



Corte I
A-5163/2018

Sentenza del 16 agosto 2019

Composizione

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

Parti

A. _____,
patrocinata dall'avv. Curzio Toffoli,
ricorrente,

contro

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

Oggetto

riscossione posticipata dei tributi.

Fatti:**A.**

La società A._____, con sede a X._____, è iscritta a registro di commercio dal (...). Essa si prefigge quale scopo statutario segnatamente « (...) », ecc.

B.

Con dichiarazione doganale/imposizione del 13 luglio 2017 nella procedura e-dec n. (...), è stata dichiarata l'importazione a destinazione della società B._____ di Y._____ (di seguito: importatore/destinatario) di 4'625 kg (massa lorda)/4'284.98 kg (massa netta) di lavori di gomma senza ripartizione in provenienza dall'Italia, e meglio dalla società italiana C._____ di Z._____ (Italia; di seguito: speditore/mittente italiano), all'aliquota di dazio preferenziale con dichiarazione di origine su fattura. Circa l'origine della merce, nella relativa dichiarazione di origine su fattura n. 89/17 del 13 luglio 2017, lo speditore/mittente italiano ha indicato quanto segue:

« [...] L'esportatore delle merci contemplate nel presente documento dichiara che salvo indicazione contraria le merci sono di origine preferenziale comunitaria [...] ».

In detta dichiarazione doganale la società A._____ è designata quale destinatario autorizzato e spedizioniere della merce in questione.

C.

All'atto del controllo formale della suddetta dichiarazione doganale/imposizione n. (...) del 13 luglio 2017 con risultato di selezione « bloccato », l'Ufficio doganale Mendrisiotto (di seguito: UD) ha ritenuto quest'ultima come formalmente non valida nella misura in cui sulla dichiarazione di origine su fattura risulta la dicitura « le merci sono di origine preferenziale comunitaria ». Di fatto, essa ha ritenuto che nella dichiarazione di origine avrebbe dovuto essere invero indicato il Paese o il gruppo di Paesi in cui la merce ha acquisito l'origine preferenziale e che la dicitura « comunitaria » non fornirebbe detta informazione in quanto si potrebbe riferire ad una qualsiasi comunità.

D.

In tale contesto, il 4 agosto 2017 l'UD ha eseguito un controllo a posteriori delle precedenti dichiarazioni di origine su fattura dello speditore/mittente italiano, presso la società A._____. Con e-mail 7 agosto 2017, l'UD ha domandato a detta società di presentare ulteriori dossier.

E.

Da questo controllo, l'UD ha rilevato che tra il 18 aprile 2016 al 19 luglio 2017 sarebbero stati dichiarati 129 invii di lavori di gomma e inserti in metallo dello stesso speditore/mittente italiano e dello stesso importatore/destinatario all'aliquota preferenziale UE, sempre con la stessa dicitura: « le merci sono di origine preferenziale comunitaria ».

F.

Con scritto 9 novembre 2017, la Direzione del circondario delle dogane di Lugano (di seguito: DCD) ha dunque informato la società A. _____ dell'invalidità delle 129 dichiarazioni di origine su fattura in questione, annunciandole l'intenzione di rettificare le 129 imposizioni secondo l'aliquota di dazio normale in vigore al momento dell'importazione e di procedere dunque nei suoi confronti alla riscossione posticipata dei relativi tributi, per un importo di 111'540.70 franchi a titolo di dazi doganali, oltre accessori e IVA, sulla base dell'art. 70 della legge del 18 marzo 2005 sulle dogane (LD, RS 631.0) nonché dell'art. 12 della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA, RS 313.0).

G.

A seguito della richiesta 14 novembre 2017 della società A. _____, il 22 novembre 2017 ha avuto luogo un incontro con la DCD e il destinatario della merce per discutere al riguardo.

H.

Con scritto 23 novembre 2017, la società A. _____ ha trasmesso le sue osservazioni, facendo valere che il mittente/speditore italiano avrebbe aggiunto in buona fede la dicitura « comunitaria » nella fattura, conformemente alle istruzioni impartite dalle autorità doganali italiane a seguito di un controllo, così come risultante dai due relativi verbali di verifica.

I.

Con decisione del 30 gennaio 2018, la DCD ha imposto la società A. _____ alla riscossione posticipata dei tributi ai sensi dell'art. 12 DPA, in combinato disposto con gli artt. 70 e 74 LD e gli artt. 56 e 57 della legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20), per un importo di 125'798.75 franchi (IVA + dazi doganali), oltre accessori, in quanto sarebbe a torto che la stessa ha ottenuto il trattamento preferenziale al momento dell'immissione in libera pratica di 129 invii di lavori di gomma e inserto di metallo intervenuti tra il 18 aprile 2016 e il 19 luglio 2017, non avendo prodotto per gli stessi una valida dichiarazione di origine su fattura. Più nel dettaglio, essa ha ritenuto

che in dette dichiarazioni il mittente avrebbe indicato erroneamente la dicitura « le merci sono di origine preferenziale comunitaria », allorquando formalmente sarebbe richiesta l'indicazione del Paese o del gruppo di Paesi in cui la merce ha acquisito l'origine preferenziale, conformemente a quanto prescritto dall'art. 15 paragrafo 1 lett. c dell'Appendice I della Convenzione regionale del 15 giugno 2011 sulle norme di origine preferenziale paneuromediterranee (RS 0.946.31; di seguito: Convenzione PEM), nonché dal relativo Allegato IVa. La dicitura « comunitaria » sarebbe insufficiente, in quanto non risulterebbe in modo chiaro a quale Comunità viene fatto riferimento, rispettivamente in quale Comunità la merce ha acquisito l'origine preferenziale. Essa ha altresì ritenuto come infondata la censura della buona fede fatta valere dalla società con scritto 23 novembre 2017.

J.

Avverso la predetta decisione, la società A. _____ – per il tramite del suo patrocinatore – ha inoltrato ricorso 2 marzo 2018 dinanzi alla Direzione generale delle dogane (DGD), postulandone l'annullamento. Essa ha in sostanza sollevato un formalismo eccessivo, ritenendo l'interpretazione della Convenzione PEM data dalla DCD come oltremodo severa e restrittiva, nonché contraria agli artt. 31 segg. della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati (CV, RS 0.111) nella misura in cui la dicitura « comunitaria » riportata nelle 129 dichiarazioni di origine su fattura farebbe chiaramente riferimento alla Comunità economica europea, senza lasciare spazio a confusione con altre comunità. Il termine « comunitario/a » verrebbe infatti utilizzato nella stessa legislazione europea e nella giurisprudenza del Tribunale amministrativo federale proprio con riferimento alla Comunità economica europea, ad esempio per distinguere « le merci comunitarie » dalle « merci non comunitarie ». Sarebbe dunque a torto che la DCD esigerebbe un'altra precisazione, allorquando quanto indicato nella dichiarazione di origine su fattura dei 129 invii sarebbe conforme a quanto prescritto dalla normativa europea e a quanto indicatole dalle autorità doganali italiane, in occasione di un controllo.

K.

Con decisione su ricorso del 9 luglio 2018, la DGD ha respinto il predetto ricorso per gli stessi motivi adottati dalla DCD, confermando la decisione di riscossione del 30 gennaio 2018 e ponendo a carico della società A. _____ le spese processuali di 4'500 franchi.

L.

Avverso la predetta decisione su ricorso, la A. _____ (di seguito: società ricorrente o ricorrente) – per il tramite del suo patrocinatore – ha inoltrato

ricorso 11 settembre 2018 dinanzi al Tribunale amministrativo federale, postulandone l'annullamento. Protestando tasse, spese e ripetibili, la ricorrente ha sollevato essenzialmente gli stessi argomenti sollevati dinanzi alla DGD (di seguito: autorità inferiore), contestando peraltro l'importo delle spese processuali poste a suo carico.

M.

Con risposta 25 ottobre 2018, l'autorità inferiore si è riconfermata nella propria decisione, postulando il rigetto del ricorso.

N.

Con replica spontanea del 30 ottobre 2018, la società ricorrente ha preso posizione in merito alla risposta dell'autorità inferiore.

O.

Con scritto 7 novembre 2018, l'autorità inferiore ha rinunciato a prendere posizione sulla replica spontanea della società ricorrente, riconfermandosi nuovamente nella propria decisione e postulando il rigetto del ricorso.

P.

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 all'importazione possono essere impugnate dinanzi al Tribunale (cfr. art. 33 lett. d LTAF; art. 116 cpv. 1bis LD). 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 corretta dichiarazione di origine su fattura della merce importata. La ricorrente ha chiaramente un interesse a che la stessa venga annullata ed è pertanto legittimata a ricorrere ai sensi dell'art. 48 PA. Il suo ricorso è dunque ricevibile in ordine e dev'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^a ed. 2013, n. 2.149).

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^a 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 Ia 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 Ia 34 consid. 3; 113 Ia 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; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 3.115 con rinvii; ADELIO SCOLARI, Diritto amministrativo, Parte generale, 2002, n. 417, n. 480 seg.; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2^a ed. 2018, 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 caso in disamina, oggetto del litigio è la questione a sapere se è a giusta ragione che le autorità doganali – ovvero, l'autorità inferiore e la DCD che l'ha preceduta – hanno imposto la società ricorrente alla riscossione posticipata dei tributi di entrata in rapporto a 129 invii di lavori di gomma e inserti di metallo intervenuti tra il 18 aprile 2016 e il 19 luglio 2017, considerando come non data la prova dell'origine preferenziale UE della merce ai sensi dell'art. 15 paragrafo 1 lett. c dell'Appendice I della Convenzione PEM, in combinato disposto con l'Allegato IVa dell'Appendice I della Convenzione PEM. In tale contesto, per il Tribunale si tratterà in particolare di determinare se le autorità doganali hanno commesso un eccesso di formalismo nell'applicare ed interpretare i requisiti formali in materia di prova dell'origine della merce posti dall'art. 15 paragrafo 1 lett. c e dall'Allegato IVa dell'Appendice I della Convenzione PEM, così come sostenuto dalla società ricorrente.

In tale ottica, prima di statuire al riguardo (cfr. consid. 4 del presente giudizio), qui di seguito il Tribunale esporrà i principi applicabili alla presente fattispecie (cfr. consid. 3.1 segg.).

3.1 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, alla quale è applicabile la legislazione doganale, su riserva di disposizioni contrarie della LIVA (cfr. art. 50 segg. LIVA). 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). Tale è segnatamente il caso dell'importazione di merci di origine preferenziale disciplinati da un accordo internazionale (cfr. consid. 3.2 del presente giudizio).

3.2

3.2.1 L'Accordo del 22 luglio 1972 tra la Confederazione Svizzera e la Comunità economica europea (RS 0.632.401; di seguito: Accordo di libero scambio), giusta i suoi artt. 2 e 3, disciplina i dazi doganali relativi ai prodotti originari della Comunità economica europea (rispettivamente dell'Unione europea [UE]) e della Svizzera. Giusta l'art. 11 dell'Accordo di libero scambio, il Protocollo n. 3 determina le regole di origine (cfr. sentenze del TAF A-1107/2018 del 17 settembre 2018 consid. 2.2.1; A-7466/2016 del 25 settembre 2017 consid. 2.2.1).

Al riguardo, va precisato che, nella sua versione in vigore dal 15 dicembre 2005 al 31 gennaio 2016, il Protocollo n. 3 del 15 dicembre 2005 relativo alla definizione della nozione di « prodotti originari » e ai metodi di cooperazione amministrativa (RU 2013 2833 con modifiche successive; di seguito: Protocollo n. 3 2005) disciplinava lui stesso la prova dell'origine della merce agli artt. 32 e 33 (cfr. sentenze del TAF A-1107/2018 del 17 settembre 2018 consid. 2.2.2; A-7466/2016 del 25 settembre 2017 consid. 2.2.1).

Nell'ambito dell'uniformizzazione delle regole d'origine nei Paesi della zona panaeuromediterranea, il Protocollo n. 3 2005 è poi stato sostituito dal Protocollo n. 3 del 3 dicembre 2015 dell'accordo tra la Confederazione Svizzera e la Comunità economica europea relativo alla definizione della nozione di « prodotti originari » e ai metodi di cooperazione amministrativa nel tenore della Decisione n. 2/2015 del 3 dicembre 2015 del Comitato Misto UE-Svizzera (RS 0.632.401.3; di seguito: Protocollo n. 3 2015), in vigore dal 1° febbraio 2016. Il Protocollo n. 3 2015 non disciplina più lui stesso la prova dell'origine della merce, bensì rinvia all'Appendice I e alle pertinenti disposizioni dell'Appendice II della Convenzione PEM (cfr. art. 1 del Protocollo n. 3 2015; sentenze del TAF A-1107/2018 del 17 settembre 2018 consid. 2.2.2; A-7466/2016 del 25 settembre 2017 consid. 2.2.1). L'Appendice I stabilisce norme generali relative alla definizione della nozione di prodotti originari e ai metodi di cooperazione amministrativa, mentre l'Appendice II – qui non pertinente – fissa disposizioni particolari applicabili tra determinate Parti contraenti e che derogano alle disposizioni di cui dell'Appendice I (cfr. art. 1 paragrafo 2 Convenzione PEM; sentenze del TAF A-1107/2018 del 17 settembre 2018 consid. 2.2.2; A-7466/2016 del 25 settembre 2017 consid. 2.2.2).

3.2.2 Giusta l'art. 15 paragrafo 1 dell'Appendice I della Convenzione PEM, i prodotti originari di una delle Parti contraenti beneficiano, all'importazione nelle altre Parti contraenti, delle disposizioni degli accordi pertinenti su presentazione di una delle seguenti prove dell'origine:

- a) un certificato di circolazione delle merci EUR.1, il cui modello figura nell'allegato IIIa;
- b) un certificato di circolazione delle merci EUR-MED, il cui modello figura nell'allegato IIIb;
- c) nei casi di cui all'art. 21 paragrafo 1 dell'Appendice I della Convenzione PEM, una dichiarazione (in appresso denominata « dichiarazione di origine » o « dichiarazione di origine EUR-MED ») rilasciata dall'esportatore su una fattura, una bolla di consegna o qualsiasi altro documento commerciale che descriva i prodotti in questione in maniera sufficientemente dettagliata da consentirne l'identificazione. Il testo delle dichiarazioni di origine è riportato negli allegati IVa e IVb.

In deroga al paragrafo 1, nei casi di cui all'art. 26 dell'Appendice I della Convenzione PEM – che nel caso in disamina, non entra però in linea di conto – i prodotti originari ai sensi della Convenzione PEM beneficiano delle disposizioni degli accordi pertinenti senza che sia necessario presentare alcuna delle prove dell'origine di cui al succitato paragrafo 1.

3.2.3 L'art. 21 paragrafo 6 dell'Appendice I della Convenzione PEM precisa che la dichiarazione di origine o la dichiarazione di origine EUR-MED è compilata dall'esportatore scrivendo a macchina, stampigliando o stampando sulla fattura, sulla bolla di consegna o su altro documento commerciale la dichiarazione il cui testo figura negli allegati IVa e IVb, utilizzando una delle versioni linguistiche stabilite in detti allegati e conformemente alle disposizioni di diritto interno del Paese d'esportazione. Se compilata a mano, la dichiarazione deve essere scritta con inchiostro e in stampatello.

3.2.4 Secondo l'Allegato IVa dell'Appendice I della Convenzione PEM, la dichiarazione di origine, nella sua versione in lingua italiana, deve contenere il testo seguente ed essere redatto secondo le note a piè di pagina:

« [...] *L'esportatore delle merci contemplate nel presente documento (autorizzazione doganale n.⁽¹⁾) dichiara che, salvo indicazione contraria, le merci sono di origine preferenziale⁽²⁾.*

.....⁽³⁾
(Luogo e data)

.....⁽⁴⁾
(Firma dell'esportatore; deve inoltre essere scritto in modo leggibile il nome della persona che firma la dichiarazione) [...] ».

Nelle note a piè di pagina a cui fa riferimento il testo che precede, è precisato quanto segue:

« [...] ⁽¹⁾ *Se la dichiarazione di origine è compilata da un esportatore autorizzato, il numero dell'autorizzazione dell'esportatore deve essere indicato in questo spazio. Se la dichiarazione di origine non è redatta da un esportatore autorizzato, si omettono le parole tra parentesi o si lascia in bianco lo spazio.*

⁽²⁾ *Indicazione obbligatoria dell'origine dei prodotti. Se la dichiarazione di origine si riferisce, integralmente o in parte, a prodotti originari di Ceuta e Melilla, l'esportatore è tenuto a indicarlo chiaramente mediante la sigla "CM".*

⁽³⁾ *Queste indicazioni possono essere omesse se contenute nel documento stesso.*

⁽⁴⁾ *Nei casi in cui l'esportatore non è tenuto a firmare, la dispensa dall'obbligo della firma implica anche la dispensa dall'obbligo di indicare il nome del firmatario [...] ».*

3.2.5 Giusta l'art. 24 dell'Appendice I della Convenzione PEM, le prove dell'origine sono presentate alle autorità doganali della Parte contraente importatrice conformemente alle procedure applicabili in tale Paese. Per la Svizzera trovano dunque applicazione le prescrizioni della legislazione doganale (cfr. sentenze del TAF A-7466/2016 del 25 settembre 2017 consid. 2.2.1; A-8359/2008 del 15 dicembre 2010 consid. 5.7).

3.2.6 Giusta l'art. 29 dell'Appendice I della Convenzione PEM, la constatazione di lievi discordanze tra le diciture che figurano sulla prova dell'origine e quelle contenute nei documenti presentati all'ufficio doganale per l'espletamento delle formalità di importazione dei prodotti non comporta di per sé l'invalidità della prova dell'origine se viene regolarmente accertato che tale documento corrisponde ai prodotti presentati (cfr. paragrafo 1). In caso di errori formali evidenti, come errori di battitura, sulla prova dell'origine, il documento non viene respinto se detti errori non sono tali da destare dubbi sulla correttezza delle indicazioni in esso riportate (cfr. paragrafo 2).

3.3

3.3.1 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. Detta norma definisce il cerchio delle cosiddette persone soggette all'obbligo di presentazione, nelle quali rientrano segnatamente – così come precisato dall'art. 75 dell'ordinanza del 1° novembre 2006 sulle dogane (OD, RS 631.01) – i trasportatori di merci, la persona incaricata della presentazione, l'importatore, il destinatario, il mittente, il mandante. Accanto alle persone soggette all'obbligo di presentazione, anche le persone incaricate di allestire la dichiarazione doganale sono soggette all'obbligo di dichiarazione (cfr. art. 26 lett. a e b LD). In quest'ultimo caso, si tratta primordialmente dello speditore o del dichiarante doganale che allestiscono la dichiarazione doganale (cfr. DTAF 2015/35 consid. 3.3.2). Le persone soggette all'obbligo di presentare la merce e all'obbligo di dichiarazione rientrano nel cerchio dei debitori doganali ai sensi dell'art. 70 LD e rispondono, di principio, solidalmente dell'obbligazione doganale (cfr. art. 70 cpv. 3 LD; [tra le tante] sentenze del TAF A-5996/2017 del 5 settembre 2018 consid. 2.3; A-1941/2015 del 25 agosto 2015 consid. 2.3). 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-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.3; A-3798/2009 del 27 marzo 2012 consid. 5.1.4 con rinvii).

3.3.2 A tenore dell'art. 51 cpv. 1 LIVA, è assoggettato all'IVA all'importazione chi è debitore doganale secondo l'art. 70 cpv. 2 e 3 LD. Le condizioni che reggono l'assoggettamento a tale obbligo secondo gli artt. 26 e 70 LD sono parimenti pertinenti in tale occorrenza (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.5; A-3798/2009 del 27 marzo 2012 consid. 5.1.5 con rinvii).

3.4

3.4.1 La base dell'imposizione doganale è la dichiarazione doganale (cfr. art. 18 cpv. 1 LD in combinato disposto con l'art. 25 LD). 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). Tra i documenti di scorta – ovvero i documenti importanti per l'imposizione doganale – rientrano segnatamente le prove dell'origine (cfr. art. 80 cpv. 1 OD). 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-2911/2017 del 3 aprile 2019 consid. 4.1.3 con rinvii; A-714/2018 del 23 gennaio 2019 consid. 8.2 con rinvii).

3.4.2 Di conseguenza, spetta alla persona interessata esaminare se adempie le condizioni di assoggettamento e, in caso di dubbi, informarsi tempestivamente presso le competenti autorità doganali. Se si astiene dal richiedere i necessari chiarimenti, essa non può successivamente appellarsi alle proprie conoscenze lacunose o invocare la violazione del principio della buona fede per opporsi alla riscossione dei tributi doganali (cfr. DTF 135 IV 217 consid. 2.1.3; 112 IV 53 consid. 1; sentenza del TAF A-2911/2017 del 3 aprile 2019 consid. 4.1.3). In particolare, essa non può desumere alcunché dal principio della buona fede (cfr. art. 2 CC; art. 9 Cost.), dal fatto che le autorità doganali non hanno notato – prima – il

carattere inesatto delle indicazioni contenute nella sua dichiarazione doganale (cfr. DTF 129 II 385 consid. 3.6; sentenza del TF 2A.461/2003 del 20 gennaio 2004 consid. 3.2). Per le autorità doganali chiamate a statuire sull'imposizione doganale, non sussiste infatti alcun obbligo di controllare sistematicamente se la dichiarazione doganale sia corretta e completa (cfr. art. 32 LD; [tra le tante] sentenze del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.1.2; A-5519/2012 del 31 marzo 2014 consid. 4.3).

3.5

3.5.1 Giusta l'art. 28 cpv. 2 LD, in combinato disposto con l'art. 6 cpv. 1 dell'ordinanza del 4 aprile 2007 dell'AFD sulle dogane (OD-AFD, RS 631.013), la dichiarazione doganale è presentata elettronicamente, sempre che la presente ordinanza non preveda un'altra forma. La dichiarazione doganale elettronica è effettuata nel sistema « e-dec » o « NCTS » (cfr. art. 6 cpv. 2 lett. a OD-AFD) oppure nell'applicazione Internet « e-dec web » (cfr. art. 6 cpv. 2 lett. b OD-AFD). La dichiarazione doganale elettronica è considerata accettata se ha superato con successo l'esame sommario da parte del sistema « e-dec » o « NCTS » (cfr. art. 16 prima frase OD-AFD in combinato disposto con l'art. 33 cpv. 2 LD). Il sistema aggiunge alla dichiarazione doganale elettronica la data e l'ora di accettazione (cfr. art. 16 seconda frase OD-AFD). Giusta l'art. 17 OD-AFD, dopo l'accettazione della dichiarazione doganale, il sistema « e-dec » procede a una selezione sulla base di un'analisi dei rischi (cpv. 1). Se il risultato della selezione è « bloccato », la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve presentare all'UD una copia della dichiarazione doganale e i documenti di scorta necessari. Le merci possono essere sgomberate solamente se sono state liberate dall'UD (cpv. 2). Se il risultato della selezione è « libero con », la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve presentare all'UD una copia della dichiarazione doganale e i documenti di scorta necessari. Le merci sono considerate liberate (cpv. 3). Se il risultato della selezione è « libero senza » o « libero senza / con DNND », la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve presentare all'UD gli eventuali documenti di transito e autorizzazioni nonché gli eventuali certificati o conferme necessari per l'esecuzione dei disposti federali di natura non doganale. Per l'AFD le merci sono considerate liberate (cpv. 4; cfr. parimenti art. 40 cpv. 2 LD; cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5688/2015 dell'11 settembre 2018 consid. 3.4.3 con rinvii).

3.5.2 Giusta l'art. 32 cpv. 1 LD, l'UD può esaminare in modo approfondito o saltuario se la dichiarazione doganale è formalmente corretta e completa e se è corredata dei documenti di scorta richiesti. Un controllo formale non è pertanto imperativo (cfr. Messaggio del 15 dicembre 2003 concernente

una nuova legge sulle dogane, FF 2004 485, 537 [di seguito: Messaggio LD]; REMO ARPAGAUS, Zollrecht, in: Heinrich Koller et al. [ed.], Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht [SBVR] XII, 2^a ed. 2007, n. 706). In assenza di errori o difetti apparenti, l'UD accetta la dichiarazione doganale e libera la merce tassata secondo quanto indicato in detta dichiarazione (cfr. art. 32 cpv. 2 LD). La persona soggetta all'obbligo di dichiarazione non deve però poter approfittare del fatto che l'UD non abbia riscontrato vizi di forma (cfr. art. 32 cpv. 3 LD; cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5688/2015 dell'11 settembre 2018 consid. 3.4.1 con rinvii).

L'esame sommario della dichiarazione elettronica comprende un esame della plausibilità della dichiarazione doganale trasmessa dalla persona soggetta all'obbligo di dichiarazione mediante il sistema di elaborazione elettronica dei dati dell'AFD (cfr. art. 84 lett. a OD) e il suo rifiuto automatico, se il sistema di elaborazione dei dati constata errori (cfr. art. 84 lett. b OD). In ogni caso, le possibilità del sistema informativo sono limitate: il computer non può segnatamente verificare né se la merce importata od esportata collima con quella indicata nella dichiarazione doganale, né se la dichiarazione doganale coincide con i documenti di scorta richiesti (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5688/2015 dell'11 settembre 2018 consid. 3.4.2 con rinvii; Messaggio LD, FF 2004 485, 534; PATRICK RAEDERSDORF, in: Kocher/Clavadetscher [ed.], Stämpflis Handkommentar, Zollgesetz [ZG], [di seguito: Zollgesetz], 2009, n. 7 ad art. 32 LD).

3.5.3 Una volta accettata dall'UD, la dichiarazione doganale è vincolante per la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione (cfr. art. 33 cpv. 1 LD) ed è di principio *ne varietur* (« unabänderlich »; cfr. sentenze del TAF A-1123/2017 del 6 dicembre 2017 consid. 4.4.1; A-2934/2011 del 28 novembre 2012 consid. 3.2.5 con rinvii, RAEDERSDORF, Zollgesetz, n. 1 ad art. 34 LD). Il carattere vincolante e irrevocabile della dichiarazione doganale costituisce uno dei pilastri su cui poggia il sistema doganale svizzero (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-5688/2015 dell'11 settembre 2015 consid. 3.4.3 con rinvii).

3.6

3.6.1 Al momento della dichiarazione della merce nell'ambito dell'Accordo di libero scambio vanno in particolare rispettate anche le prescrizioni formali relative alla validità formale delle prove dell'origine preferenziale, secondo cui il testo della dichiarazione di origine su fattura deve corrispondere a quello degli Allegati IVa e IVb dell'Appendice I della Convenzione PEM (cfr. consid. 3.2.2 - 3.2.5 del presente giudizio). Dette prescrizioni formali sono state testualmente riprese nella prassi dell'AFD al punto 7 del

volantino denominato « Istruzioni concernenti la determinazione della validità formale delle prove preferenziali », stato giugno 2019 (consultabile in: < <https://www.ezv.admin.ch/ezv/it/home/documentazione/pubblicazioni/volantini---pubblicazioni-concernenti-l-origine/volantini---pubblicazioni-concernenti-l-origine---importazione-i.html> >, consultato il 03.07.2019), il quale – per quanto qui di rilievo – precisa quanto segue:

« [...] Il testo deve corrispondere letteralmente alle prescrizioni del relativo accordo (sono tollerati evidenti errori di battitura (casi di dubbio sono da sottoporre all'ufficio doganale) [...]).

[...] Il partner dell'accordo di libero scambio della Svizzera è l'intera UE. Le indicazioni Unione europea, Comunità europea o Comunità economica europea nonché le relative abbreviazioni in tutte le lingue dell'UE sono permesse ("EG" non è da considerarsi una designazione valida per indicare la Comunità europea, in quanto sta per Egitto). L'indicazione di un singolo Stato membro dell'UE al posto dell'UE è tuttavia tollerata [...] ».

Da quanto precede risulta chiaramente che la prassi dell'AFD non solo esige – quale condizione di validità formale – che venga ripreso letteralmente il testo della dichiarazione d'origine prescritto dagli Allegati IVa e IVb dell'Appendice della Convenzione PEM, ma anche l'indicazione precisa del Paese d'origine o del gruppo di Paesi d'origine della merce (UE, CEE, CE, Svizzera, Italia, ecc.). In tale contesto, essa tollera unicamente gli errori formali, come gli errori manifesti di battitura ai sensi dell'art. 29 dell'Appendice I della Convenzione PEM (cfr. consid. 3.2.6 del presente giudizio).

3.6.2 Il punto 2.1.1 del documento dell'AFD denominato « Prove dell'origine, tenore della dichiarazione di origine sulla fattura - disposizioni comuni » (stato 1° giugno 2018) – a cui si giunge seguendo il collegamento ipertestuale « prescrizioni del relativo accordo » di cui al punto 7 testo delle istruzioni sopracitato (cfr. consid. 3.6.1 del presente giudizio) – riprende il testo della dichiarazione di origine su fattura contenuta nell'Allegato IVa dell'Appendice I della Convenzione PEM:

« L'esportatore delle merci contemplate nel presente documento (autorizzazione doganale n. ... ⁽¹⁾) dichiara che, salvo indicazione contraria, le merci sono di origine preferenziale ... ⁽²⁾ ⁽³⁾ ».

Le relative note a piè di pagina, per quanto concerne l'indicazione che deve figurare subito dopo la frase « le merci sono di origine preferenziale », precisano quanto segue:

« (2) UE, islandese, norvegese, svizzera, »

(3) Se la dichiarazione su fattura si riferisce, in tutto o in parte, a prodotti originari di Ceuta o Melilla, l'esportatore è tenuto ad indicarlo chiaramente mediante la sigla "CM" ».

Anche da questo documento, risulta chiaramente che la designazione del Paese d'origine della merce deve essere precisa e univoca.

3.7 Il non rispetto delle prescrizioni formali comporta la violazione dell'obbligo di dichiarazione del dichiarante doganale (cfr. consid. 3.3 del presente giudizio). L'assenza di una valida prova dell'origine al momento dell'imposizione doganale conduce alla perdita della natura di origine preferenziale della merce e del trattamento preferenziale. In tal caso, le merci vengono tassate all'aliquota di dazio normale (cfr. art. 19 cpv. 2 LD; sentenze del TAF A-5996/2017 del 5 settembre 2018 consid. 2.4.3; A-1941/2015 del 25 agosto 2015 consid. 2.4.3; BARBARA SCHMID, in: Zollgesetz, n. 59 ad art. 19 LD), soprattutto nella misura in cui quanto prescritto dal diritto internazionale qui pertinente è vincolante per l'AFD e lo scrivente Tribunale (cfr. art. 190 Cost.; DTF 140 I 305 consid. 5; sentenza del TAF A-5996/2017 del 5 settembre 2018 consid. 2.4.3).

3.8 La rivendicazione e l'ottenimento a torto dell'applicazione dell'aliquota di dazio preferenziale a delle merci per cui difetta la valida prova dell'origine, costituisce oggettivamente un'infrazione doganale (cfr. art. 118 LD; art. 96 LIVA). Giusta i rinvii dell'art. 128 cpv. 1 LD nonché dell'art. 103 segg. LIVA, l'art. 12 DPA è applicabile alle infrazioni doganali (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-5997/2017 del 5 settembre 2018 consid. 2.3.3; A-7392/2014 dell'8 agosto 2016 consid. 4.2.1).

L'art. 12 cpv. 1 lett. a DPA dispone che qualora, per un'infrazione alla legislazione amministrativa federale, una tassa non è stata a torto riscossa, essa deve essere pagata successivamente, interessi compresi, e ciò indipendentemente dalla punibilità di una determinata persona. Giusta l'art. 12 cpv. 2 DPA, obbligata al pagamento è la persona che ha fruito dell'indebito profitto, segnatamente quella obbligata al pagamento della tassa. In materia doganale, si tratta in particolare della persona assoggetta al pagamento ai sensi degli artt. 26 e 70 cpv. 2 LD. Per prassi costante, detta persona è infatti ipso facto considerata aver fruito dell'illecito profitto di cui all'art. 12 cpv. 2 DPA (cfr. DTF 107 Ib 198 consid. 6c; sentenza del TF 2A.82/2005 del 23 agosto 2005 consid. 3.1; [tra le tante] sentenze del TAF A-1107/2018 del 17 settembre 2018 consid. 2.6.2; A-5996/2017 del 5 settembre 2018 consid. 2.5.4). Essa risponde anche quando non era al corrente della falsa dichiarazione doganale e anche quando non ha fruito di un illecito profitto. Una colpa e, soprattutto, un'azione penale non costituiscono pertanto una premessa per l'obbligo di pagamento secondo l'art. 12 cpv. 1 e 2 DPA. È invece 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. DTF 129 II 160 consid. 3.2; 107 Ib 198 consid. 6c/d; 106 Ib 218 consid. 2c; sentenze del TF 2C_414/2013 del 2 febbraio 2014 consid. 3.2; 2C_456/2010 del 7 marzo 2011 consid. 5.2; [tra le tante] sentenze del TAF A-1107/2018 del 17 settembre 2018 consid. 2.6.3 con rinvii; A-5996/2017 del 5 settembre 2018 consid. 2.5.3).

3.9 Per garantire un'esecuzione uniforme del diritto di rango superiore, l'Amministrazione federale può emanare istruzioni, promemoria e opuscoli informativi che, come le ordinanze amministrative, sono vincolanti per le autorità amministrative, fintanto che non presentano un contenuto palesemente contrario alla Costituzione o alla legge (cfr. DTAF 2010/33 consid. 3.3.1 segg.; sentenza del TAF A-2411/2010 del 16 agosto 2012 consid. 9.1.2). Va da sé che questi non possono introdurre nuovi obblighi legali. Le predette istruzioni dell'Amministrazione federale non sono però vincolanti per le autorità giudiziarie (cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 2.173 seg.). I Tribunali devono tuttavia tenerne conto nell'ambito dei loro giudizi, allorché le predette istruzioni consentono l'interpretazione corretta e adeguata delle disposizioni di legge applicabili nel caso specifico (cfr. DTF 141 II 401 consid. 4.2.2; 123 II 16 consid. 7; [tra le tante] sentenze del TAF A-714/2018 del 23 gennaio 2019 consid. 2.2; A-2675/2016 del 25 ottobre 2016 consid. 1.4; A-5099/2015 del 20 gennaio 2016 consid. 1.6). In tale contesto, come già accennato dal Tribunale (cfr. consid. 3.6.1 e 3.6.2 del presente giudizio), l'AFD ha pubblicato il volantino denominato « Istruzioni concernenti la determinazione della validità formale delle prove preferenziali » nonché il documento denominato « Prove dell'origine, tenore della dichiarazione di origine sulla fattura - disposizioni comuni », i quali non fanno altro che riprendere quanto già esplicitamente (o implicitamente) previsto dalla legge – e meglio dalla Convenzione PEM ed in particolare dall'Allegato IVa del suo Appendice I – senza aggiungere alcuna nuova esigenza, in ossequio all'art. 24 dell'Appendice I della Convenzione PEM che prevede l'applicazione delle prescrizioni della legislazione doganale svizzera alla presentazione delle prove dell'origine (cfr. consid. 3.2.5 del presente giudizio; cfr. per maggiori dettagli circa la prassi dell'AFD, consid. 4.2.2 del presente giudizio).

4.

4.1 Stabiliti i principi qui applicabili, il Tribunale rileva preliminarmente come in concreto sia indiscusso che nelle 129 dichiarazioni di origine su fattura oggetto del presente litigio, intervenute tra il 18 aprile 2016 e il 19 luglio 2017, il mittente/speditore italiano ha utilizzato la stessa dicitura

di cui alla dichiarazione di origine su fattura n. 89/17 del 13 luglio 2017 (cfr. atto n. 1 dell'incarto prodotto dalla DGD [di seguito: inc. DGD]):

« L'Esportatore delle merci contemplate nel presente documento dichiara che salvo indicazione contraria, le merci sono di origine preferenziale comunitaria ».

Tale dicitura non è stata considerata dalle autorità doganali – dapprima dalla DCD, poi dall'autorità inferiore – come conforme alle prescrizioni formali di cui all'art. 15 paragrafo 1 lett. c e all'Allegato IVa dell'Appendice I della Convenzione PEM, nonché alla prassi dell'AFD che esige l'indicazione precisa del Paese d'origine, in quanto a loro avviso il termine « comunitario » o, al femminile, « comunitaria » sarebbe insufficiente a identificare il Paese o il gruppo di Paesi in cui la merce ha acquisito l'origine preferenziale, detto termine potendosi riferire a qualsiasi comunità (cfr. decisione del 30 gennaio 2018 [atto n. 8 dell'inc. DGD]; decisione impugnata).

Di avviso contrario, la società ricorrente contesta la validità della prassi dell'AFD seguita dalle autorità doganali, nella misura in cui l'interpretazione oltremodo severa e restrittiva data alle prescrizioni formali dell'Allegato IVa dell'Appendice I della Convenzione PEM e la sua applicazione alle 129 dichiarazioni di origine su fattura oggetto del presente litigio sarebbe oggettivamente errata e insostenibile. Di fatto, essa disattenderebbe non solo l'art. 31 cpv. 1 CV, ma anche il divieto del formalismo eccessivo, nella misura in cui nel suo caso esigerebbe l'utilizzo della denominazione UE, CEE o CE allorché il succitato Allegato IVa prevedrebbe unicamente quale esigenza l'indicazione che « L'esportatore delle merci contemplate nel presente documento (autorizzazione doganale n...⁽¹⁾) dichiara che, salvo indicazione contraria, le merci sono di origine preferenziale...⁽²⁾ », senza porre ulteriori esigenze. A suo avviso, le autorità doganali svizzere non sarebbero autorizzate ad esigere per mezzo di un semplice volantino che l'esportatore utilizzi una diversa denominazione – a lei più confacente – circa il modo di compilare una dichiarazione d'origine, tale esigenza non essendo prevista dalla Convenzione PEM. Detto ciò, la ricorrente ritiene l'utilizzo dell'indicazione « comunitario », rispettivamente al femminile « comunitaria », come conforme alle prescrizioni della Convenzione PEM, in quanto detto termine designerebbe chiaramente la Comunità europea, rispettivamente la Comunità economica europea, senza rischio alcuno di confusione, così come risultante dall'utilizzo che ne viene fatto nel linguaggio comune, nella stessa legislazione europea e nella giurisprudenza del Tribunale, nonché nei due verbali di verifica delle autorità doganali italiane di cui al docc. 4 e 5 da lei prodotti dinanzi all'autorità inferiore (cfr. ricorso 11 settembre 2018, pag. 3 segg.).

4.2

4.2.1 Ciò premesso, il Tribunale osserva quanto segue. Come giustamente rilevato dalla società ricorrente, un trattato – tra cui rientra anche la Convenzione PEM – va interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo ai sensi dell'art. 31 cpv. 1 CV (cfr. [tra le tante] sentenza del TAF A-2902/2014 del 29 agosto 2016 consid. 4.1 con rinvii).

Ora, come visto, il testo esatto che deve contenere la dichiarazione di origine su fattura ai sensi dell'Allegato IVa dell'Appendice I alla Convenzione PEM è il seguente (cfr. consid. 3.2.3 del presente giudizio):

« L'esportatore delle merci contemplate nel presente documento (autorizzazione doganale n. ...) dichiara che, salvo indicazione contraria, le merci sono di origine preferenziale ... ».

La relativa nota a piè di pagina, sancisce che, dopo l'espressione « di origine preferenziale » deve essere indicata obbligatoriamente l'origine del prodotto. Effettivamente, essa – salvo per quanto concerne i prodotti originari di Ceuta e Melilla – non fornisce però alcuna indicazione formale circa la terminologia da utilizzare per la designazione del Paese d'origine (cfr. consid. 3.2.4 del presente giudizio). Ciò non vuol tuttavia ancora dire che l'esportatore, chiamato a compilare la dichiarazione di origine su fattura ai sensi dell'art. 15 paragrafo 1 lett. c dell'Appendice della Convenzione PEM, sia autorizzato ad utilizzare qualsiasi denominazione. La predetta norma esige infatti dall'esportatore che lo stesso descriva la merce in questione in maniera sufficientemente dettagliata da consentirne l'identificazione (cfr. consid. 3.2.2 del presente giudizio) e, di riflesso, anche la relativa origine. Nel contesto dell'Accordo di libero scambio e della Convenzione PEM, non va dimenticato che la prova dell'origine deve consentire l'identificazione univoca della provenienza della merce. In tal senso, una designazione ambigua o imprecisa del Paese d'origine non può pertanto essere accettata come valida prova dell'origine della merce. Ora, giusta l'art. 24 dell'Appendice I della Convenzione PEM, la prova dell'origine va presentata secondo la procedura del Paese importatore, in concreto la procedura doganale svizzera (cfr. consid. 3.2.5 del presente giudizio), retta dal principio dell'autodichiarazione, secondo cui l'assoggettato all'obbligo di dichiarazione è tenuto ad informarsi presso le autorità doganali svizzere al riguardo, segnatamente circa le prescrizioni formali in materia di prova dell'origine preferenziale, pena l'impossibilità di avvalersi nei loro confronti della protezione della buona fede (cfr. consid. 3.4 del presente giudizio).

4.2.2 È in tale contesto che si inserisce la prassi dell'AFD, la quale ha chiarito e precisato l'esigenza d'indicare l'origine del prodotto sancendo che nella dichiarazione di origine su fattura va utilizzata la denominazione Unione europea, Comunità europea o Comunità economica europea o la loro relativa abbreviazione UE, CEE, CE. È tollerata anche l'indicazione del singolo Paese membro dell'UE (cfr. consid. 3.6 del presente giudizio). Detta esigenza è stata esplicitata dall'AFD al fine di evitare ogni rischio di confusione e di permettere l'identificazione chiara dell'origine della merce, così come prescritto dalla stessa Convenzione PEM. Così facendo, l'AFD non ha disatteso l'art. 31 cpv. 1 CV, bensì ha semplicemente concretizzato quanto disposto dalla Convenzione PEM. Di fatto, la prassi dell'AFD non aggiunge alcuna esigenza che non sia già prevista dalla Convenzione PEM, la stessa limitandosi unicamente ad indicare all'assoggettato all'obbligo di dichiarazione come va designato il Paese d'origine o il gruppo di Paesi d'origine della merce oggetto della dichiarazione di origine su fattura (cfr. al riguardo, parimenti consid. 3.9 del presente giudizio).

La prassi dell'AFD si spiega altresì con la natura stessa della procedura d'imposizione doganale rientrante nelle cosiddette « procedure di massa » (« Massenverfahren »), nell'ambito della quale si pone l'esigenza per le autorità doganali di poter verificare in maniera ottimale, rapida e sicura la provenienza della merce indicata nelle innumerevoli dichiarazioni di origine giornaliere alle quali esse sono confrontate regolarmente, senza dover procedere sistematicamente per ogni singola dichiarazione doganale al controllo materiale della merce, ostacolando il meno possibile il traffico merci transfrontaliero (cfr. sentenza del TAF A-5996/2017 del 5 settembre 2018 consid. 4.1.4.1; MICHAEL BEUSCH, in: Zollgesetz, n. 3 ad art. 85 LD). In tale contesto, lo scrivente Tribunale non intravede alcun valido motivo per discostarsi dalla prassi dell'AFD, che merita dunque di essere seguita.

4.2.3 A tal proposito, va ancora sottolineato il carattere molto restrittivo della giurisprudenza dello scrivente Tribunale in materia di validità formale delle prove dell'origine nell'ambito degli accordi di libero scambio che non lascia spazio ad alcuna eccezione, nella misura in cui il vecchio Protocollo n. 3 2005 e la Convenzione PEM ai cui rinvia l'attuale Protocollo n. 3 2015 – ai quali il Tribunale è legato ex art. 190 Cost. – impongono espressamente la ripresa parola per parola del testo della dichiarazione di origine su fattura da essi prescritto (cfr. consid. 3.2.3 del presente giudizio). In tal senso, nei casi ove il testo contenuto nella dichiarazione di origine era in parte conforme a quanto prescritto dall'accordo pertinente, ma conteneva una frase di troppo, il Tribunale ha considerato la prova dell'origine come

non data (cfr. sentenze del TAF A-1941/2015 del 25 agosto 2015 consid. 3.1; A-6362/2014 del 13 marzo 2015 consid. 3.1.1). Lo stesso vale nel caso in cui era stato indicato correttamente il Paese d'origine, senza però riprendere letteralmente il testo dell'accordo pertinente (cfr. sentenze del TAF A-5996/2017 del 5 settembre 2018 consid. 4.1.1; A-1941/2015 del 25 agosto 2015 consid. 3.1), rispettivamente nel caso in cui non è stato né indicato il Paese d'origine, né ripreso il testo dell'accordo pertinente (cfr. sentenza del TAF A-3296/2008 del 22 ottobre 2009 consid. 3.1). Per quanto concerne la sentenza A-1941/2015 del 25 agosto 2015 – sulla quale si è espressa la società ricorrente con replica spontanea 30 ottobre 2018 – è qui doveroso precisare che secondo l'Allegato IVa del Protocollo n. 3 2005 a cui essa fa riferimento al consid. 3.1, il contenuto della dichiarazione di origine su fattura è lo stesso di quello dell'Allegato IVa dell'Appendice I della Convenzione PEM a cui rinvia il Protocollo n. 3 2015: anch'esso non indica come vada menzionato il Paese d'origine. L'indicazione in inglese « EU » nella predetta sentenza è stata aggiunta dal Tribunale, nella misura in cui per indicare la provenienza europea della merce va utilizzata l'indicazione chiara « Unione europea » o « UE ».

4.3

4.3.1 Ciò posto, come già rilevato (cfr. consid. 4.1 del presente giudizio), nelle 129 dichiarazioni di origine su fattura qui in esame è stato utilizzato il termine « comunitario » e meglio, al femminile, « comunitaria » per designare la merce d'origine della Comunità europea/Comunità economica europea. Analogamente all'autorità inferiore, il Tribunale rileva come il termine « comunitario », nel dizionario online Treccani sia definito come segue (cfr. < <http://www.treccani.it/vocabolario/comunitario> >, consultato il 03.07.2019):

« comunitario agg. [der. di comunità.] - Relativo a una comunità, che si svolge in comunità, che ha per fine la comunità: vita c.; spesso con riferimento a particolari organismi internazionali denominati comunità o che comunque tutelano interessi comuni (come, per es., la Comunità europea): mercato c., norme comunitarie. Con uso più recente, relativo alla comunità dei fedeli di una parrocchia: la celebrazione c. della messa domenicale ».

Nella sua connotazione più comune, il termine « comunitario » può dunque sì fare riferimento alla Comunità europea o alla Comunità economica europea (cfr. parimenti estratti di dizionari di cui al doc. 9 prodotto dalla società ricorrente), ma anche ad altre comunità (segnatamente: Comunità internazionale, Comunità degli Stati Indipendenti, Comunità andina, Comunità dell'Africa orientale, ecc.). Ora, se è vero che nel contesto specifico della legislazione europea il termine « comunitario » o, al femminile, « comunitaria » viene utilizzato con riferimento specifico alla Comunità

europea/Comunità economica europea, non va dimenticato che negli stessi testi di legge non vi è adito a confusione, in quanto viene espressamente menzionata la Comunità europea o la Comunità economica europea (cfr. ad esempio: « diritto comunitario » ai sensi dell'art. 16 dell'Allegato K della Convenzione del 4 gennaio 1960 istitutiva dell'Associazione europea di libero scambio [AELS; RS 0.632.31]; « regime di transito comunitario » ai sensi dell'art. 2 paragrafo 1 della Convenzione del 20 maggio 1987 relativa ad un regime di transito comune [RS 0.631.242.04]; « carattere comunitario delle merci » ai sensi del punto A dell'Appendice 3 della Convenzione del 20 maggio 1987 relativa alla semplificazione delle formalità negli scambi di merci [RS 0.631.242.03]; ecc.). Analogo discorso vale altresì per la giurisprudenza dello scrivente Tribunale citata dalla ricorrente nel suo gravame che fa riferimento all'allora vigente codice doganale comunitario, e meglio, al Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302 del 19.10.1992), comunemente denominato quale « codice doganale comunitario », abrogato e poi sostituito dal Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione (GU L 269 del 10.10.2013; cfr. sentenze del TAF A-1863/2014 del 21 agosto 2017 consid. 6.2 seg.; A-2411/2010 del 16 agosto 2012 consid. 5.1.1). Anche in tal caso, il termine comunitario si inserisce in uno specifico contesto. Detto ciò, non va poi dimenticato che, con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007 che modifica il trattato sull'Unione europea e il trattato che istituisce la Comunità europea (GU C 306/1 del 17.12.2007, di seguito: Trattato di Lisbona), il termine di Comunità europea è stato sostituito con il termine di Unione europea (cfr. art. 1 paragrafo 2 lett. b del Trattato di Lisbona).

4.3.2 Date le circostanze, ritornando al caso in disamina, il Tribunale deve dunque purtroppo constatare – alla stregua delle due autorità che l'hanno preceduta – come il termine « comunitario » o, al femminile, « comunitaria » estrapolato dal suo contesto specifico, a lui solo può dare adito a confusione. In quanto tale, esso costituisce un termine ambiguo che non permette di determinare in maniera certa il Paese d'origine o il gruppo di Paesi d'origine della merce. In questo caso non si tratta di un semplice errore di battitura ai sensi dell'art. 29 paragrafo 1 dell'Appendice I della Convenzione PEM, bensì di un errore formale (cfr. consid. 3.2.6 e 4.1 del presente giudizio). Conformemente alla prassi dell'AFD, nella dichiarazione di origine su fattura andava apposta la dicitura « merce di origine preferenziale UE » o eventualmente « merce di origine preferenziale CE » o « merce di origine preferenziale CEE », i termini Comunità europea/CE o Comunità economica europea/CEE essendo tutt'ora considerati validi

(cfr. consid. 4.2.2 del presente giudizio). Visto il mancato adempimento dei requisiti formali di cui all'art. 15 e all'Allegato IVa dell'Appendice I della Convenzione PEM, si deve dunque ritenere che è a giusta ragione che le autorità doganali hanno considerato come non data la prova dell'origine preferenziale della merce per le 129 dichiarazioni di origine su fattura in oggetto. Conseguentemente, si deve altresì ritenere che è a torto che nelle stesse è stata rivendicata l'applicazione dell'aliquota di dazio preferenziale. Le autorità doganali erano pertanto legittimate ad imporre la merce contenuta in detti 129 invii all'aliquota di dazio normale (cfr. consid. 3.7 del presente giudizio) e a procedere alla conseguente riscossione posticipata dei tributi doganali in questioni nei confronti delle persone tenute al pagamento posticipato ai sensi dell'art. 12 cpv. 2 DPA, tra cui rientra anche la società ricorrente, nella sua qualità di spedizioniere e destinatario autorizzato, indipendentemente dalla questione a sapere se alla stessa possa essere ascritta o meno una colpa (cfr. consid. 3.8 del presente giudizio).

4.4 In tale frangente, nulla permette in definitiva al Tribunale di ritenere che, così facendo, 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 rigide prescrizioni doganali esistenti in materia di prova dell'origine preferenziale delle merci conformemente a quanto prescritto loro dall'art. 190 Cost. Come visto, pure i due volantini dell'AFD concernenti la prova dell'origine, non fanno che riflettere il tenore di queste norme vincolanti (cfr. consid. 3.6, 3.9 e 4.2.2 del presente giudizio). Ora, non va dimenticato che il credito fiscale in oggetto deriva dalle vincolanti prescrizioni di diritto internazionale (in particolare della Convenzione PEM) 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. 3.4 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. Detta censura va pertanto qui respinta.

4.5 Nulla muta a tale conclusione, la buona fede della società ricorrente e del mittente/speditore italiano che si è occupato della redazione delle 129 dichiarazioni di origine su fattura, sulla base dei due verbali di verifica delle autorità doganali italiane relativi a delle esportazioni di merci in Italia e non le importazioni qui in oggetto (cfr. allegati all'atto n. 4 dell'inc. DGD; docc. 4 e 5 di cui all'atto n. 9 dell'inc. DGD). Nei confronti delle autorità doganali svizzere può eventualmente essere sollevata la buona fede scaturita da un'informazione fornita da quest'ultime (cfr. in merito alla protezione della buona fede in ambito fiscale, sentenza del TAF A-2911/2017 del 3 aprile 2019 consid. 10.1 con rinvii), ma non di certo sulla base di documenti di autorità doganali estere, peraltro non concernenti il mittente/speditore italiano artefice delle predette 129 dichiarazioni di origine su fattura, bensì un'altra ditta. Tenuto conto del suo dovere di diligenza, la società ricorrente non può in ogni caso invocare la sua buona fede per sfuggire all'imposizione doganale in oggetto, la stessa non avendo richiesto i necessari chiarimenti alle autorità doganali svizzere all'epoca delle 129 dichiarazioni di origine su fattura (cfr. consid. 3.4.2 del presente giudizio). Peraltro, come visto (cfr. consid. 3.8 del presente giudizio), dal momento che viene constatata un'infrazione alla legislazione doganale, le persone tenute al pagamento posticipato ai sensi dell'art. 12 cpv. 2 DPA, lo sono indipendentemente dalla questione a sapere s'essi si siano resi colpevoli o meno di tale infrazione. Per questi motivi, anche su questo punto, il ricorso deve dunque essere respinto.

5.

Ciò constatato, nella misura in cui la società ricorrente non contesta puntualmente il calcolo dei tributi d'entrata (dazi, IVA all'importazione) posti a suo carico dalla DCD e confermati dall'autorità inferiore su ricorso, 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). Date le circostanze, la ripresa fiscale in oggetto va pertanto qui confermata.

6.

Da ultimo, la società ricorrente contesta l'importo delle spese giudiziarie pari a 4'500 franchi poste a suo carico dall'autorità inferiore, da lei ritenuto decisamente sproporzionato. A suo avviso, secondo i parametri dell'art. 63 cpv. 4bis PA – tenuto conto del valore litigioso pari a 125'798.75 franchi, dell'ampiezza e la difficoltà della causa, del fatto ch'essa non avrebbe adottato una condotta processuale idonea a generare costi superflui, nonché del fatto che un tale importo potrebbe minare la sua esistenza in caso di

sua soccombenza, la stessa dovendo versare i tributi in oggetto, del fatto l'importo delle spese processuali sarebbe tra l'altro superiore alla nota spese del suo stesso patrocinatore – nel suo caso si giustificerebbe una sua riduzione a 2'000 franchi (cfr. ricorso 18 settembre 2018, pag. 7; replica spontanea 30 ottobre 2018).

6.1 In proposito, l'autorità inferiore ha indicato che secondo l'art. 63 cpv. 4bis lett. b PA, l'importo della tassa di decisione oscilla tra i 100 franchi e i 50'000 franchi nelle controversie di natura pecuniaria. Secondo la prassi dell'AFD, per valori litigiosi fino a 150'000 franchi, l'importo delle spese ammonta a 4'500 franchi. Per un valore litigioso di 125'798.75 franchi, le spese giudiziarie da lei fissate a 4'500 franchi sarebbero dunque adeguate. Essa ha poi precisato che una determinazione diversa nel caso della ricorrente non si giustificerebbe, in quanto indurrebbe l'AFD a trattare casi simili applicando diverse aliquote di spese in base ai ricorrenti e ai servizi coinvolti. Le difficoltà che la riscossione posticipata causerebbe alla società ricorrente, non giustificerebbero la riduzione da lei postulata, rispettivamente l'accoglimento del suo ricorso (cfr. risposta 25 ottobre 2018, pag. 2).

6.2 Al riguardo, il Tribunale osserva quanto segue. Così come giustamente indicato dall'autorità inferiore, giusta l'art. 63 cpv. 4bis lett. b PA e dell'ordinanza del 10 settembre 1969 sulle tasse e spese nella procedura amministrativa (RS 172.041.0), l'importo della tassa di decisione oscilla da 100 franchi a 50'000 franchi nelle controversie di natura pecuniaria. La prassi dell'AFD, secondo cui fino a valori litigiosi di 150'000 franchi le spese giudiziarie ammontano a 4'500 franchi non appare qui insostenibile, tale importo rientrando nei parametri posti dall'art. 63 cpv. 4bis lett. b PA e essendo giustificato dall'esigenza di applicare gli stessi parametri a tutti i ricorrenti. Vero è che la prassi del Tribunale – che statuisce di norma nella composizione di tre giudici (cfr. art. 21 cpv. 1 LTAF) – in materia fiscale prevede, nei limiti dell'art. 4 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), un importo pari a 6'000 franchi per lo stesso valore litigioso, ovvero un importo superiore di soli 1'500 franchi a quello fissato dall'autorità inferiore. Tuttavia tale evenienza non permette ancora di ritenere l'importo di 4'500 franchi fissato dall'autorità inferiore come eccessivo (cfr. sentenza del TAF A-6867/2015 dell'8 febbraio 2016 consid. 3.2.2). Gli errori ortografici riscontrati dalla ricorrente nella decisione impugnata non sono tali da giustificare una riduzione del suddetto importo. Anche le difficoltà finanziarie invocate dalla società ricorrente, poiché la stessa sarebbe già tenuta al pagamento posticipato dei tributi in

oggetto, motivo per cui una tassa di decisione di 4'500 franchi ne minerebbe l'esistenza, non giustificano una sua riduzione, vista la sua integrale soccombenza in questa sede. Si rammenta che la ricorrente, debitrice dei tributi doganali in oggetto, dispone di un diritto di regresso secondo il diritto civile nei confronti di tutte le altre persone solidalmente responsabili del pagamento, segnatamente l'importatore/destinatario delle merci (cfr. consid. 3.3.1 del presente giudizio). Spetterà dunque semmai a quest'ultima, qualora ne siano dati i presupposti, adire le competenti autorità civili e fare valere il suo diritto di regresso. Peraltro, la ricorrente può sempre chiedere all'autorità inferiore la concessione del pagamento dilazionato dei tributi in oggetto, riducendo e ripartendo così su più mesi il peso dell'aggravio a suo carico. Ciò posto, anche su questo punto, il ricorso va pertanto respinto.

7.

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della società ricorrente qui parte integralmente soccombente (cfr. art. 1 segg. TS-TAF). Nella fattispecie esse sono stabilite in 6'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 6'000 franchi da lei versato a suo tempo. Non vi sono poi i presupposti per l'assegnazione alla società ricorrente di indennità a titolo di spese ripetibili (cfr. 64 cpv. 1 PA a contrario, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF a contrario).

(il dispositivo è indicato alla pagina seguente)

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.

Il ricorso è integralmente respinto.

2.

Le spese processuali pari a 6'000 franchi sono poste a carico della ricorrente. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, tale importo verrà interamente dedotto dall'anticipo spese di 6'000 franchi da lei versato a suo tempo.

3.

Non vengono assegnate indennità a titolo di spese ripetibili.

4.

Comunicazione a:

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

I rimedi giuridici sono indicati alla pagina seguente.

La presidente del collegio:

La cancelliera:

Annie Rochat Pauchard

Sara Pifferi

Rimedi giuridici:

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

Data di spedizione: