ricorso in materia doganale, compresa la presente procedura, benché la procedura di imposizione doganale non sia di per sé retta dalla PA (cfr. art. 3 lett. e PA; [tra le tante] sentenze del TAF A-2482/2017 del 16 luglio 2018 consid. 1.2 e 3; A-340/2015 del 28 novembre 2016 consid. 1.2).

**1.2** Il presente ricorso è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (art. 52 PA). L'atto impugnato è una decisione su ricorso della DGD fondata sul diritto pubblico federale giusta l'art. 5 PA, che assoggetta la società ricorrente alla riscossione posticipata dei tributi in rapporto alla mancata conclusione regolare del regime di transito comune. La ricorrente ha chiaramente un interesse a che la stessa venga annullata ed è pertanto legittimata a ricorrere ai sensi dell'art. 48 PA. In tale frangente, il suo ricorso è ricevibile in ordine e deve essere esaminato nel merito.

## **2.**

**2.1** Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (cfr. art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (cfr. art. 49 lett. b PA) nonché l'inadeguatezza (cfr. art. 49 lett. c PA; cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>a</sup> ed. 2013, n. 2.149).

Allorquando l'autorità eccede o abusa del proprio potere d'apprezzamento, si considera che la stessa abbia agito in violazione del diritto ai sensi dell'art. 49 lett. a PA (cfr. THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2<sup>a</sup> ed. 2018, n. 512 e 516; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER; *op. cit.*, n. 2.166 e 2.184 seg.; PIERMARCO ZEN-RUFFINEN, *Droit administratif, partie générale et éléments de procédure*, 2<sup>a</sup> ed. 2013, n. 1365). Vi è abuso nel potere d'apprezzamento quando l'autorità, pur rimanendo nei limiti del suo potere d'apprezzamento, si fonda su delle considerazioni prive di pertinenza ed estranee allo scopo perseguito dalle disposizioni legali applicabili, o viola i principi generali del diritto, quali il divieto dell'arbitrio e della disparità di trattamento, il principio della buona fede e il principio della proporzionalità (cfr. DTF 143 II 140 consid. 4.1.3; 141 V 365 consid. 9.2; 137 V 71 consid. 5.1; sentenza del TAF A-3440/2012 del 21 gennaio 2014 consid. 2.1.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER; *op. cit.*, n. 2.184 seg. con rinvii;

TANQUEREL, op. cit., n. 513 – 515; BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, 2<sup>a</sup> ed. 2015, pag. 565 seg.).

L'autorità supera il proprio potere di apprezzamento commettendo arbitrio ai sensi dell'art. 9 Cost. quando la sua decisione è fondata su valutazioni insostenibili delle circostanze, è manifestamente inconciliabile con le regole di diritto e con l'equità e si basa su elementi sprovvisti di pertinenza o neglige fattori decisivi (cfr. DTF 112 II 318 consid. 2a; ADELIO SCOLARI, Diritto amministrativo, Parte generale, 2002, n. 417). L'annullamento di un giudizio si giustifica tuttavia solo quando esso è arbitrario nel suo risultato e non unicamente nella sua motivazione (cfr. DTF 141 V 365 consid. 9.2; 134 I 140 consid. 5.4; 132 I 17 consid. 5.1; 131 I 217 consid. 2.1; 131 I 467 consid. 3.1; sentenza del TAF A-3440/2012 del 21 gennaio 2014 consid. 2.1.1; SCOLARI, op. cit., n. 455 e 457; ZEN-RUFFINEN, op. cit., n. 302).

**2.2** Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi adottati (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTF 142 V 551 consid. 5; 141 V 234 consid. 1; DTAF 2007/41 consid. 2; MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3<sup>a</sup> ed. 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1 con rinvii; 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3). Secondo il principio di articolazione delle censure (« Rügeprinzip ») l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. DTF 141 V 234 consid. 1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 143 II 425 consid. 5.1; 140 I 285 consid. 6.3.1; 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 140 I 285 consid. 6.3.1; 119 III 70 consid. 1; MOOR/POLTIER, op. cit., no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

**2.3** L'art. 29 cpv. 1 Cost. vieta il formalismo eccessivo quale forma particolare del diniego di giustizia. Si è in presenza di un formalismo eccessivo laddove, per una procedura, siano previste delle rigide prescrizioni formali, senza che detto rigore sia materialmente giustificato o laddove un'autorità applichi con rigore esagerato una norma di procedura. Tale modo di agire diviene fine a sé stesso e complica in maniera insostenibile o rende impossibile la realizzazione del diritto materiale (cfr. DTF 142 IV 299 consid. 1.3.2; 142 I 10 consid. 2.4.2; 135 I 6 consid. 2.1; 117 la 126 consid. 5a; sentenza del TF 6B\_901/2016 del 18 gennaio 2017 consid. 3.2.1; sentenze del TAF A-83/2016 del 23 gennaio 2017 consid. 1.3 con rinvii; A-514/2011 del 14 agosto 2012 consid. 3.3.1 con rinvii). Non ogni forma di rigore nell'applicazione delle norme di procedura costituisce tuttavia un eccesso di formalismo. Il Tribunale federale ha infatti ammesso, in materia procedurale, un certo formalismo, nella misura in cui sia necessario per assicurare lo svolgimento del procedimento conformemente al principio dell'uguaglianza di trattamento, nonché per garantire l'applicazione del diritto materiale (cfr. DTF 132 I 249 consid. 5.4.1; 114 la 34 consid. 3; 113 la 8 consid. 3a; sentenza del TAF A-514/2011 del 14 agosto 2012 consid. 3.3.1). Il formalismo eccessivo si realizza unicamente quando la rigorosa applicazione delle norme di procedura appare eccessiva, non è giustificata da alcun interesse degno di protezione, diviene fine a sé stessa, complica in maniera insostenibile o rende impossibile la realizzazione del diritto materiale o l'accesso al tribunale (cfr. DTF 142 IV 299 consid. 1.3.5; 142 I 10 consid. 2.4.2; 135 I 6 consid. 2.1; 130 V 177 consid. 5.4.1; sentenza del TF 6B\_901/2016 del 18 gennaio 2017 consid. 3.2.1; sentenze del TAF A-83/2016 del 23 gennaio 2017 consid. 1.3 con rinvii; A-514/2011 del 14 agosto 2012 consid. 3.3.1 con rinvii; SCOLARI, op. cit., n. 480 seg.; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 3.115 con rinvii; TANQUEREL, op. cit., n. 1507). L'eccesso di formalismo può risiedere sia nella regola di comportamento imposta dal diritto, sia nella sanzione che implica la sua violazione (cfr. DTF 132 I 249 consid. 5; 125 I 166 consid. 3a; 121 I 177 consid. 2b/aa; sentenza del TF 6B\_901/2016 del 18 gennaio 2017 consid. 3.2.1; SCOLARI, op. cit., n. 480 seg.; TANQUEREL, op. cit., n. 1507).

### **3.**

Nel suo gravame, la società ricorrente invoca innanzitutto varie violazioni del suo diritto di essere sentita. Nella misura in cui il diritto di essere sentito è una garanzia di natura formale, la cui violazione implica, di principio, l'annullamento della decisione resa dall'autorità, indipendentemente dalle possibilità di successo del ricorso nel merito (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 135 I 187 consid. 2.2; 132 V 387 consid. 5.1; DTAF 2009/36 consid. 7), tale doglianza verrà esaminata prioritariamente dal Tribunale.



### 3.1

**3.1.1** Il diritto di essere sentito, sancito dall'art. 29 cpv. 2 Cost., garantisce all'interessato il diritto di esprimersi prima che sia resa una decisione sfavorevole nei suoi confronti (cfr. artt. 29 e 30 PA), il diritto di prendere visione dell'incarto (cfr. art. 26 PA), la facoltà di offrire mezzi di prova su fatti suscettibili di influire sul giudizio, di esigerne l'assunzione, di partecipare alla loro assunzione e di potersi esprimere sulle relative risultanze, nella misura in cui esse possano influire sulla decisione (cfr. art. 18 PA applicabile in ogni caso per analogia dinanzi al Tribunale, malgrado la riserva dell'art. 2 cpv. 1 PA [cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5446/2016 del 23 maggio 2018 consid. 2.2 con rinvii]; art. 29 PA), nonché di ottenere una decisione motivata (cfr. art. 35 PA; DTF 144 I 11 consid. 5.3; 135 II 286 consid. 5.1; sentenze del TF 4A\_35/2010 del 19 maggio 2010; 8C\_321/2009 del 9 settembre 2009; sentenza del TAF A-7094/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2 con rinvii; TANQUEREL, op. cit., n. 1528 segg.). Tale garanzia non serve solo a chiarire i fatti, bensì rappresenta anche un diritto individuale di partecipare alla pronuncia di una decisione mirata sulla persona in quanto tale. Il diritto di essere sentito è quindi da un lato, il mezzo d'istruzione della causa, dall'altro un diritto della parte di partecipare all'emanazione della decisione che concerne la sua situazione giuridica. Garantisce l'equità del procedimento (cfr. SCOLARI, op. cit., n. 483 seg. con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-3822/2016 del 19 dicembre 2017 consid. 3.1; A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 3.1.1).

Il diritto di essere sentito non comporta tuttavia per le parti il diritto di esprimersi oralmente, essendo sufficiente che le stesse possano far valere le loro ragioni per scritto (cfr. DTF 140 I 68 consid. 9.6.1 e 9.6.2; 130 II 425 consid. 2.1; SCOLARI, op. cit., n. 494; TANQUEREL, op. cit., n. 1537 con rinvii; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 3.86), né quello di ottenere – di principio – l'audizione di testimoni (cfr. DTF 130 II 425 consid. 2.1; sentenze del TAF A-458/2017 del 23 agosto 2018 consid. 3.1; A-777/2013 del 30 luglio 2014 consid. 1.3.3 con rinvii).

**3.1.2** A titolo eccezionale, la violazione del diritto di essere sentito può essere sanata nella procedura di ricorso, se i motivi determinanti sono stati adottati in risposta dall'autorità, se il ricorrente ha potuto commentarli in un successivo memoriale e, soprattutto, se il potere d'esame della giurisdizione competente non è più ristretto di quello dell'istanza inferiore (cfr. DTF 142 II 218 consid. 2.8.1; 135 I 187 consid. 2.2; 133 I 201 consid. 2.2; sentenza del TF 1C\_104/2010 del 29 aprile 2010 consid. 2.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-1876/2013 del 6 gennaio 2015 consid. 3.5 con rinvii).

**3.2** La società ricorrente solleva una violazione del suo diritto di essere sentito da parte della DCD, in quanto quest'ultima non l'avrebbe informata circa gli esiti degli ulteriori accertamenti da essa effettuati in base all'art. 48 e segg. dell'Appendice I alla Convenzione TC, negandole così la possibilità di determinarsi al riguardo prima dell'emanazione della decisione di riscossione del 12 gennaio 2018. Detta censura, già sollevata con ricorso 28 febbraio 2018 dinanzi all'autorità inferiore, non sarebbe stata però ritenuta a torto da quest'ultima (cfr. ricorso 18 settembre 2018, punto 3).

Al riguardo, il Tribunale rileva come la stessa autorità inferiore abbia ammesso la mancata trasmissione alla società ricorrente delle informazioni circa l'esito degli accertamenti esperiti dalla DCD presso l'Autorità doganale italiana di partenza prima della pronuncia della decisione di riscossione del 12 gennaio 2018 (cfr. atto n. 10 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: inc. DGD]; risposta 12 novembre 2018, pag. 2). Di fatto, la ricorrente è venuta a conoscenza al riguardo solo successivamente alla pronuncia della decisione impugnata, sicché è a giusta ragione ch'essa ha sollevato una violazione del suo diritto di essere sentita. Tale censura avrebbe pertanto dovuto essere già rilevata in precedenza dalla stessa autorità inferiore adita dalla ricorrente con ricorso 28 febbraio 2018 (cfr. atto n. 12 dell'inc. DGD). Ciò constatato, nella misura in cui la ricorrente ha però avuto modo di esprimersi al riguardo nel suo gravame dinanzi al Tribunale, che l'autorità inferiore ha prodotto in questa sede l'incarto contenente i documenti relativi agli accertamenti esperiti presso l'Autorità doganale italiana di partenza, detta violazione può senz'altro essere qui sanata dallo scrivente Tribunale, il quale avrà premura di esaminare la fondatezza di detti accertamenti, alla luce dei documenti prodotti dalla società ricorrente (cfr. consid. 3.1.2 e 5 del presente giudizio). Peraltro, qualora l'avesse desiderato, la ricorrente, qui patrocinata, avrebbe potuto visionare gli atti dell'incarto – e dunque anche i dettagli degli accertamenti in questione – in questa sede, facoltà di cui non si è tuttavia prevalsa.

**3.3** La società ricorrente ritiene poi che la decisione impugnata sarebbe del tutto arbitraria e carente di motivazione nella misura in cui l'autorità inferiore non avrebbe esaminato tutte le censure da essa sollevate nel suo ricorso 28 febbraio 2018 in rapporto all'interpretazione dell'art. 51 Appendice I alla Convenzione TC riguardante le esigenze in materia di « prova alternativa » della chiusura regolare del regime di transito comune (cfr. ricorso 18 settembre 2018, punto 4).

**3.3.1** Circa il dovere per l'autorità di motivare la sua decisione in virtù del diritto di essere sentito, il Tribunale rileva quanto segue. A livello procedurale, tale garanzia è ancorata all'art. 35 PA. Scopo di ottenere una decisione motivata è che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena coscienza di causa e che l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo (cfr. DTF 142 II 49 consid. 9.2; 134 I 83 consid. 4.1; 129 I 232 consid. 3.2; 126 I 97 consid. 2b). È quindi sufficiente che l'autorità si esprima sulle circostanze significative atte ad influire in un modo o nell'altro sul giudizio di merito. L'autorità non è tuttavia tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati dal ricorrente, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. DTF 143 III 65 consid. 5.2; 142 IV 249 consid. 1.3.1; 130 II 530 consid. 4.3; 129 II 232 consid. 3.2; 126 I 97 consid. 2b). Peraltro, la motivazione non deve necessariamente trovarsi nella decisione stessa; essa può anche trovarsi in un documento separato che sia stato portato a conoscenza dell'interessato o può discendere dal rinvio a una presa di posizione di un'altra autorità sempre portata a conoscenza dell'interessato (cfr. DTF 123 I 31 consid. 2c; 113 II 204 consid. 2; DTAF 2013/46 consid. 6.2.5), basta che il destinatario sia in grado di procurarsi i documenti ai quali la decisione rimanda. L'ampiezza della motivazione non può tuttavia essere stabilita in modo uniforme. Essa va determinata tenendo conto dell'insieme delle circostanze della fattispecie e degli interessi della persona toccata nonché applicando i principi sviluppati dalla giurisprudenza del Tribunale federale. La motivazione può anche essere sommaria, ma vi si devono perlomeno dedurre gli elementi essenziali sui quali l'autorità si è fondata per rendere il proprio giudizio (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-6362/2015 del 16 gennaio 2017 consid. 3.1.2; SCOLARI, op. cit., n. 531 e 535 con rinvii).

**3.3.2** Ciò posto, il Tribunale osserva quanto segue. Da un esame della decisione impugnata risulta che l'autorità inferiore si è espressa in merito alle censure sollevate dalla società ricorrente con ricorso 28 febbraio 2018 (cfr. atto n 12 dell'inc. DGD, pag. 6 segg.) in rapporto all'esigenza della prova alternativa di cui all'art. 51 dell'Appendice I alla Convenzione TC e il formalismo eccessivo, indicando i motivi per cui essa non le ritiene fondate (cfr. decisione impugnata, consid. 4 segg.). Vero è che la censura della ricorrente circa il formalismo eccessivo in rapporto alla sollevata impossibilità di ottenere un documento da un'autorità doganale, in quanto in Gran Bretagna non sussisterebbero più dogane e i dubbi espressi sull'interpretazione data dalle autorità doganali alla Convenzione TC, non è stata però propriamente affrontata dall'autorità inferiore. Di fatto, è solo con scritto 8 maggio 2017 (cfr. allegato di cui all'atto n. 5 dell'inc. DGD) che le autorità

doganali si sono espresse succintamente al riguardo, ovvero prima della pronuncia della decisione 12 gennaio 2018 e della successiva decisione su ricorso del 20 agosto 2018. Così facendo, l'autorità inferiore non ha però ottemperato pienamente al suo dovere di motivare la propria decisione (cfr. consid. 3.3.1 del presente giudizio). Ciò constatato, poiché la ricorrente ha perlomeno avuto modo di esprimersi al riguardo in questa sede e che l'autorità inferiore si è espressa sinteticamente al riguardo nella propria risposta 12 novembre 2018, nonché tenuto conto dell'economia di procedura, anche detta violazione può essere qui sanata dal Tribunale, il quale avrà premura di esaminare in dettaglio le censure della ricorrente in rapporto al formalismo eccessivo e al carattere arbitrario della decisione impugnata (cfr. consid. 3.1.2 e 5 del presente giudizio).

#### **4.**

Nel caso in disamina, oggetto del litigio è la questione a sapere se è a giusta ragione che l'autorità inferiore e la DCD che l'ha preceduta hanno imposto la società ricorrente alla riscossione posticipata dei tributi di entrata, considerando come non concluso regolarmente il regime di transito comune T2 con il numero di riferimento (...) per l'invio di 23'763.340 kg di merci contenenti COV, poiché la ricorrente non avrebbe apportato la prova alternativa della sua chiusura regolare ai sensi dell'art. 51 dell'Appendice I alla Convenzione TC. In tale contesto, per il Tribunale si tratterà in particolare di determinare se le due predette autorità hanno commesso un eccesso di formalismo nell'applicare ed interpretare i requisiti formali posti dall'art. 51 dell'Appendice I alla Convenzione TC in materia di prova alternativa, nonché se la decisione impugnata può essere considerata arbitraria, così come sostenuto dalla società ricorrente.

In tale ottica, prima di statuire al riguardo (cfr. consid. 5 del presente giudizio), qui di seguito il Tribunale esporrà i principi applicabili alla presente fattispecie (cfr. consid. 4.1 segg.).

#### **4.1**

**4.1.1** Giusta la legislazione doganale (cfr. art. 7 LD), le merci introdotte nel territorio doganale o asportate da esso sono soggette all'obbligo doganale e devono essere tassate secondo la LD, nonché la legge federale del 9 ottobre 1986 sulla tariffa delle dogane (LTD, RS 632.10). Di principio, dette merci soggiacciono altresì all'IVA all'importazione (cfr. art. 50 segg. della legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto [LIVA, RS 641.20]). Rimangono 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; art. 53 LIVA).

**4.1.2** La tassa d'incentivazione sui COV ha come base legale gli artt. 35a – 35c della legge federale del 7 ottobre 1983 sulla protezione dell'ambiente (LPAmb, RS 814.01), mentre la sua riscossione è regolata dall'ordinanza del 12 novembre 1997 relativa alla tassa d'incentivazione sui COV (OCOV, RS 814.018) e dalle disposizioni della legislazione doganale (cfr. art. 35c cpv. 3 LPAmb in combinato disposto con l'art. 3 OCOV).

Chi importa COV, li mette in commercio in quanto fabbricante o li impiega egli stesso deve versare alla Confederazione una tassa di incentivazione (cfr. art. 35a cpv. 1 LPAmb). Sono soggetti alla tassa sui COV, coloro che, al momento dell'importazione, sono tenuti a pagare il dazio in virtù della legge doganale nonché i fabbricanti e i produttori in territorio svizzero (cfr. art. 35c cpv. 1 LPAmb). I COV in transito o esportati sono esenti dalla tassa sui COV (cfr. art. 35a cpv. 3 lett. b LPAmb).

**4.2** Il regime doganale è fondato sul principio dell'autodichiarazione. In virtù di detto principio, la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione (cfr. art. 26 LD) 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 legge doganale impone alle persone soggette all'obbligo della dichiarazione doganale di prendere tutte le disposizioni necessarie, secondo la legge e i regolamenti, per l'esecuzione del controllo doganale stesso e stabilire l'obbligo di pagare il dazio. 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-7140/2017 del 21 novembre 2018 consid. 2.3; A-1123/2017 del 6 dicembre 2017 consid. 4.1; A-201/2015 del 29 giugno 2015 consid. 2.3.1 con rinvii; A-3671/2013 del 22 agosto 2013 consid. 4.2). In particolare, spetta alla persona soggetta all'obbligo di dichiarazione l'onere di selezionare il regime doganale corretto applicabile ad una determinata merce e di dichiararla per tale regime (cfr. art. 47 cpv. 1 LD). Tra i vari regimi doganali figura ad esempio il regime di transito (cfr. art. 47 cpv. 2 lett. b LD; sentenze del TAF A-5569/2018 del 3 giugno 2019 consid. 2.4; A-2656/2018 del 19 dicembre 2018 consid. 3.3; A-7871/2015 del 10 novembre 2016 consid. 2.3; A-7673/2015 del 29 giugno 2016 consid. 2.3).

### 4.3

**4.3.1** Il regime di transito consente di mantenere le merci sotto il controllo doganale durante il loro trasporto tra due località, sia nel caso in cui le merci vengano trasportate da un ufficio doganale di confine ad un deposito (franco) doganale o un ufficio doganale situato all'interno del territorio doganale, sia nel caso in cui tali merci vengano invece trasportate (transito) attraverso il territorio doganale in uno Stato terzo (cfr. REMO ARPAGAU, Zollrecht, in: Heinrich Koller et al. [ed.], Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, vol. XII, 2<sup>a</sup> ed. 2007, n. 760; Messaggio del 15 dicembre 2003 concernente una nuova legge sulle dogane [di seguito: Messaggio LD], FF 2004 485, 546). Nel regime di transito le merci vengono trasportate intatte. Esse non possono pertanto essere né utilizzate, né modificate, bensì unicamente trattate ai fini del loro trasporto. La procedura deve garantire che le merci introdotte nel territorio doganale o che attraversano il territorio doganale verso l'ufficio doganale di destinazione abbiano effettivamente lasciato il territorio doganale. In tale ottica, l'identità delle merci è garantita in linea di massima mediante l'apposizione di appositi sigilli sugli imballaggi. Per dette merci l'Amministrazione federale delle dogane (AFD) rilascia poi un documento di transito con validità di durata limitata, nel quale viene fissato il termine entro il quale deve avvenire il trasporto della merce. Le merci trasportate nel regime di transito sono di principio esonerate dai tributi d'entrata (cfr. sentenze del TAF A-5569/2018 del 3 giugno 2019 consid. 2.3.2; A-83/2016 del 23 gennaio 2017 consid. 3.1; A-5689/2015 del 15 gennaio 2016 consid. 3.1; A-3626/2009 del 7 luglio 2010 consid. 3; ARPAGAU, op. cit., n. 763).

**4.3.2** Il regime di transito nazionale è disciplinato dall'art. 49 LD, nonché dagli artt. 152-155 dell'ordinanza del 1° novembre 2006 sulle dogane (OD, RS 631.01). Dette norme si applicano unicamente al regime di transito nazionale, purché un trattato internazionale non trovi applicazione (cfr. art. 2 cpv. 1 LD; REGINALD DERKS, in: Kocher/Clavadetscher [ed.] Stämpflis Handkommentar zum Zollgesetz [ZG], 2009 [di seguito: Kommentar ZG], n. 10 e 19 ad art. 49 LD). Detto in altri termini, allorquando le disposizioni di un trattato internazionale trovino applicazione, l'art. 49 LD e gli artt. 153-155 OD non sono pertinenti (cfr. DERKS, Kommentar ZG, n. 10 ad art. 49 OD; sentenze del TAF A-5569/2018 del 3 giugno 2019 consid. 2.3.2; A-83/2016 del 23 gennaio 2017 consid. 3.5; A-5689/2015 del 15 gennaio 2016 consid. 4.4.2). I regimi internazionali di transito, che si applicano alla Svizzera sulla base di un trattato internazionale, sono retti dalle disposizioni ivi contenute (cfr. art. 152 OD; sentenze del TAF A-83/2016 del 23 gennaio 2017 consid. 3.5; A-5689/2015 del 15 gennaio 2016 consid. 4.4.2).

Per quanto qui di rilievo, l'art. 49 cpv. 3 LD prevede che se il regime di transito non è concluso regolarmente, le merci rimaste in territorio doganale sono trattate come merci ammesse in libera pratica. Secondo l'art. 49 cpv. 4 LD, detta regola non è applicabile se le merci sono state riesportate entro il termine stabilito e la loro identità è comprovata (prima frase), purché venga inoltrata espressamente una domanda entro 60 giorni dalla scadenza del termine fissato per il regime di transito (seconda frase; sentenza del TAF A-83/2016 del 23 gennaio 2017 consid. 3.5).

**4.3.3** Il regime di transito tra gli Stati membri dell'Unione europea (UE) e i Paesi di transito comune nonché tra i singoli Paesi di transito comune è disciplinato dalla Convenzione TC. In tale contesto, trova applicazione – eccezion fatta per le spedizioni postali (cfr. art. 2 dell'Appendice I alla Convenzione TC) – il cosiddetto « regime di transito comune » (o « regime comune di transito »), indipendentemente dal tipo e dall'origine delle merci (cfr. art. 1 paragrafo 1 Convenzione TC; ARPAGAU, op. cit., n. 771; DERKS, Kommentar ZG, n. 33 ad art. 49 LD). L'art. 3 paragrafo 1 lett. a Convenzione TC definisce il regime di transito « quale regime di circolazione in virtù del quale le merci sono trasportate, sotto il controllo delle autorità competenti, da una parte contraente a un'altra parte contraente oppure alla stessa parte contraente attraversando almeno una frontiera » (cfr. sentenze del TAF A-83/2016 del 23 gennaio 2017 consid. 3.2; A-5689/2015 del 15 gennaio 2016 consid. 3.2).

Al momento della sua adozione, la Convenzione TC mirava ad istituire una procedura doganale comune – e meglio, un regime di transito comune – per le merci trasportate attraverso diversi Stati della Zona europea di libero scambio (AELS; cfr. Messaggio del 20 maggio 1987 concernente l'armonizzazione delle formalità doganali e un regime di transito comune negli scambi di merci tra la CEE e la Svizzera come anche tra i Paesi dell'AELS [di seguito: Messaggio Convenzione TC], FF 1987 II 1218, 1224; ARPAGAU, op. cit., n. 772-773). La forma della dichiarazione di transito è fondamentalmente quella del documento amministrativo unico (di seguito: documento unico). Dal 1° luglio 2005 la dichiarazione di transito deve tuttavia obbligatoriamente essere effettuata mediante procedimenti informatici secondo il nuovo sistema di transito elettronico (« NCTS »; DERKS, Kommentar ZG, n. 33 ad art. 49 LD). Nel regime di transito comune si distingue il « regime T1 » dal « regime T2 ». Il « regime T1 » si applica principalmente al transito di qualsiasi merce nell'ambito del campo di applicazione della Convenzione TC, con la particolarità che, indipendentemente dal loro tipo e dalla loro origine, dette merci possono essere trasportate in transito tra due o più parti contraenti, rispettivamente essere trasbordate,

rispedite o immagazzinate (cfr. art. 1 paragrafo 1 Convenzione TC; art. 2 paragrafo 2 Convenzione TC; ARPAGAUS, op. cit., n. 773). Il « regime T2 » si applica invece unicamente al transito di « merci unionali » – ovvero, le merci che si trovano in libera pratica nel territorio doganale dell'UE – tra due luoghi nell'UE via uno Stato contraente terzo (cfr. art. 2 paragrafo 3 Convenzione TC; sentenze del TAF A-83/2016 del 23 gennaio 2017 consid. 3.2; A-5689/2015 del 15 gennaio 2016 consid. 3.2; A-3626/2009 del 7 luglio 2010 consid. 3.2; ARPAGAUS, op. cit., n. 772-773; DERKS, Kommentar ZG, n. 33 ad art. 49 LD).

**4.3.4** Il regime di transito comune – rispettivamente il trattamento doganale mediante dichiarazione di transito comune – è disciplinato in dettaglio dall'Appendice I alla Convenzione TC, in maniera autonoma dal regime di transito nazionale. Ciò posto, la dichiarazione di transito comune, la garanzia dell'identità della merce durante il suo trasporto e le formalità da espletare presso gli uffici doganali competenti sono comunque disciplinate in detto Appendice I in maniera analoga a quelle previste dal regime di transito nazionale (cfr. art. 49 LD; nonché consid. 4.3.2 del presente giudizio; sentenze del TAF A-83/2016 del 23 gennaio 2017 consid. 3.3; A-5689/2015 del 15 gennaio 2016 consid. 3.3; ARPAGAUS, op. cit., n. 775).

**4.3.5** Giusta l'art. 8 paragrafo 1 dell'Appendice I alla Convenzione TC, il titolare del regime – ovvero, la persona che presenta, o per conto della quale è presentata, la dichiarazione di transito (cfr. art. 3 lett. e dell'Appendice I alla Convenzione TC) – è tenuto a presentare le merci intatte e le informazioni richieste all'ufficio doganale di destinazione (cfr. art. 3 lett. i dell'Appendice I alla Convenzione TC) nel termine prescritto e in conformità delle misure adottate dalle autorità doganali per l'identificazione delle merci stesse (lett. a), rispettare le disposizioni doganali relative al regime di transito comune (lett. b), salvo altrimenti disposto nella Convenzione TC, costituire una garanzia al fine di assicurare il pagamento dell'importo dell'obbligazione che potrebbe sorgere in relazione alle merci in questione (lett. c). Giusta l'art. 8 paragrafo 2 dell'Appendice I alla Convenzione TC, i trasportatori o i destinatari di merci che accettano le merci sapendo che esse circolano in regime di transito comune sono anch'essi tenuti a presentarle intatte all'ufficio doganale di destinazione nel termine prescritto e conformemente alle misure adottate dalle autorità doganali per la loro identificazione (cfr. sentenze del TAF A-83/2016 del 23 gennaio 2017 consid. 3.4.1; A-5689/2015 del 15 gennaio 2016 consid. 3.3.1).

**4.3.6** Giusta l'art. 29 paragrafo 1 dell'Appendice I alla Convenzione TC, la dichiarazione di transito è autenticata dal dichiarante. In virtù dell'art. 29



paragrafo 2 dell'Appendice I alla Convenzione TC, la presentazione, da parte del titolare del regime, di una dichiarazione di transito alle autorità doganali impegna la responsabilità di tale titolare per quanto riguarda l'esattezza e la completezza delle informazioni indicate nella dichiarazione di transito (lett. a), l'autenticità, l'esattezza e la validità dei documenti presentati a sostegno della dichiarazione di transito (lett. b), il rispetto di tutti gli obblighi inerenti al vincolo delle merci al regime di transito comune indicate nella dichiarazione di transito (lett. c).

#### **4.3.7**

**4.3.7.1** L'art. 30 dell'Appendice I alla Convenzione TC disciplina l'obbligo di presentazione della dichiarazione di transito e la sua accettazione da parte dell'ufficio doganale di partenza. Per quanto qui di pertinenza, ai sensi del predetto art. 30, la dichiarazione di transito è presentata all'ufficio doganale di partenza (cfr. paragrafo 1; art. 3 lett. g dell'Appendice I alla Convenzione TC). L'ufficio doganale di partenza accetta la dichiarazione di transito purché siano soddisfatte le seguenti condizioni: la dichiarazione contiene tutti i dati necessari ai fini dell'applicazione del regime di transito comune secondo quanto specificato nell'Appendice III, allegato II; la dichiarazione è accompagnata da tutti i documenti richiesti; le merci cui la dichiarazione di transito si riferisce sono state presentate in dogana durante l'orario ufficiale di apertura. L'ufficio doganale di partenza può, su richiesta del dichiarante, permettere che le merci siano presentate al di fuori dell'orario ufficiale di apertura o in qualsiasi altro luogo (cfr. paragrafo 2). Le autorità doganali possono esonerare il dichiarante dal presentare i documenti di cui al paragrafo 1 lett. b dell'Appendice I alla Convenzione TC, all'ufficio doganale di partenza. In questo caso tali documenti sono in possesso del dichiarante e a disposizione delle autorità doganali (cfr. paragrafo 3).

**4.3.7.2** L'art. 43 dell'Appendice I alla Convenzione TC disciplina l'obbligo di presentazione delle merci che circolano in regime di transito comune all'ufficio doganale di passaggio (cfr. art. 3 lett. h dell'Appendice I alla Convenzione TC). Per quanto qui di pertinenza, ai sensi del predetto art. 43, le merci e il documento di accompagnamento transito con il corrispondente Master Reference Number (MRN) sono presentati a ogni ufficio doganale di passaggio (cfr. paragrafo 1). L'ufficio doganale di passaggio registra il passaggio delle merci alla frontiera sulla base delle indicazioni relative all'operazione di transito comune ricevute dall'ufficio doganale di partenza. Tale passaggio deve essere notificato dagli uffici doganali di passaggio all'ufficio doganale di partenza (cfr. paragrafo 2).

**4.3.7.3** L'art. 45 dell'Appendice I alla Convenzione TC – in conformità con quanto disposto dall'art. 8 dell'Appendice I alla Convenzione TC (cfr. consid. 4.3.5 del presente giudizio) – disciplina l'obbligo di presentazione delle merci vincolate al regime di transito comune presso l'ufficio doganale di destinazione. Per quanto qui di pertinenza, ai sensi del predetto art. 45, quando le merci vincolate a un regime di transito comune arrivano all'ufficio doganale di destinazione finale, sono presentati a tale ufficio doganale le merci, il documento di accompagnamento transito e qualsiasi informazione richiesta dall'ufficio doganale di destinazione finale (cfr. paragrafo 1). Se, alla conclusione del regime di transito comune, non è stata individuata alcuna irregolarità da parte dell'ufficio doganale di destinazione finale e il titolare del regime presenta il documento di accompagnamento transito, tale ufficio doganale vista il suddetto documento su richiesta del titolare del regime al fine di fornire una prova alternativa ai sensi dell'art. 51 paragrafo 1 dell'Appendice I alla Convenzione TC. Il visto è costituito dal timbro dell'ufficio doganale suddetto, dalla firma del funzionario, dalla data e dal seguente testo « Prova alternativa – 99202 » (cfr. paragrafo 4). Il regime di transito comune può essere concluso in un ufficio doganale diverso da quello indicato nella dichiarazione di transito. In tal caso l'ufficio doganale suddetto è considerato l'ufficio doganale di destinazione finale (cfr. paragrafo 5).

#### **4.3.8**

**4.3.8.1** Il regime di transito comune si conclude e gli obblighi del titolare del regime sono adempiuti quando le merci vincolate al regime e le informazioni richieste sono disponibili presso l'ufficio doganale di destinazione finale, conformemente alla normativa doganale (cfr. art. 48 paragrafo 1 dell'Appendice I alla Convenzione TC).

L'ufficio doganale di destinazione informa l'ufficio doganale di partenza dell'arrivo delle merci il giorno in cui le merci e il documento di accompagnamento transito sono presentati in conformità all'art. 45 paragrafo 1 dell'Appendice I alla Convenzione TC (cfr. art. 47 paragrafo 1 dell'Appendice I alla Convenzione TC). Qualora l'operazione di transito comune si concluda presso un ufficio doganale diverso da quello indicato nella dichiarazione di transito, l'ufficio doganale considerato equivalente all'ufficio doganale di destinazione in conformità dell'art. 45 paragrafo 5 dell'Appendice I alla Convenzione TC, notifica l'arrivo all'ufficio doganale di partenza il giorno in cui le merci e il documento di accompagnamento transito sono presentati in conformità dell'art. 45 paragrafo 1 dell'Appendice I alla Convenzione TC (cfr. art. 47 paragrafo 2 dell'Appendice I alla Convenzione

TC). La notifica di arrivo ai sensi dell'art. 47 paragrafo 1 e 2 dell'Appendice I alla Convenzione TC non è considerata una prova che il regime di transito comune è stato concluso correttamente (cfr. art. 47 paragrafo 3 dell'Appendice I alla Convenzione TC).

**4.3.8.2** Le autorità doganali appurano il regime di transito comune quando sono in grado di stabilire, sulla base del raffronto fra i dati disponibili all'ufficio doganale di partenza e quelli disponibili all'ufficio doganale di destinazione finale, che il regime si è concluso regolarmente (cfr. art. 48 paragrafo 2 dell'Appendice I alla Convenzione TC).

Qualora l'ufficio doganale di partenza non abbia ricevuto i risultati del controllo entro sei giorni dal ricevimento della notifica di arrivo delle merci, in conformità dell'art. 47 paragrafo 4 o paragrafo 5 dell'Appendice I alla Convenzione TC, tale ufficio chiede immediatamente i risultati del controllo all'ufficio doganale di destinazione che ha inviato la notifica di arrivo delle merci. L'ufficio doganale di destinazione invia i risultati del controllo subito dopo aver ricevuto la richiesta dall'ufficio doganale di partenza (cfr. art. 49 paragrafo 1 dell'Appendice I alla Convenzione TC).

#### **4.3.9**

**4.3.9.1** L'art. 51 dell'Appendice I alla Convenzione TC disciplina la cosiddetta « prova alternativa della conclusione del regime di transito comune ». Ai sensi del paragrafo 1 di detta norma, il regime di transito comune si considera concluso correttamente quando il titolare del regime presenta, con soddisfazione dell'autorità doganale del Paese di partenza, uno dei seguenti documenti che identificano le merci:

- « [...] a) *un documento certificato dall'autorità doganale del Paese di destinazione, che identifica le merci e stabilisce che esse sono state presentate all'ufficio doganale di destinazione o sono state consegnate a un destinatario autorizzato di cui all'art. 87;*
- b) *un documento o una registrazione doganale, certificati dall'autorità doganale di un Paese, che attestino che le merci hanno fisicamente lasciato il territorio doganale della parte contraente;*
- c) *un documento doganale rilasciato in un Paese terzo in cui le merci sono vincolate a un regime doganale;*
- d) *un documento rilasciato in un Paese terzo, vistato o altrimenti certificato dall'autorità doganale di tale Paese, che certifica che le merci sono considerate in libera pratica nel Paese terzo in questione [...] »*

Il paragrafo 2 prevede poi che, in luogo dei documenti di cui al paragrafo 1, possono essere fornite come prova copie conformi dei medesimi certificate

dall'organismo che ha vistato i documenti originali, dall'autorità del Paese terzo interessato o dall'autorità di un Paese.

**4.3.9.2** Secondo il punto 3.3 denominato « Prova alternativa della conclusione del regime » della parte VII: Appuramento dell'operazione di transito, procedura di ricerca di cui al Manuale del transito della Commissione europea del 27 aprile 2016 (TAXUD/A2/TRA/003/2016-EN; atto n. 8 dell'incarto prodotto dall'autorità inferiore, cfr. parimenti consultabile in: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/transit\\_manual\\_it.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/transit_manual_it.pdf), consultato il 17.06.2019):

*« [...] In caso di assenza di una prova della conclusione del regime, il titolare del regime è invitato a presentare egli stesso tale prova (ad esempio, un documento con valore equivalente di prova alternativa) entro il termine di 28 giorni.*

*La normativa designa quattro categorie di documenti che possono essere accettate dalle autorità competenti del paese di partenza come prova alternativa del fatto che il regime di transito si è concluso correttamente o può ritenersi concluso. Nessun altro documento può essere accettato come prova alternativa.*

*a) Un documento vidimato dalle autorità doganali dello Stato membro di destinazione o del paese di destinazione aderente al transito comune, che identifica le merci e ne attesta l'avvenuta presentazione all'ufficio doganale di destinazione o presso il destinatario autorizzato;*

*b) un documento o una registrazione doganale, certificati dall'autorità doganale del paese che attestano che le merci hanno fisicamente lasciato il territorio doganale di una parte contraente;*

*c) un documento rilasciato in un paese terzo in cui le merci sono vincolate a un regime doganale;*

*d) un documento rilasciato in un paese terzo, vistato o altrimenti certificato dall'autorità doganale di tale paese, che certifica che le merci sono considerate in libera pratica nel paese terzo in questione.*

*La prova alternativa può essere accettata solo se vidimata da un'autorità doganale e se considerata soddisfacente dalle autorità competenti del paese di partenza, ossia se essa effettivamente consente loro di verificare che si riferisce alle merci in questione senza che sussistano dubbi quanto all'autenticità del documento e alla sua vidimazione.*

*In tutti i casi, l'onere della prova spetta al titolare del regime [...] ».*

Da quanto precede, risulta chiaramente che la prova alternativa – indipendentemente dalla sua forma – deve essere vidimata da un'autorità doganale. Senza tale operazione, il documento o la scrittura prodotta da colui che intende attestare la conclusione del regime di transito, non ha

valore di prova alternativa ai sensi dell'art. 51 dell'Appendice alla Convenzione TC. Di riflesso, si deve pertanto considerare che documenti redatti o firmati dal titolare del regime di transito comune, dal vettore/trasportatore della merce, rispettivamente dal suo destinatario finale o da un'altra persona implicata nel regime di transito comune non adempiono all'esigenza posta dall'art. 51 dell'Appendice alla Convenzione TC, qualora non vengano rilasciati o vidimati da un'autorità doganale.

**4.3.9.3** L'art. 14 dell'Appendice I alla Convenzione TC sancisce che i documenti rilasciati e le scritture tenute conformemente alle norme del Paese in cui sono stati rilasciati o sono tenute, a prescindere dal formato tecnico e dalle misure adottate o accettate dalle autorità competenti di un Paese, hanno i medesimi effetti giuridici nel Paese in cui sono stati rilasciati o sono tenute e nel territorio degli altri paese (cfr. paragrafo 1). Esso prevede altresì che i risultati dei controlli effettuati nell'ambito del regime di transito comune dalle autorità competenti di un Paese hanno la medesima forza giuridica in altri Paesi dei risultati dei controlli effettuati dalle autorità competenti di ciascuno di tali Paesi (cfr. paragrafo 2).

**4.3.9.4** Ai sensi della Convenzione TC costituiscono « autorità doganali » le amministrazioni doganali incaricate dell'applicazione della Convenzione TC e qualsiasi altra autorità cui sia conferito, conformemente al diritto nazionale, il potere di applicare la Convenzione TC (cfr. art. 3 lett. a dell'Appendice I alla Convenzione TC). In virtù dell'art. 15 dell'Appendice I alla Convenzione TC, ciascun Paese inserisce nel sistema informatico gestito dalla Commissione europea l'elenco degli uffici doganali competenti per le operazioni di transito comune, indicandone il numero di identificazione, le funzioni e i giorni e orari di apertura. Qualsiasi modifica deve essere anch'essa inserita nel sistema informatico. La Commissione europea comunica le informazioni agli altri Paesi mediante tale sistema informatico. Di fatto, gli uffici doganali competenti di ogni Paese sono pertanto identificabili anche da un privato mediante la consultazione del sistema informatico della Commissione europea (in proposito, cfr. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/dds2/col/col\\_search\\_home.jsp?Lang=it](https://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/col/col_search_home.jsp?Lang=it); consultato il 17.06.2019; detto sito internet della Commissione europea, prevede la ricerca informazioni su un ufficio doganale in base al paese, al suo nome corrente e al suo numero). In virtù dell'art. 16 dell'Appendice I alla Convenzione TC, i Paesi che hanno istituito un ufficio centrale incaricato della gestione e del monitoraggio del regime di transito comune, nonché del ricevimento e della trasmissione dei documenti inerenti a tale regime, ne informano la Commissione europea. La Commissione europea trasmette tali informazioni agli altri Paese.

Ne consegue che ogni Paese dispone di fatto di uffici doganali o di un ufficio centrale preposti alle operazioni relative al regime di transito comune, a prescindere dalla sussistenza o meno al suo interno di valichi di confine, rispettivamente delle dogane, come segnatamente nel caso degli Stati membri dell'Unione europea non confinanti con uno Stato terzo.

**4.3.10** L'art. 112 dell'Appendice I alla Convenzione TC disciplina la nascita dell'obbligazione, ovvero dell'obbligo di una persona di corrispondere l'importo dei dazi all'importazione o all'esportazione e altre imposizioni applicabili alle merci vincolate al regime di transito comune (cfr. art. 3 lett. I dell'Appendice I alla Convenzione TC).

Più nel dettaglio, secondo il paragrafo 1 di detta norma, l'obbligazione sorge in caso di sottrazione delle merci al regime di transito comune (cfr. lett. a) o in caso d'inosservanza di una delle condizioni stabilite per il vincolo delle merci al regime di transito comune o l'utilizzo del regime di transito comune (cfr. lett. b). In questi due casi, il paragrafo 2 prevede che l'obbligazione è tuttavia estinta se l'inadempienza che ha portato alla nascita di un'obbligazione non ha avuto conseguenze significative sul corretto funzionamento e non costituiva un tentativo di frode, tutte le formalità necessarie per regolarizzare la posizione della merce sono espletate a posteriori (cfr. lett. a) o se la sottrazione delle merci al regime di transito comune o l'inosservanza di una delle condizioni stabilite per il vincolo delle merci al regime di transito comune o l'utilizzo del regime di transito comune è dovuta alla distruzione totale o alla perdita irrimediabile delle merci per una causa inerente alla loro stessa natura, per un caso fortuito o per causa di forza maggiore, o per ordine delle autorità doganali (cfr. lett. b). Il paragrafo 3 sancisce poi che l'obbligazione sorge nel momento in cui le merci sono state sottratte al regime di transito comune o nel momento in cui le condizioni per l'utilizzo del regime di transito comune non erano o cessano di essere soddisfatte (cfr. lett. a), oppure nel momento in cui una dichiarazione doganale è stata accettata per il vincolo delle merci a un regime di transito comune qualora risulti a posteriori che una delle condizioni stabilite per il vincolo delle merci a tale regime non era realmente soddisfatta (cfr. lett. b).

**4.3.11** Gli artt. 50 e 115 dell'Appendice I alla Convenzione TC prevedono il trasferimento della competenza per il recupero dell'obbligazione da parte dell'autorità doganale del Paese di partenza all'autorità competente del Paese ove si sono verificati i fatti che hanno determinato l'insorgenza dell'obbligazione verificato (cfr. art. 50 dell'Appendice I alla Convenzione TC), rispettivamente il trasferimento da un'autorità competente ad

un'altra autorità competente delle informazioni e delle prove concernenti il luogo in cui l'evento che ha dato origine all'obbligazione si è verificato (cfr. art. 115 dell'Appendice I alla Convenzione TC).

## **5.**

**5.1** Stabiliti i principi qui applicabili, il Tribunale constata preliminarmente quanto segue circa la fattispecie in oggetto.

**5.1.1** Innanzitutto il Tribunale osserva come sia qui incontestato che l'11 gennaio 2017 l'Ufficio doganale italiano di partenza ha aperto nei confronti della società ricorrente la procedura di transito con il numero di riferimento (...) per un invio di 23'763.340 kg di merci varie contenenti COV per l'Ufficio doganale svizzero di destinazione nel quadro del regime di transito comune T2 ai sensi della Convenzione TC. Secondo la documentazione presentata, la destinazione finale della merce era la Gran Bretagna, presso la società B.\_\_\_\_\_, la Svizzera fungendo unicamente da paese di transito. Nel documento d'accompagnamento transito il termine per la presentazione dell'invio all'Ufficio doganale svizzero di destinazione è stato fissato dall'Ufficio doganale italiano di partenza al 26 gennaio 2017 (cfr. atto n. 1 dell'inc. DGD; doc. D allegato al ricorso 28 febbraio 2018 [atto n. 12 dell'inc. DGD]).

In tale contesto, è altresì incontestato che il 12 gennaio 2017 l'Ufficio doganale di Gondo ha registrato l'entrata in transito dell'invio summenzionato (cfr. atto n. 2 dell'inc. DGD) e che l'Ufficio doganale svizzero di destinazione non ha invece potuto registrare la sua uscita, in quanto la società ricorrente non ha ottemperato al suo obbligo di presentare le merci all'ufficio doganale di destinazione finale entro il termine impartito nel documento d'accompagnamento transito, ai sensi dell'art. 8 dell'Appendice I alla Convenzione TC (cfr. consid. 4.3.5 e 4.3.7.3 del presente giudizio). Con scritto 17 febbraio 2017, la ricorrente – precisando che la merce avrebbe lasciato la Svizzera e sarebbe giunta a destinazione finale in Gran Bretagna – ha infatti dichiarato di non comprendere per quale motivo l'autista, all'atto dell'uscita della Svizzera, non avrebbe espletato le formalità doganali necessarie (cfr. atto n. 4 dell'inc. DGD). Tale evenienza è stata poi riconfermata dalla ricorrente sia dinanzi all'autorità inferiore (cfr. ricorso 28 febbraio 2018, pag. 3), che dinanzi al Tribunale (cfr. ricorso 18 settembre 2018, pag. 4).

È pure incontestato che il 31 gennaio 2017 l'Ufficio doganale italiano di partenza, constatando che l'operazione di transito non era stata regolarmente conclusa, ha intrapreso una procedura di ricerca nel sistema NCTS

presso l'Ufficio doganale svizzero di destinazione (« codice IE142 ») e poi trasmesso l'incarto per competenza alla centrale di ricerca sul transito comune della DCD, sulla base dell'art. 50 dell'Appendice I alla Convenzione TC (cfr. atto n. 2 dell'inc. DGD; cfr. consid. 4.3.11 del presente giudizio). Il trasferimento della richiesta di recupero diritti all'Ufficio doganale svizzero di destinazione (« codice IE151 ») è stato peraltro confermato dallo stesso Ufficio doganale italiano di partenza con scritto 18 aprile 2018 (cfr. atto n. 9 dell'inc. DGD).

**5.1.2** Ciò premesso, è in tale contesto che la DCD ha chiesto a più riprese alla società ricorrente di produrre la prova alternativa ai sensi dell'art. 51 dell'Appendice I alla Convenzione TC della regolare conclusione del regime di transito comune, rispettivamente che la merce in questione ha formalmente lasciato la Svizzera (cfr. atti n. 3 e 5 dell'inc. DGD).

Ora in concreto, la ricorrente ha prodotto tutta una serie di documenti a comprova dell'uscita della merce dal territorio svizzero (cfr. segnatamente, atti n. 4, 5, 7 e 12 dell'inc. DGD), che le autorità doganali – e meglio, la DCD e l'autorità inferiore – hanno tuttavia considerato come non idonei a costituire una prova alternativa della corretta conclusione del regime di transito comune ai sensi dell'art. 51 dell'Appendice I alla Convenzione TC, non trattandosi di fatto di documenti rilasciati da un'autorità doganale, bensì da terzi (cfr. atto n. 5 dell'inc. DGD; decisione di riscossione 12 gennaio 2018 [atto n. 10 dell'inc. DGD]; decisione su ricorso del 20 agosto 2018). A mente della società ricorrente, così facendo, le predette autorità doganali avrebbero però commesso un eccesso di formalismo nell'interpretare ed applicare in maniera restrittiva le esigenze poste dal predetto art. 51, nella misura in cui nel suo caso sarebbe impossibile ottenere un documento ufficiale da un ufficio doganale inglese, visto che nel paese di destinazione finale (Gran Bretagna) non sussisterebbero più dogane dal 1993. A suo avviso, i documenti da lei prodotti – in particolar modo il doc. V che attesterebbe la chiusura del regime T2 da parte dell'Ufficio doganale italiano di partenza, da considerarsi quale documento di un'autorità doganale ai sensi del succitato art. 51 – proverebbero chiaramente che la merce ha lasciato la Svizzera, sicché il regime di transito comune andrebbe chiuso dalle autorità doganali svizzere (cfr. ricorso 28 febbraio 2018, pag. 5 segg.; ricorso 18 settembre 2018, pag. 6 segg.).

**5.2** Appurata la fattispecie alla base del presente litigio, il Tribunale osserva che, come giustamente rilevato dall'autorità inferiore e dalla DCD, formalmente l'art. 51 dell'Appendice I alla Convenzione TC esige espressamente quale prova alternativa della regolare conclusione del regime di transito



comune un documento o una scrittura rilasciato/vidimato da un'autorità doganale. Un altro documento non entra in linea di conto quale prova alternativa (cfr. consid. 4.3.9.1 e 4.3.9.2 del presente giudizio). In tale frangente, si tratta dunque di esaminare se è a giusto titolo che le due predette autorità hanno ritenuto che la ricorrente non ha prodotto alcun documento valido ai sensi della predetta norma.

**5.2.1** Ora, nel caso concreto, dinanzi alle autorità doganali e al Tribunale la ricorrente ha prodotto i seguenti documenti a titolo di prova alternativa ai sensi dell'art. 51 dell'Appendice I alla Convenzione TC:

- il documento di accompagnamento transito (cfr. doc. D prodotto con ricorso 28 febbraio 2018 di cui all'atto n. 12 dell'inc. DGD; atto n. 1 dell'inc. DGD);
- i CMR relativi al transito dell'11 gennaio 2017 (cfr. doc. E prodotto con ricorso 28 febbraio 2018 di cui all'atto n. 12 dell'inc. DGD; allegato all'atto n. 4 dell'inc. DGD);
- la distinta di carico dell'11 gennaio 2017 relativa alle merci destinate alla società B.\_\_\_\_\_, ovvero il destinatario finale in Gran Bretagna (cfr. doc. F prodotto con ricorso 28 febbraio 2018 di cui all'atto n. 12 dell'inc. DGD; allegato all'atto n. 5 dell'inc. DGD);
- i bollettini di consegna della società B.\_\_\_\_\_ riferiti ad ogni singola spedizione caricata (cfr. allegati allo scritto 6 giugno 2017 della ricorrente di cui all'atto n. 5 dell'inc. DGD);
- fattura 15 gennaio 2017 concernente la tassa sul traffico pesante commisurata alle prestazioni (TTPCP) a carico della ditta di trasporto romena C.\_\_\_\_\_ che attesterebbe l'entrata del vettore in Svizzera in data 12 gennaio 2017 e la sua uscita in data 15 gennaio 2017 (cfr. doc. G prodotto con ricorso 28 febbraio 2018 di cui all'atto n. 12 dell'inc. DGD);
- la dichiarazione della società B.\_\_\_\_\_, secondo cui essa avrebbe ricevuto le merci oggetto della presente procedura di transito comune (cfr. doc. O prodotto con ricorso 28 febbraio 2018 di cui all'atto n. 12 dell'inc. DGD; allegato all'atto 5 dell'inc. DGD);
- documento che attesterebbe la « chiusura » del regime T2 da parte dell'Ufficio doganale italiano di partenza (cfr. doc. V prodotto con ricorso 28 febbraio 2018 di cui all'atto n. 12 dell'inc. DGD);
- elenco delle fatture/distinta carico dell'11 gennaio 2017 (cfr. doc. BB prodotto con ricorso 28 febbraio 2018 di cui all'atto n. 12 dell'inc. DGD) e il plico di fatture con bolle di consegna e giustificativi di pagamento (cfr. doc. CC prodotto con ricorso 28 febbraio 2018 di cui all'atto n. 12 dell'inc. DGD), che attesterebbero la consegna della merce ai destinatari finali;
- tabella di ricalcolo (cfr. doc. DD prodotto con ricorso 28 febbraio 2018 di cui all'atto n. 12 dell'inc. DGD).

Senonché, da un loro esame minuzioso risulta chiaramente che nessuno dei predetti documenti costituisce un documento o una scrittura rilasciato/vidimato da un'autorità doganale ai sensi dell'art. 51 dell'Appendice I alla Convenzione TC idonea a costituire la prova alternativa della regolare conclusione del regime di transito comune (cfr. consid. 4.3.9.1 e 4.3.9.2 del presente giudizio). Di fatto – eccetto per quanto concerne i docc. G e V, su cui il Tribunale si esprimerà successivamente (cfr. consid. 5.2.2. e 5.2.3 del presente giudizio) – si tratta essenzialmente di documenti o scritture rilasciati, rispettivamente firmati o timbrati, dal titolare del regime, dal vettore/trasportatore della merce, dal suo destinatario primario e dai successivi destinatari in Gran Bretagna, ecc., non vidimati o rilasciati da un'autorità doganale. In quanto tali, essi non adempiono pertanto ai requisiti formali dell'art. 51 dell'Appendice I alla Convenzione TC.

**5.2.2** Per quanto attiene in particolare al doc. G, il Tribunale rileva che lo stesso riguarda la fattura 15 gennaio 2017 rilasciata dall'AFD in rapporto alla TTPCP a carico della ditta di trasporto C.\_\_\_\_\_, ubicata in Romania, in base ai chilometri all'uscita dalla Svizzera in data 12 gennaio 2017. Si tratta sì di un documento rilasciato da un'autorità doganale, che però non è qui concludente. Vero è che il numero di riferimento del veicolo « numero 1 » indicato nella predetta fattura corrisponde parzialmente a quello indicato nel documento di accompagnamento transito « (numero 1/numero 2) » concernente il mezzo di trasporto, senonché le nazionalità dei due veicoli interessati sembrano non collimare: nel primo caso si tratta infatti di un veicolo romeno, mentre nel secondo è indicato che si tratta di un veicolo inglese (cfr. atto n. 1 dell'inc. DGD).

Tale discrepanza trova una spiegazione se confrontata con i CMR di cui al doc. E, ove ritroviamo i due predetti riferimenti « (numero 1/numero 2) » e « (numero 1) ». Da un esame dei CMR, risulta infatti che il veicolo romeno – con il riferimento « (numero 1) » di cui al doc. G – ha invero trasportato della merce per conto della società D.\_\_\_\_\_ (mittente) a destinazione della società E.\_\_\_\_\_ (destinatario). Si tratta dunque di due parti diverse da quelle indicate nel documento d'accompagnamento transito qui in discussione (cfr. atto n. 1 dell'inc. DGD). Di fatto, è un veicolo indicato essere inglese con il riferimento « (numero 1/numero 2) » – ovvero lo stesso riferimento che appare nel documento d'accompagnamento transito – ad aver trasportato la merce a destinazione della società B.\_\_\_\_\_ per conto della società ricorrente e non il veicolo romeno di cui al doc. G.

In tali circostanze, che il veicolo romeno abbia lasciato il territorio doganale svizzero il 12 gennaio 2017 o il 15 gennaio 2017 come indicato dalla ricorrente, non è qui di alcun aiuto, lo stesso non essendo riconducibile alle merci oggetto del regime di transito comune qui in esame. Viste le discrepanze riscontrate nei tre atti in esame, il doc. G non permette infatti di ritenere che le merci oggetto del regime di transito comune qui in esame fossero contenute nel veicolo romeno e che abbiano pertanto anch'esse lasciato il territorio doganale svizzero nello stesso momento. Di conseguenza, si può altresì rinunciare all'audizione dei due testi annunciati dalla società ricorrente a comprova che la merce avrebbe lasciato il territorio doganale svizzero con il predetto veicolo (teste F.\_\_\_\_\_ e avrebbe poi raggiunto il destinatario finale in Gran Bretagna (teste G.\_\_\_\_\_; cfr. ricorso 18 settembre 2018, pag. 10, 11 e 14), tali testimonianze non essendo peraltro qui di alcun aiuto, nella misura in cui – come visto (cfr. consid. 4.3.9.1 e 4.3.9.2 del presente giudizio) – nel regime di transito comune è richiesta la prova alternativa mediante la produzione di un documento di natura doganale attestante tale evenienza (cfr. circa l'apprezzamento anticipato delle prove, [tra le tante] sentenza del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 3.1.4 con rinvii).

**5.2.3** Riguardo invece al doc. V, che secondo la ricorrente proverebbe che l'Ufficio doganale italiano di partenza ha chiuso il regime T2, il Tribunale osserva come lo stesso non sia di per sé qui formalmente sufficiente a ritenere che il regime di transito comune si sia concluso correttamente. Più nel dettaglio, si tratta dell'Elenco movimenti a partenza relativo al regime di comune n. (...) contenuto nel « Sistema Del Transito Doganale Automatizzato » dell'autorità doganale italiana (azienda delle dogane e dei monopoli). Da detto documento, lo stato del regime di transito comune n. (...) in data 10 luglio 2017 risulta effettivamente come appurato (« Appurato OTS ») dall'Ufficio doganale italiano di partenza, nonché come conforme all'esito a destinazione. Esso non risulta peraltro annullato o rettificato. Di per sé, detto documento di natura doganale lascerebbe dunque intendere che il regime di transito comune si sia concluso correttamente, così come asserito dalla società ricorrente.

Senonché, con scritto 18 aprile 2018 (cfr. atto n. 9 dell'inc. DGD), l'Ufficio doganale italiano di partenza ha rettificato quanto precede, precisando alla DCD – che l'ha interpellata a più riprese al riguardo (cfr. atto n. 8 dell'inc. DGD) –, che si tratterebbe invero di un errore, confermando peraltro il trasferimento del recupero dei diritti a quest'ultima:

*« [...] Egregi colleghi, si fa riferimento alla vostra del 13 ottobre 2017 con la quale chiedevate di conoscere se per il movimento di transito in oggetto erano*

*state presentate dall'operatore prove alternative valide atte al suo appuramento.*

*Al riguardo si comunica che il dipendente Ufficio delle Dogane di V.\_\_\_\_\_, interpellato al riguardo, ha reso noto che il documento di che trattasi è stato erroneamente appurato in OTS nel sistema NCTS in data 10.07.2017.*

*Risulta invece correttamente accettata, in data 28.02.2017, la richiesta di recupero diritti (messaggio IE151) da parte dell'ufficio doganale svizzero di W.\_\_\_\_\_ – (...) [...]».*

Vero è che si tratta di uno scritto successivo alla prima decisione 12 gennaio 2018 della DCD, sicché si potrebbe ritenere che all'epoca della pronuncia della predetta decisione quest'ultima non poteva considerare il doc. V come incorretto. Ora però, dall'esame del sistema NCTS (cfr. atto n. 2 dell'inc. DGD), l'Ufficio doganale italiano di partenza risulta aver accettato la richiesta di recupero diritti della DCD già in data 28 febbraio 2017, riconoscendo dunque implicitamente già in quel momento la non corretta conclusione del regime di transito comune. Come visto, tale evenienza è poi da lui stata confermata con scritto 18 aprile 2018. In tali circostanze, che la DCD non abbia tenuto conto del doc. V non appare qui scioccante, bensì coretto. Ciò posto, è chiaro che l'autorità inferiore non poteva invece prescindere dal prendere in conto lo scritto 18 aprile 2018 nell'esame del doc. V e della sua forza probatoria. Detto scritto conferma infatti la mancata conclusione regolare del regime di transito comune in oggetto. In tali circostanze, sulla base del doc. V – quand'anche trattasi di un documento di natura doganale – non è possibile ritenere che il regime di transito comune in oggetto sia stato correttamente concluso.

**5.3** Ciò constatato, il Tribunale precisa che di fatto la ricorrente avrebbe dovuto presentare le merci all'ufficio doganale svizzero di destinazione ai sensi dell'art. 8 paragrafo 1 dell'Appendice I alla Convenzione TC, così come sancito nel documento d'accompagnamento transito (cfr. atto n. 1 dell'inc. DGD), prima autorità doganale che avrebbe potuto rilasciare una valida prova che la merce ha transitato e lasciato il territorio doganale svizzero. Come visto, ciò non è tuttavia stato il caso (cfr. consid. 5.1.1 del presente giudizio). Non avendo ottemperato al suo dovere di presentare la merce, la stessa era tenuta a presentare una valida prova alternativa ai sensi dell'art. 51 dell'Appendice I alla Convenzione TC, ovvero un documento rilasciato/vidimato da un'autorità doganale. Come visto, invitata in tal senso dalle autorità doganali svizzere, la ricorrente non ha però prodotto alcun valido giustificativo di natura doganale ai sensi della predetta norma (cfr. consid. 5.2 del presente giudizio). Ora, come già rilevato, il destinatario finale della merce è ubicato in Gran Bretagna (cfr. consid. 5.1.1 del

presente giudizio). Se è vero che in Gran Bretagna non esistono più valichi di confine/dogane alla frontiera, ciò non vuol dire tuttavia che non vi siano degli uffici doganali preposti all'espletamento della funzione di ufficio doganale di partenza o di destinazione. La Convenzione TC impone infatti ad ogni Stato contraente di indicare le proprie autorità competenti per le operazioni di transito comune (cfr. consid. 4.3.9.4 del presente giudizio). Da un controllo effettuato nel sistema informativo della Commissione europea – consultabile dalla stessa ricorrente – il Tribunale ha potuto constatare che la Gran Bretagna dispone di numerosi uffici doganali preposti alla funzione di uffici doganali di partenza o di destinazione (cfr. consid. 4.3.9.4 del presente giudizio). In tale frangente, la censura secondo cui per la ricorrente risulterebbe impossibile ottenere un documento doganale, in quanto non sussisterebbero più delle dogane risulta infondata. Se la ricorrente si trova impossibilitata dal poter produrre un tale documento, è perché non ha rispettato il suo dovere di presentare le merci all'Ufficio doganale svizzero di destinazione indicato nel documento d'accompagnamento transito, rispettivamente ad un altro ufficio doganale di destinazione in Gran Bretagna abilitato a certificare la conclusione regolare del regime di transito (cfr. art. 8 e art. 45 paragrafo 5 dell'Appendice I alla Convenzione TC; consid. 4.3.5 e 4.3.7.3 del presente giudizio).

**5.4** In tale frangente, nell'esigere un documento rilasciato/vidimato da un'autorità doganale quale prova alternativa della conclusione regolare del regime di transito comune ai sensi dell'art. 51 dell'Appendice I alla Convenzione TC, nulla permette al Tribunale di ritenere che l'autorità inferiore e la DCD abbiano commesso un formalismo eccessivo (cfr. consid. 2.3 del presente giudizio). In effetti, esse non hanno fatto altro che applicare le prescrizioni doganali esistenti nell'ambito del regime di transito comune, conformemente a quanto prescritto loro dall'art. 190 Cost., dando peraltro alla ricorrente a più riprese la possibilità di produrre una valida prova alternativa ai sensi del suddetto art. 51 (cfr. atti n. 3 e 5 dell'inc. DGD). Nel ritenere come non data la suddetta prova alternativa, esse non hanno poi commesso alcun arbitrio (cfr. consid. 2.1 del presente giudizio). Ora, non va dimenticato che il credito fiscale in oggetto deriva dalle vincolanti prescrizioni di diritto internazionale (in particolare della Convenzione TC) e di diritto federale, dalle quali né la DCD e l'autorità inferiore, né lo scrivente Tribunale possono discostarsi, essendo tenuti ad applicarle in virtù dell'art. 190 Cost. (cfr. sentenza del TAF A-83/2016 del 23 gennaio 2017 consid. 4.5). Tenuto conto dell'elevato livello di diligenza richiesto in rapporto agli obblighi legali di collaborazione e del principio dell'autodichiarazione (cfr. consid. 4.2 del presente giudizio), il rispetto dei requisiti formali riveste peraltro una particolare importanza nell'ambito così tecnico e

formale del diritto doganale (cfr. sentenze del TAF A-83/2016 del 23 gennaio 2017 consid. 4.5; A-7673/2015 del 29 giugno 2016 consid. 6.2; A-514/2011 del 14 agosto 2012 consid. 3.3.2 con rinvii). In tali circostanze, si deve pertanto ritenere che è a giusta ragione che le autorità doganali hanno applicato in maniera restrittiva le esigenze formali poste dalla legge, sicché non è ravvisabile alcun formalismo eccessivo o violazione del divieto dell'arbitrio. Detta censura non può pertanto che essere qui respinta.

**5.5** Visto tutto quanto suesposto, il Tribunale giunge alla conclusione che è a giusta ragione che le autorità doganali hanno considerato come non data la prova alternativa della regolare conclusione del regime di transito comune ai sensi dell'art. 51 dell'Appendice I alla Convenzione TC, considerando pertanto come inesistente la prova che le merci oggetto del predetto regime abbiano formalmente lasciato il territorio doganale svizzero. Ora, può darsi che le merci abbiano di fatto lasciato il territorio doganale svizzero e siano giunte in Gran Bretagna, così come sostenuto dalla ricorrente. Tuttavia i documenti da lei prodotti sino ad oggi, non sono qui formalmente validi ai sensi dell'art. 51 dell'Appendice I alla Convenzione TC. In assenza della corretta conclusione del regime di transito comune, le autorità doganali erano dunque legittimate ed obbligate a procedere nei confronti della società ricorrente alla riscossione posticipata dei tributi di entrata, conformemente al loro diritto di recupero degli obblighi trasferitogli dall'Ufficio doganale italiano di partenza (cfr. consid. 4.3.11 e 5.1.1 del presente giudizio). Su questo punto, il ricorso va pertanto qui respinto.

## **6.**

Ciò constatato, nella misura in cui la società ricorrente non contesta puntualmente il calcolo dei tributi d'entrata (dazi, IVA all'importazione, tassa d'incentivazione sui COV) posti a suo carico dalla DCD, né le successive correzioni apportate allo stesso dall'autorità inferiore sulla base dei documenti da lei prodotti dinanzi a quest'ultima e che non traspare nessun errore manifesto al riguardo, lo scrivente Tribunale non intravede alcun valido motivo per approfondire ulteriormente la questione, rispettivamente per discostarsene (cfr. consid. 2.2 del presente giudizio; sentenza del TAF A-83/2016 del 23 gennaio 2017 consid. 5). In tale frangente, la ripresa fiscale in oggetto va qui confermata.

## **7.**

Da ultimo, nel suo gravame, la società ricorrente contesta l'importo delle spese giudiziarie pari a 1'800 franchi poste a suo carico dall'autorità inferiore, nella misura in cui quest'ultima ha accolto parzialmente il suo ricorso 28 febbraio 2018. A suo avviso, tenuto conto del valore litigioso pari a poco

più 20'000 franchi e per questioni di equità (la stessa essendo vittima di una situazione altamente paradossale), nel suo caso si giustificerebbe una riduzione a 1'000 franchi (cfr. ricorso 18 settembre 2018, pag. 12).

**7.1** In proposito, l'autorità inferiore ha indicato che secondo la prassi dell'AFD, per gli importi litigiosi situati tra i 20'000 franchi e i 30'000 franchi l'anticipo spese ammonta ad un importo compreso tra 1'800 franchi e 2'100 franchi. In presenza di un valore litigioso pari a 29'269.65 franchi, essa ha applicato l'importo più basso possibile di 1'800 franchi. Tale importo non è stato riconsiderato dall'autorità inferiore a seguito dell'accoglimento parziale del ricorso 28 febbraio 2018, in quanto la ricorrente avrebbe prodotto solo tardivamente con il predetto gravame i mezzi di prova importanti – in particolare la distinta dei tenori COV (cfr. atto n. 16 dell'inc. DGD) – per la determinazione corretta dei tributi e la loro correzione, violando pertanto il suo dovere di collaborazione ex art. 13 PA (cfr. risposta 12 novembre 2018, pag. 2).

**7.2** Al riguardo, lo scrivente Tribunale rileva come la spiegazione fornita dall'autorità inferiore merita di essere qui seguita. Vero è che, di principio, il parziale accoglimento del ricorso implica una riduzione proporzionale delle spese processuali ai sensi dell'art. 63 cpv. 1 PA. Tuttavia nella fissazione delle spese processuali, l'art. 63 cpv. 4bis PA permette all'autorità di prendere in considerazione – oltre all'ampiezza e alla difficoltà della causa – anche del modo di condotta processuale delle parti. In tali circostanze, un importo di 1'800 franchi non appare qui manifestamente insostenibile, bensì confacente al valore litigioso e all'esito della causa, specialmente se tenuto conto del fatto che i documenti pertinenti per il calcolo corretto dei tributi (tenore COV) sono stati prodotti dalla ricorrente unicamente mediante ricorso 28 febbraio 2018, allorquando gli stessi avrebbero potuto essere prodotti già dinanzi alla DCD. Ora, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, quest'ultima non risulta vittima di una situazione paradossale, essendo lei stessa ad averla provocata non presentando le merci all'Ufficio doganale di destinazione svizzero o ad un altro ufficio doganale di destinazione di sua scelta. Per il parziale accoglimento, le è peraltro stata concessa un'indennità a titolo di ripetibili pari a 500 franchi. Anche su questo punto, il ricorso non può pertanto trovare accoglimento.

## **8.**

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della società ricorrente qui parte 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, tenuto conto che il Tribunale ha dovuto sanare in questa sede la violazione del diritto di essere sentito della società ricorrente provocata dalla DCD e perpetrata dall'autorità inferiore (cfr. consid. 3.2 del presente giudizio), esse sono fissate a 2'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF). Alla crescita in giudicato del presente giudizio tale importo verrà dedotto dall'anticipo spese di 3'000 franchi da versato a suo tempo dalla ricorrente. L'importo residuo di 1'000 franchi le verrà restituito, previa sua indicazione delle coordinate bancarie o postali sulle quali effettuare il versamento.

Sempre tenuto conto della violazione del suo diritto di essere sentita, si giustifica altresì la concessione alla ricorrente di un'indennità a titolo di spese ripetibili pari a 1'000 franchi (cfr. 64 cpv. 1 PA, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF). Tale importo è messo a carica dell'autorità inferiore, la quale avrà cura di versarlo alla ricorrente, alla crescita in giudicato del presente giudizio.

**Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:**

**1.**

Il ricorso è respinto.

**2.**

Le spese processuali pari a 2'000 franchi sono poste a carico della ricorrente. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, tale importo verrà dedotto dall'anticipo spese di 3'000 franchi da lei versato a suo tempo. Il saldo di 1'000 franchi le verrà restituito, previo sua indicazione delle coordinate bancarie o postali sulle quali effettuare il versamento.

**3.**

Alla ricorrente è concessa un'indennità a titolo di spese ripetibili pari a 1'000 franchi. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, tale importo dovrà esserle versato dall'autorità inferiore.

**4.**

Comunicazione a:

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



Il presidente del collegio:

La cancelliera:

Michael Beusch

Sara Pifferi

### **Rimedi giuridici:**

Contro la presente decisione può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, 1000 Losanna 14, entro un termine di 30 giorni dalla sua notificazione (art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 LTF). Il termine è reputato osservato se gli atti scritti sono consegnati al Tribunale federale oppure, all'indirizzo di questo, alla posta svizzera o a una rappresentanza diplomatica o consolare svizzera al più tardi l'ultimo giorno del termine (art. 48 cpv. 1 LTF). Gli atti scritti devono essere redatti in una lingua ufficiale, contenere le conclusioni, i motivi e l'indicazione dei mezzi di prova ed essere firmati. La decisione impugnata e – se in possesso della parte ricorrente – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF).

Data di spedizione: