



---

Corte I  
A-2911/2017

## **Sentenza del 3 aprile 2019**

---

Composizione

Giudici Michael Beusch (presidente del collegio),  
Marianne Ryter, Raphaël Gani,  
cancelliera Sara Pifferi.

---

Parti

**A.** \_\_\_\_\_,  
rappresentata dalla **B.** \_\_\_\_\_,  
ricorrente,

contro

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

---

Oggetto

procedura di riporto del pagamento – art. 12 DPA.

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

La società C.\_\_\_\_\_, con sede a V.\_\_\_\_\_, è la succursale svizzera della società madre D.\_\_\_\_\_, con sede a W.\_\_\_\_\_, e opera, se del caso, con il nome commerciale di « (...) ». Per il tramite della società madre, la succursale svizzera è titolare dell'autorizzazione n. (...), rilasciata dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), per beneficiare della procedura di riporto del pagamento dell'IVA ai sensi dell'art. 63 della legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20).

**B.**

Un'inchiesta condotta dalla Direzione del circondario delle dogane di Lugano, Sezione antifrode doganale (di seguito: SA Lugano), ha permesso di stabilire l'importazione definitiva in Svizzera tra il 29 settembre 2010 e il 21 marzo 2011 di 30 invii contenenti lavori in metalli preziosi e, in minima parte, cinturini di orologi in metalli preziosi (imposizione in vista dell'immissione in libera pratica) in provenienza dalla società A.\_\_\_\_\_, con sede a X.\_\_\_\_\_ (Italia). Secondo un'intesa tra ditte, sulle relative dichiarazioni doganali sarebbe stata indicata quale importatrice e destinataria della merce la succursale svizzera C.\_\_\_\_\_, nonché richiesta l'applicazione della procedura di riporto del pagamento sulla base dell'autorizzazione n. (...) rilasciata alla società madre (e succursali designate). I beni in questione sarebbero stati fabbricati con metalli preziosi di proprietà della succursale svizzera, in precedenza esportati definitivamente da quest'ultima in Italia a destinazione della A.\_\_\_\_\_, in vista della loro trasformazione.

Secondo la SA Lugano, i beni importati, dopo essere stati punzonati presso l'Ufficio di controllo dei metalli preziosi (di seguito: CMP) di Chiasso, non sarebbero tuttavia giunti direttamente alla succursale svizzera, contrariamente a quanto indicato nelle predette dichiarazioni doganali. Di fatto, detti beni sarebbero stati inviati all'allora società E.\_\_\_\_\_, con sede alla Y.\_\_\_\_\_ (ora liquidata e radiata dal registro di commercio, in precedenza denominata F.\_\_\_\_\_). In effetti, sulla base di un mandato assegnato direttamente dalla A.\_\_\_\_\_, la E.\_\_\_\_\_ avrebbe perfezionato ulteriormente i beni, verificandone lo stato, perfezionandoli laddove la punzonatura aveva creato delle imperfezioni e imballandoli nuovamente. Solo dopo detto perfezionamento il mandato assegnato alla A.\_\_\_\_\_ dalla succursale svizzera sarebbe terminato ed i prodotti finiti trasferiti a quest'ultima. In tali circostanze, la SA Lugano ha dunque ritenuto che

invero sulle relative dichiarazioni doganali avrebbe dovuto figurare quale destinatario la società E.\_\_\_\_\_. Essendo la E.\_\_\_\_\_ e la A.\_\_\_\_\_ – speditore ed importatore – sprovviste dell'autorizzazione per procedere al riporto del pagamento dell'imposta, sarebbe dunque a torto che la procedura di riporto sarebbe stata richiesta nelle dichiarazioni doganali.

**C.**

Il 25 febbraio 2016, sulla base di quanto precede, la SA Lugano ha steso nei confronti della A.\_\_\_\_\_ un processo verbale finale, rimproverandole di essersi resa colpevole di un'infrazione alla LIVA per avere, in summo, omesso di adottare le misure necessarie per evitare l'applicazione indebita della procedura di riporto del pagamento dell'IVA.

**D.**

Con decisione sull'obbligo di pagamento del 25 febbraio 2016, fondandosi su quanto emerso durante l'inchiesta penale, nonché sull'art. 12 cpv. 2 della legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA, RS 313.0) e sull'art. 51 LIVA in combinato disposto con l'art. 70 della legge del 18 marzo 2005 sulle dogane (LD, RS 631.0), la SA Lugano ha poi dichiarato la società A.\_\_\_\_\_ obbligata al pagamento dell'IVA all'importazione gravante i 30 invii in oggetto, per le quali sarebbe stata richiesta ed ottenuta a torto la sospensione dal pagamento dell'IVA (procedura di riporto), per un importo totale di 326'672.95 franchi (= fr. 271'975.65 [IVA] + fr. 54'697.30 [interessi di mora]).

**E.**

Avverso detta decisione, la società A.\_\_\_\_\_ – per il tramite della sua rappresentante – ha presentato ricorso 11 aprile 2016 dinanzi alla Direzione generale delle dogane (DGD), in summo postulandone l'annullamento.

**F.**

Con decisione su ricorso del 13 aprile 2017, la DGD ha respinto il ricorso e confermato la decisione sull'obbligo di pagamento del 25 febbraio 2016 della SA Lugano, per gli stessi motivi adottati dalla precedente autorità.

**G.**

Avverso la predetta decisione, la società A.\_\_\_\_\_ (di seguito: ricorrente o società ricorrente) – sempre per il tramite della sua rappresentante – ha presentato ricorso 22 maggio 2017 dinanzi al Tribunale amministrativo federale, postulandone l'annullamento. Protestando tasse, spese e ripetibili, in summo essa lamenta nei confronti delle autorità doganali (a) l'errata applicazione del punto 7.5 dell'Info IVA 06 « Luogo della prestazione »

dell'AFC; (b) la mancata applicazione del punto 3.2.4 della pubblicazione sull'IVA n. 52.25 « Luogo della fornitura e importatore all'atto dell'importazione » dell'Amministrazione federale delle dogane (AFD); (c) l'errata applicazione del concetto di responsabilità solidale ex art. 12 DPA; (d) la violazione del principio della buona fede; (e) la mancanza di un danno per la Confederazione.

#### **H.**

Con risposta 23 agosto 2017, la DGD (di seguito: autorità inferiore) ha postulato il rigetto del ricorso, riconfermandosi nella propria decisione.

#### **I.**

Ulteriori fatti e argomentazioni verranno ripresi, per quanto necessari, 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 pronunciate su ricorso dalla DGD in materia di riscossione posticipata dell'IVA all'importazione in nesso con la procedura di riporto del pagamento possono essere impugnate dinanzi al Tribunale amministrativo federale (cfr. art. 33 lett. d LTAF; art. 116 cpv. 1<sup>bis</sup> 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] sentenza del TAF A-2482/2017 del 16 luglio 2018 consid. 1.2 e 3 con rinvii).

**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 della DGD fondata sul diritto pubblico federale giusta l'art. 5 PA, che condanna la ricorrente al pagamento posticipato dell'IVA all'importazione. Poiché la decisione impugnata comporta un onere pecuniario per la ricorrente quest'ultima risulta

legittimata a ricorrere ai sensi dell'art. 48 cpv. 1 PA. Il ricorso è pertanto 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).

**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**

**2.3.1** Nella misura in cui la riscossione posticipata dell'IVA all'importazione qui in oggetto concerne 30 invii giunti nel territorio doganale svizzero tra il 29 settembre 2010 e il 21 marzo 2011, alla presente fattispecie risultano in

particolare applicabili la LIVA e l'ordinanza del 27 novembre 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA, RS 641.201), come pure – nella misura in cui non derogano alle disposizioni della LIVA (cfr. art. 50 LIVA) – la LD e l'ordinanza del 1° novembre 2006 sulle dogane (OD, RS 631.01), nonché ogni altra normativa e direttiva in ambito IVA e doganale in vigore al momento delle predette importazioni.

**2.3.2** Le istruzioni dell'Amministrazione federale (come le Info IVA, le Info IVA concernenti i settori, le Info IVA concernenti la prassi, le informazioni generali, le linee direttive, le circolari, ecc.) non sono 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; 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).

**2.3.3** Anche l'interpretazione di disposizioni del diritto pubblico si basa sui metodi usuali di interpretazione delle norme di legge, ovvero l'interpretazione letterale, sistematica, teleologica e storica. Per prassi costante la legge è da interpretare in primo luogo procedendo dalla sua lettera in tutte le tre lingue ufficiali della Confederazione (interpretazione letterale). Se il testo non è perfettamente chiaro, se più interpretazioni del medesimo sono possibili, deve essere ricercata la vera portata della norma, prendendo in considerazione tutti gli elementi d'interpretazione, in particolare lo scopo della disposizione, il suo spirito nonché i valori sui quali essa trova fondamento (interpretazione teleologica). Pure di rilievo è il senso che essa assume nel proprio contesto (interpretazione sistematica). I lavori preparatori, segnatamente laddove una disposizione non è chiara oppure si presta a diverse interpretazioni, costituiscono un mezzo valido per determinarne il senso ed evitare così di incorrere in interpretazioni erronee (interpretazione storica; DTF 138 III 166 consid. 3.2; [tra le tante] sentenza del TAF A-7514/2014 del 4 febbraio 2016 consid. 2.4.1 con rinvii). Allorché è chiamato ad interpretare la legge, il Tribunale non privilegia un criterio d'interpretazione in particolare; per accedere al vero senso di una norma preferisce, pragmaticamente, ispirarsi a un pluralismo interpretativo (cfr. DTF 140 II 202 consid. 5.1; 139 IV 270 consid. 2.2; 135 III 483 consid. 5.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-7514/2014 del 4 febbraio 2016 consid. 2.4.1). Se sono possibili più interpretazioni, dà la preferenza a quella che meglio si concilia con la Cost. (cfr. DTF 131 II 562 consid. 3.5; 131 II 710 consid. 4.1; 130 II 65 consid. 4.2). In ogni caso, giusta l'art. 190

Cost., il Tribunale è tenuto ad applicare le leggi federali (cfr. [tra le tante] sentenze del TAF A-5028/2013 del 12 maggio 2014 consid. 4.1.4.1; A-817/2013 del 7 ottobre 2013 consid. 4.6 con rinvii).

### **3.**

Nel caso in disamina, oggetto del litigio è la riscossione posticipata dell'IVA all'importazione operata dalle autorità doganali in particolare nei confronti della società ricorrente sulla base dell'art. 12 DPA, per aver rivendicato ed ottenuto a torto, tra il 29 settembre 2010 e il 21 marzo 2011, per trenta invii contenenti lavori in metalli preziosi e, in minima parte, cinturini di orologi in metalli preziosi, l'applicazione della procedura di riporto del pagamento dell'imposta di cui all'art. 63 LIVA, della quale era beneficiaria la succursale svizzera C.\_\_\_\_\_, con sede a V.\_\_\_\_\_ (di seguito: succursale svizzera), per il tramite della società madre D.\_\_\_\_\_, con sede a W.\_\_\_\_\_ (di seguito: società madre).

### **4.**

In tale contesto, qui di seguito il Tribunale richiamerà preliminarmente i principi applicabili alla presente fattispecie, con particolare riguardo alla procedura di riporto del pagamento dell'imposta di cui all'art. 63 LIVA.

#### **4.1**

**4.1.1** Di principio, l'importazione di beni, compresi le prestazioni di servizi e i diritti ivi contenuti soggiacciono all'IVA (cfr. art. 1 cpv. 2 lett. c LIVA; art. 52 cpv. 1 lett. a LIVA). La legislazione doganale è applicabile all'IVA sull'importazione di beni, purché le disposizioni della LIVA non vi deroghino (cfr. art. 50 LIVA).

**4.1.2** 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). 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. 2 cpv. 1 LD; art. 1 cpv. 2 LTD).

**4.1.3** 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 di dichiarazione 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-714/2018 del 23 gennaio 2019 consid. 8.2; A-1123/2017 del 6 dicembre 2017 consid. 4.1; A-3671/2013 del 22 agosto 2013 consid. 4.2). Per questo motivo, qualora la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione nutra dei dubbi circa le condizioni del suo assoggettamento, la stessa è tenuta a rivolgersi alle competenti autorità e richiedere le informazioni necessarie. In caso contrario, essa non può successivamente invocare le sue conoscenze lacunose o la violazione del principio della buona fede per opporsi all'imposizione doganale (cfr. DTF 135 IV 217 consid. 2.1.3).

In tale contesto, la dichiarazione doganale, quale base dell'imposizione doganale (cfr. art. 18 cpv. 1 LD in combinato disposto con l'art. 25 LD), ricopre un ruolo centrale nel sistema doganale svizzero (cfr. Messaggio del 15 dicembre 2003 concernente una nuova legge sulle dogane, FF 2004 485, 534 [di seguito: Messaggio LD]; BARBARA SCHMID, in: Kocher/Clavadetscher [ed.], Stämpflis Handkommentar, Zollgesetz [ZG], [di seguito: Zollgesetz], 2009, n. 1 ad art. 18 LD; [tra le tante] sentenze del TAF A-1123/2017 del 6 dicembre 2017 consid. 4.1 con rinvii; A-2934/2011 del 28 novembre 2012 consid. 3.2.2).

## **4.2**

**4.2.1** 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).

**4.2.2** Giusta l'art. 70 cpv. 2 LD, è debitore doganale dell'obbligazione doganale chiunque trasporta o fa trasportare merci attraverso il confine doganale (lett. a), chiunque è tenuto a presentare la dichiarazione doganale o è incaricato di presentarla (lett. b), come pure la persona per conto della quale le merci sono state importate o esportate (lett. c). Detto regime giuridico era previsto in maniera analoga dagli artt. 9 e 13 della vecchia legge federale del 1° ottobre 1925 sulle dogane (vLD, RU 42 4009 e CS 6 475), con la precisazione che non solo le persone che trasportano le merci oltre confine erano tenute all'obbligo di dichiarazione, ma pure i loro

mandanti (cfr. art. 9 cpv. 1 vLD). Anche se l'attuale LD non impiega più formalmente questa nozione, la nuova locuzione – « chiunque fa introdurre merci nel territorio doganale » – corrisponde materialmente alla definizione in senso lato sviluppata dal Tribunale federale sotto l'egida della vLD, sicché la stessa risulta tutt'ora valida (cfr. sentenze del TF 2C\_912/2015 del 20 settembre 2016 consid. 5.2 con rinvii; 2C\_363/2010, 2C\_405/2010, 2C\_406/2010 del 6 ottobre 2010 consid. 5.1 seg.; [tra le tante] sentenze del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.2.1; A-3798/2009 del 27 marzo 2012 consid. 5.1.3.2 con rinvii).

**4.2.3** Giusta l'art. 70 cpv. 3 LD, i debitori doganali rispondono solidalmente delle somme dovute. Il diritto di regresso fra di loro è disciplinato dal codice delle obbligazioni del 30 marzo 1911 (CO, RS 220). Orbene, dal momento che tutte le persone assoggettate ai diritti doganali rispondono solidalmente dei dazi d'entrata, le autorità doganali possono rivolgersi ad ognuna di loro. Spetta semmai alla persona assoggettata al pagamento dalle autorità doganali, 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 in fine LD; cfr. [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).

### **4.3**

**4.3.1** Di principio, l'IVA all'importazione è riscossa dall'AFD (cfr. art. 62 cpv. 1 LIVA). Nel caso particolare della procedura di riporto del pagamento di cui all'art. 63 LIVA, l'IVA all'importazione è tuttavia riscossa dall'AFC (cfr. sentenza del TAF A-714/2018 del 23 gennaio 2019 consid. 8.6 e 9.1; ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3<sup>a</sup> ed. 2015, n. 2432; REGINE SCHLUCKEBIER, in: Martin Zweifel et al. [ed.]; Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, [di seguito: Kommentar-MWSTG], n. 2 ad art. 63 LIVA; REGINE SCHLUCKEBIER, in: Geiger/Schluckebier [ed.], MWSTG Kommentar, 2012, n. 2 ad art. 63 LIVA). Più nel dettaglio, l'art. 63 cpv. 1 LIVA dispone che gli importatori registrati presso l'AFC che allestiscono il rendiconto secondo il metodo effettivo (cfr. in proposito, art. 36 LIVA) possono dichiarare l'imposta dovuta sull'importazione di beni nel rendiconto d'imposta periodico che trasmettono all'AFC (procedura di riporto del pagamento), invece di versarla all'AFD, purché importino ed esportino regolarmente beni e da ciò risultino regolarmente importanti eccedenze di imposta precedente. L'IVA all'importazione così dichiarata, in applicazione della procedura di riporto del pagamento, può poi essere dedotta dal contribuente IVA (cfr. in proposito, art. 10 LIVA) quale imposta precedente alle condizioni dell'art. 28 cpv. 1 lett. c LIVA (cfr. sentenza del TF 1B\_414/2013

del 29 aprile 2014 consid. 3.2.1; sentenza del TAF A-714/2018 del 23 gennaio 2019 consid. 9.1; CAMENZIND et al., op. cit, n. 1868 e 2031; MARIE-CHANTAL MAY CANELLAS, in: Kommentar-MWSTG, n. 20 ad art. 36 LIVA).

**4.3.2** Sulla base dell'art. 63 cpv. 3 LIVA, i dettagli della procedura di riporto del pagamento dell'IVA sono disciplinati dagli artt. 117 e 118 OIVA. Chi intende pagare le imposte nell'ambito della procedura di riporto necessita dell'autorizzazione dell'AFC (cfr. art. 117 cpv. 1 OIVA) rilasciata alle condizioni dell'art. 118 OIVA (cfr. sentenza del TAF A-714/2018 del 23 gennaio 2019 consid. 9.2). Giusta l'art. 118 cpv. 1 OIVA, l'autorizzazione è rilasciata se il contribuente conteggia l'imposta sul valore aggiunto secondo il metodo effettivo (lett. a), importa ed esporta regolarmente beni nell'ambito della sua attività imprenditoriale (lett. b), tiene per detti beni un controllo dettagliato sull'importazione, sul deposito e sull'esportazione (lett. c), presenta nei suoi periodici rendiconti fiscali con l'AFC, per le importazioni ed esportazioni di beni di cui alla lett. b, eccedenti d'imposta precedente regolarmente superiori a 10'000 franchi per anno, che provengono dal versamento dell'imposta sull'importazione all'AFD (lett. d) e offre le garanzie per un corretto decorso della procedura di riporto (lett. e).

**4.3.3** Di fatto, ai sensi dell'art. 63 cpv. 1 LIVA, solo l'importatore che adempie a determinate condizioni (cfr. consid. 4.3.1 e 4.3.2 del presente giudizio) può richiedere l'autorizzazione ad applicare la procedura di riporto del pagamento. Come risulta dalla giurisprudenza e dalla sistematica della LIVA, sotto il « Titolo quarto: imposta sull'importazione », per « importatore » ai sensi dell'art. 63 cpv. 1 LIVA va inteso colui che può effettivamente disporre economicamente in proprio nome della merce importata (cfr. sentenza del TAF A-714/2018 del 23 gennaio 2019 consid. 13.2 con rinvii). Alla stregua dell'art. 54 cpv. 2 LIVA (cfr. sentenza del TF 2C\_1079/2016 del 7 marzo 2017 consid. 2.2.3), anche nel caso dell'art. 63 cpv. 1 LIVA la nozione d'importatore è definita all'art. 6 cpv. 1 dell'ordinanza del 12 ottobre 2011 sulla statistica del commercio esterno (RS 632.14; di seguito: ordinanza sulla statistica del commercio), secondo cui è considerato importatore colui che introduce o fa introdurre per proprio conto la merce nel territorio doganale svizzero (cfr. parimenti art. 6 cpv. 1 dell'ordinanza del 5 dicembre 1988 sulla statistica del commercio esterno, in vigore fino al 31 dicembre 2011 [RU 1988 2047 con modifiche successive]; sentenza del TF 2C\_388/2007 del 12 novembre 2007 consid. 4.4; sentenza del TAF A-714/2018 del 23 gennaio 2019 consid. 13.2; CAMENZIND et al., op. cit, n. 2433). L'identificazione dell'importatore ai sensi di detta disposizione presuppone un esame delle relazioni commerciali in essere tra le parti, nell'ambito del quale va in particolare determinato chi ha ordinato le merci,

chi ha mantenuto un contatto diretto con il fornitore e chi ha pagato la fattura, rispettivamente chi era legittimato a disporre economicamente delle merci al passaggio della frontiera (cfr. sentenze del TF 2C\_201/2013 del 24 gennaio 2014 consid. 6.6; 2C\_388/2007 del 12 novembre 2007 consid. 5.2; sentenze del TAF A-714/2018 del 23 gennaio 2019 consid. 13.2; A-606/2012 del 24 gennaio 2013 consid. 4.5.2 con rinvii).

Da quanto precede risulta chiaramente che solo l'importatore, titolare dell'autorizzazione ad applicare la procedura di riporto del pagamento ex art. 63 cpv. 1 LIVA, che importa dei beni in proprio nome e che ne può disporre economicamente subito dopo l'importazione, può validamente rivendicare l'applicazione della procedura di riporto del pagamento. Detto in altri termini il semplice fatto che nella dichiarazione doganale venga indicato quale importatore una persona a beneficio dell'autorizzazione ad applicare la procedura di riporto del pagamento non legittima ancora l'applicazione della suddetta procedura. Per poter rivendicare in maniera conforme alla LIVA l'applicazione della procedura di riporto del pagamento, il suddetto importatore deve inoltre essere l'importatore legittimo dei beni importati, ovvero colui che può disporre economicamente dei beni subito dopo l'importazione (cfr. sentenza del TAF A-714/2018 del 23 gennaio 2019 consid. 13.2). L'ulteriore esigenza posta dall'art. 63 cpv. 1 LIVA e dall'art. 118 cpv. 1 lett. b OIVA alla base del rilascio dell'autorizzazione ad applicare la procedura di riporto del pagamento dell'imposta, secondo cui il contribuente IVA deve importare ed esportare regolarmente dei beni deve essere qui precisata, nella misura in cui solo l'importatore, rispettivamente l'esportatore, che può effettivamente disporre economicamente dei beni subito dopo l'importazione, rispettivamente l'esportazione, è autorizzato ad applicare la procedura di riporto del pagamento (cfr. sentenza del TAF A-714/2018 del 23 gennaio 2019 consid. 13.2).

**4.3.4** Le predette esigenze (cfr. consid. 4.3.3 del presente giudizio) sono peraltro riprese nella prassi dell'AFC riportata al punto n. 2 delle condizioni allegate al modulo n. 1232 relativo alla richiesta d'applicazione della procedura di riporto del pagamento dell'imposta sull'importazione, ove viene precisato che « [...] *l'importazione deve avvenire in proprio nome* [...] » (cfr. i documenti denominati « 1231\_1232\_01 – Riporto del pagamento dell'imposta sull'importazione [art. 63 LIVA], Richiesta d'applicazione » [valevole fino al 31 dicembre 2017] e « 1231\_1232\_02 – Riporto del pagamento dell'imposta sull'importazione [art. 63 LIVA], Richiesta d'applicazione » [valevole dal 1° gennaio 2018], in: < <https://www.estv.admin.ch> > Imposta sul valore aggiunto Canone radio-tv > Servizi IVA > Formulari PDF > Importazione / esportazione, estero >, consultato il 07.03.2019). In

rapporto alla dichiarazione doganale, la prassi dell'AFC precisa al punto n. 4 che « [...] *Il contribuente il cui è stata autorizzata la procedura di riporto è l'importatore legittimo dei beni importati. Ciò significa che immediatamente dopo l'importazione dei beni ne può disporre economicamente [...]* ». Dette esigenze sono riprese analogamente dall'AFD ai punti n. 2.1 e 2.2 del Regolamento 69-08 del 1° gennaio 2019 denominato « Procedura di riporto. Imposta sul valore aggiunto sull'importazione (imposta sull'importazione) » (in: < <https://www.ezv.admin.ch> > Documentazione > Regolamenti > R-69 IVA > R-69-08 Procedura di riporto >, consultato il 07.03.2019).

**4.4** La rivendicazione e l'ottenimento a torto dell'applicazione della procedura di riporto del pagamento dell'imposta ex art. 63 LIVA, costituisce oggettivamente una sottrazione dell'IVA all'importazione ex art. 96 cpv. 4 lett. a 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). Per finire, giusta l'art. 12 cpv. 3 DPA, la persona che, intenzionalmente, ha

commesso l'infrazione o vi ha partecipato risponde in solido, con le persone obbligate al pagamento secondo l'art. 12 cpv. 2 DPA, della somma da pagare o da restituire.

## 5.

Stabiliti i principi applicabili, il Tribunale deve innanzitutto verificare se per i trenta invii qui litigiosi giunti in territorio doganale svizzero tra il 29 settembre 2010 e il 21 marzo 2011 poteva essere rivendicata o meno l'applicazione della procedura di riporto del pagamento dell'imposta ai sensi dell'art. 63 LIVA. Detto in altri termini, si tratta di stabilire se i presupposti alla base della sua applicazione (cfr. consid. 4.3 del presente giudizio, in particolare consid. 4.3.3) sono qui adempiuti.

### 5.1

**5.1.1** Nella decisione impugnata l'autorità inferiore ha in sostanza rilevato, alla stregua della SA Lugano che l'ha preceduta, l'importazione definitiva in Svizzera tra il 29 settembre 2010 e il 21 marzo 2011 di trenta invii contenenti lavori in metalli preziosi e, in minima parte, cinturini di orologi in metalli preziosi (imposizione in vista dell'immissione in libera pratica) eseguiti dalla società ricorrente in Italia. Per questi trenta invii, essa ha ritenuto che, sulla base di un accordo in essere tra le ditte, nelle relative dichiarazioni doganali sarebbe stata rivendicata a torto l'applicazione della procedura di riporto del pagamento dell'imposta ex art. 63 LIVA, indicando quale destinatario ed importatore la succursale svizzera. A suo avviso, benché titolare – insieme alla società madre – dell'autorizzazione n. (...) ad applicare la predetta procedura, la succursale svizzera non sarebbe infatti la legittima importatrice dei suddetti trenta invii. I beni ivi contenuti sarebbero stati fabbricati dalla società ricorrente con metalli preziosi di proprietà della succursale svizzera, in precedenza esportati definitivamente da quest'ultima in Italia in vista della loro trasformazione. Subito dopo l'importazione definitiva in Svizzera e la loro punzonatura presso il CMP di Chiasso, anziché essere inviati direttamente alla succursale svizzera, i trenta invii – su mandato della stessa ricorrente – sarebbero però dapprima stati trasportati presso l'allora società E.\_\_\_\_\_, con sede alla W.\_\_\_\_\_ (ora liquidata e radiata dal registro di commercio, in precedenza denominata F.\_\_\_\_\_; di seguito: società svizzera), per essere ulteriormente controllati, lavorati ed imballati. Solo dopo quest'ultima operazione, i trenta invii sarebbero poi stati trasportati presso la succursale svizzera. A difetto di un'importazione diretta a destinazione della succursale svizzera, l'autorità inferiore ha ritenuto che era invero la ricorrente a dover essere qualificata di importatrice dei trenta invii, essendo l'unica a poterne disporre economicamente

subito dopo l'importazione. A sua volta, la società svizzera andava qualificata di destinataria. Né la ricorrente, né la società svizzera essendo titolari dell'autorizzazione per l'applicazione della procedura di riporto del pagamento dell'imposta, essa sarebbe stata rivendicata a torto nelle dichiarazioni doganali (cfr. decisione impugnata, consid. 3.1-3.4).

**5.1.2** Di avviso contrario, nel proprio gravame la società ricorrente ritiene che la succursale svizzera, titolare dell'autorizzazione n. (...) ex art. 63 LIVA, sarebbe stata indicata a giusta ragione nelle relative dichiarazioni doganali quale importatrice e destinataria dei trenta invii in questione, rivendicando l'applicazione della procedura di riporto del pagamento dell'imposta. In effetti, l'entità del semplice controllo, della pulitura e del reimpalaggio dei prodotti effettuato dalla società svizzera – a volte neppure necessario – a garanzia delle esigenze di qualità delle lavorazioni in metalli preziosi non sarebbe tale da interrompere l'importazione diretta a destinazione della succursale svizzera. Di fatto, una volta ultimati dalla ricorrente, i prodotti orologieri sarebbero in effetti già stati pronti per la consegna alla succursale svizzera e il loro successivo inserimento nel processo produttivo degli orologi. Il controllo effettuato dalla società svizzera costituirebbe pertanto una mera formalità a garanzia dell'alta qualità richiesta dalla succursale svizzera (cfr. ricorso 22 maggio 2017, punti n. 2.2.1 e 2.2.2).

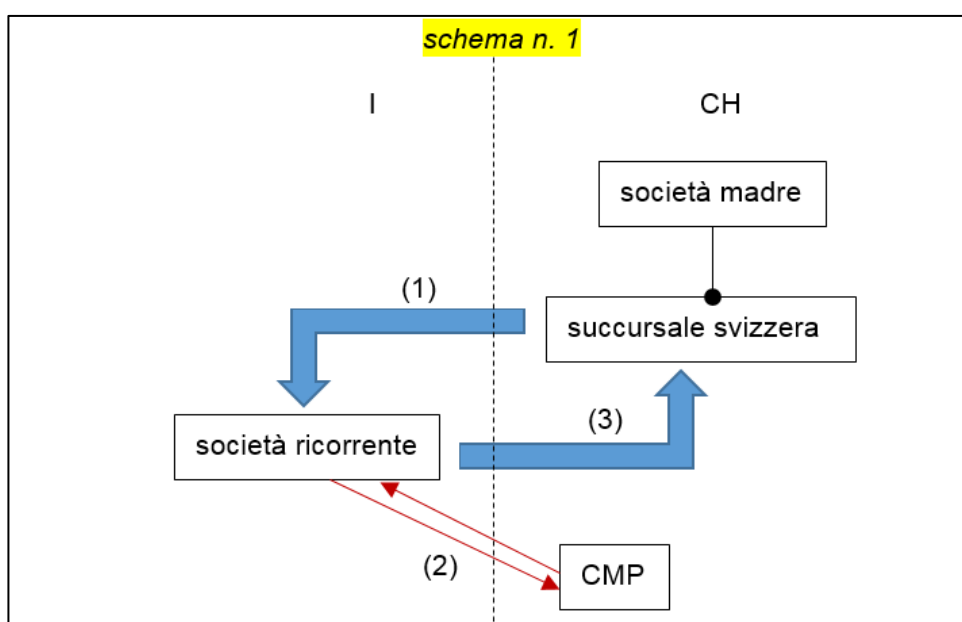
**5.2** In proposito, il Tribunale rileva primariamente come sia qui incontestato che formalmente è la società madre con le sue succursali – compresa la succursale svizzera – ad essere la titolare dell'autorizzazione n. (...) rilasciata dall'AFC per l'applicazione della procedura di riporto del pagamento dell'imposta ai sensi dell'art. 63 LIVA (cfr. segnatamente atti n. 12, 16, 22, 23, 33, 35 dell'incarto n. (...) prodotto dall'autorità inferiore [di seguito: inc. DGD]). Nel caso specifico, solo la società madre e la sua succursale svizzera potevano dunque potenzialmente fare valere l'applicazione della predetta procedura alle qui litigiose trenta importazioni definitive intervenute tra il 29 settembre 2010 e il 21 marzo 2011. Come visto però, il mero possesso dell'autorizzazione non è tuttavia sufficiente. Il suo titolare deve inoltre essere il legittimo importatore delle merci per le quali viene fatta valere questa procedura, ovvero colui che può effettivamente disporre economicamente subito dopo l'importazione (cfr. consid. 4.3.3 del presente giudizio).

In tale contesto, occorre pertanto ancora esaminare la fattispecie alla base delle qui litigiose trenta importazioni e determinare se la succursale svizzera, figurante nelle relative dichiarazioni doganali quale ditta importatrice

e destinataria della merce (cfr. atto n. 5.1 dell'inc. DGD), può essere effettivamente considerata la loro legittima importatrice.

**5.3** Al riguardo, il Tribunale osserva come anteriormente alle qui litigiose trenta importazioni vi siano state delle esportazioni definitive di materie prime. Più nel dettaglio, dagli atti dell'incarto risulta che la succursale svizzera, attiva nella fabbricazione di manufatti orologi di lusso, è solita esportare definitivamente in Italia a destinazione della società ricorrente delle materie prime, e meglio dei metalli preziosi, affinché quest'ultima provveda alla loro trasformazione in componenti orologiere, ovvero in lavori in metalli preziosi ed in minima parte in cinturini di orologi in metalli preziosi. Di fatto, tra le due ditte in questione vi è solo un mandato orale (cfr. decisione impugnata, pag. 2; ricorso 22 maggio 2017, punto n. 2.2.2).

**5.4** Ciò premesso, dagli atti dell'incarto risulta che originariamente, ovvero prima del 29 settembre 2010, una volta eseguita la lavorazione dei metalli preziosi consegnatoli dalla succursale svizzera (cfr. punto n. 1 dello schema n. 1 qui accluso dal Tribunale [di seguito: schema n. 1]), la società ricorrente importava temporaneamente la merce presso il CMP di Chiasso per la punzonatura ufficiale. La merce punzonata veniva poi rispedita alla ricorrente, che procedeva ad una sua ultima verifica e rifinitura, nonché al suo imballaggio (cfr. punto n. 2 dello schema n. 1). I lavori così ultimati venivano successivamente importati definitivamente in Svizzera a destinazione della succursale svizzera (cfr. punto n. 3 dello schema n. 1).



Secondo un'intesa tra ditte, sulle relative dichiarazioni doganali veniva indicata la succursale svizzera quale importatrice e destinataria della suddetta merce, nonché richiesta l'applicazione della procedura di riporto del pagamento dell'imposta (cfr. decisione impugnata, consid. 3.2; ricorso 22 maggio 2017, punto n. 2.2.2; processo verbale del 10 ottobre 2013 del signor G.\_\_\_\_\_, responsabile del settore commerciale presso la ricorrente, di cui all'atto n. 11 dell'inc. DGD, pag. 3 seg.).

Visto quanto precede, si deve ritenere che prima del 29 settembre 2010 si era in presenza di importazioni dirette a destinazione della succursale svizzera, titolare dell'autorizzazione ad applicare la procedura di riporto del pagamento dell'imposta e legittima importatrice delle merci, la stessa potendo effettivamente disporre economicamente subito dopo l'importazione (cfr. consid. 4.3.3 del presente giudizio). È dunque a giusto titolo che per le predette importazioni è stata richiesta ed ottenuta l'applicazione della procedura di riporto del pagamento dell'imposta ex art. 63 LIVA, così come giustamente constatato anche dall'autorità inferiore. Detto punto non essendo qui litigioso, il Tribunale non si attarderà ulteriormente al riguardo.

**5.5** Ciò constatato, dagli atti dell'incarto risulta che successivamente, ovvero a partire dal 29 settembre 2010, il processo di lavorazione sino ad allora applicato ha subito un cambiamento. In effetti, una volta eseguita la lavorazione dei metalli preziosi consegnatoli dalla succursale svizzera (cfr. punto n. 1 dello schema n. 2 qui accluso dal Tribunale [di seguito: schema n. 2]) e la punzonatura presso il CMP di Chiasso, le merci anziché essere controllate dalla stessa ricorrente e poi importate direttamente a destinazione della succursale svizzera come in passato, sono state invece trasportate presso la società svizzera per ulteriore controllo, correzione dei difetti e imballaggio (cfr. punto n. 2 dello schema n. 2; cfr. decisione impugnata, consid. 3.2; ricorso 22 maggio 2017, punto n. 2.2.2; processo verbale del 12 marzo 2014 del signor H.\_\_\_\_\_, responsabile della ditta di spedizioni I.\_\_\_\_\_ di Z.\_\_\_\_\_, di cui all'atto n. 16 dell'inc. DGD, pag. 4). Tale ulteriore operazione è stata voluta e aggiunta nel processo di lavorazione al fine di ottimizzare i tempi dalla stessa ricorrente, la quale si è peraltro fatta carico delle spese di quest'ulteriore controllo effettuato dalla società svizzera dopo la punzonatura, così come risulta chiaramente dal processo verbale d'interrogatorio del 10 ottobre 2013 del suo responsabile commerciale, il signor G.\_\_\_\_\_ (cfr. atto n. 11 dell'inc. DGD, pag. 5 seg.):

*« [...] Questo sistema è stato deciso dalla A.\_\_\_\_\_ per ottimizzare i tempi evitando dei passaggi del confine che implicavano un grande dispendio di tempo. A seguito di ciò, abbiamo acquistato una piccola partecipazione del pacchetto azionario della E.\_\_\_\_\_, che all'epoca si chiamava F.\_\_\_\_\_ (esistente dal 2002) per appoggiarsi ad essa al fine di perfezionare il prodotto*

*dopo la punzonatura. La decisione è stata concordata con la C.\_\_\_\_\_ [...] Pagavamo noi come A.\_\_\_\_\_ (Italia) [...] ».*

Alla domanda chi ha dato il mandato alla società svizzera e perché, egli ha poi risposto espressamente (cfr. atto n. 11 dell'inc. DGD, pag. 6):

*« [...] Noi, la A.\_\_\_\_\_ (Italia). [...] Perché ritenevamo che fosse nostro compito fornire la merce in condizioni ottimali e correttamente imballata. In altre parole questa piccola parte del nostro mandato è stata "subappaltata" alla E.\_\_\_\_\_ di Y.\_\_\_\_\_ [...] ».*

Ciò è stato altresì confermato dalla succursale svizzera, così come risulta dal rapporto d'inchiesta del 26 ottobre 2015 della Direzione del circondario delle dogane di U.\_\_\_\_\_ (cfr. atto n. 21 dell'inc. DGD, pag. 2):

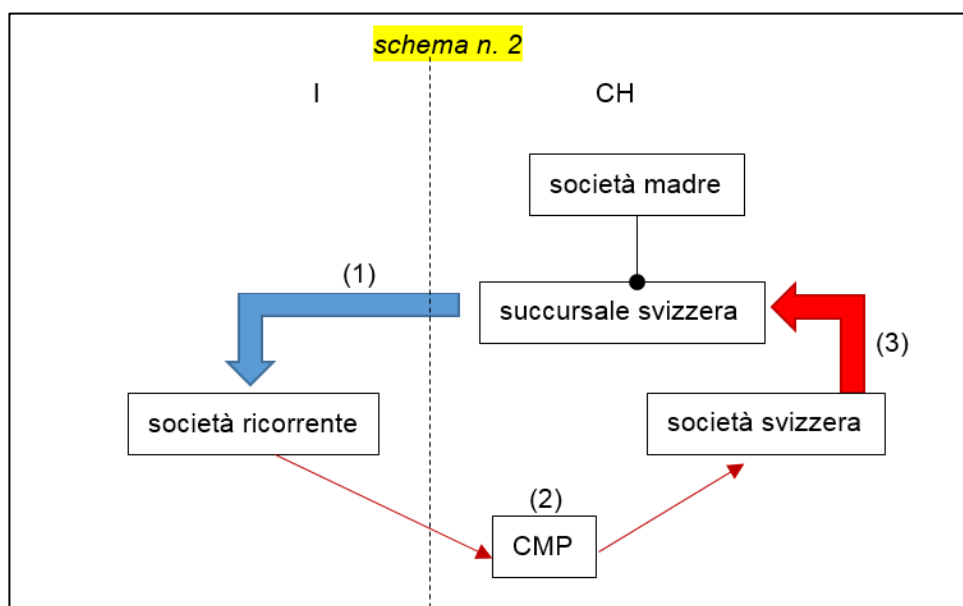
*« [...] À notre demande, nos interlocuteurs nous déclarent que c'est la société A.\_\_\_\_\_ Italie qui a décidé de changer la procédure et d'envoyer les pièces auprès de la société E.\_\_\_\_\_. La société C.\_\_\_\_\_ n'ont fait que de suivre les instructions de A.\_\_\_\_\_. Ce changement de procédure est expliqué par nos interlocuteurs, par soucis de gain de temps et l'accélération des flux. C'était dicté par le "business". [...] Cette procédure entre C.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_ IT/E.\_\_\_\_\_ n'était régi par aucun contrat d'entreprise et/ou contrat écrit [...] ».*

Con scritto 18 dicembre 2015, la succursale svizzera ha peraltro ancora precisato quanto segue (cfr. atto n. 32 dell'inc. DGD):

*« [...] C.\_\_\_\_\_ n'est pas entré en relation contractuelle avec E.\_\_\_\_\_ (Suisse) ni a eu l'intention de requérir une activité indépendante de services que ce soit de A.\_\_\_\_\_ (Italie) ou E.\_\_\_\_\_ (Suisse) [...] ».*

Lo scritto 1° aprile 2011 della succursale svizzera di cui al doc. 3 prodotto dalla ricorrente, non permette di inficiare quanto precede. In detto scritto la succursale svizzera chiede infatti semplicemente alla ditta di spedizioni H.\_\_\_\_\_, con sede a Z.\_\_\_\_\_, di trasportare la merce dalla società ricorrente alla società svizzera per il controllo finale dopo la punzonatura. Da tale scritto, non è tuttavia desumibile alcunché circa l'identità del committente del mandato affidato alla società svizzera.

Ora, solo dopo quest'ultimo controllo finale effettuato dalla società svizzera, le merci in questione venivano poi spedite alla succursale svizzera (cfr. punto n. 3 dello schema n. 3). Per i trenta invii intervenuti tra il 29 settembre 2010 e il 21 marzo 2011, sulle relative dichiarazioni doganali le ditte hanno continuato ad indicare quale importatrice e destinataria della merce la succursale svizzera, nonché a richiedere l'applicazione della procedura di riporto del pagamento dell'imposta ex art. 63 LIVA (cfr. atto n. 5.1 dell'inc. DGD).



Sennonché, in tale particolare contesto, tutto porta il Tribunale a concludere che per questi trenta invii non si è in presenza di un'importazione diretta a destinazione della succursale svizzera, quest'ultima non potendo di fatto disporre economicamente della merce subito dopo la sua importazione. Come visto, la merce prima di giungere a destinazione della succursale svizzera, ha infatti subito un'ulteriore trattamento da parte della società svizzera. Poco importa sapere se si tratta di un mero controllo o di un perfezionamento, con successivo reimpallaggio, rispettivamente se gli stessi fossero o meno necessari per le esigenze di punzonatura. Resta il fatto che subito dopo la sua importazione in Svizzera, la merce è stata trasportata direttamente presso la società svizzera, su richiesta esplicita della società ricorrente – che di fatto ne ha provocato l'importazione – e non della succursale svizzera. Chi poteva disporre economicamente subito dopo l'importazione era dunque la ricorrente. Che poi le merci, una volta controllate dalla società svizzera, siano state trasmesse alla succursale svizzera, suo destinatario finale, nulla cambia al riguardo. In tale frangente, benché titolare dell'autorizzazione ad applicare la procedura di riporto del pagamento dell'imposta ex art. 63 cpv. 1 LIVA, la succursale svizzera non può essere considerata la legittima importatrice dei trenta invii intervenuti tra il 29 settembre 2010 e il 21 marzo 2011 (cfr. consid. 4.3.3 del presente giudizio).

Vero è che l'intenzione della società ricorrente – nel dare il mandato alla società svizzera di procedere a quest'ultimo controllo – non era di certo quella di interrompere il processo d'importazione diretta, bensì semplicemente quella di velocizzare ed ottimizzare il processo di lavorazione e di

rifinitura dopo la punzonatura obbligatoria delle componenti orologiere ordinate dalla succursale svizzera, loro destinataria e proprietaria finale. Ciò non toglie tuttavia che quest'ultima operazione effettuata dalla società svizzera ha quale conseguenza, dal punto di vista della legislazione doganale, quella di interrompere formalmente l'importazione diretta tra la società ricorrente e la succursale svizzera, rendendo inapplicabile la procedura di riporto del pagamento dell'imposta ex art. 63 LIVA. Che la ricorrente e la succursale svizzera fossero o meno al corrente di tale conseguenza dal punto di vista dell'IVA all'importazione è qui ininfluenza, le predette due società essendo tenute per principio a sopportare le conseguenze fiscali delle forme giuridiche da loro scelte per organizzare le proprie relazioni (cfr. DTAF 2007/38 consid. 5.3.1; [tra le tante] sentenza del TAF A-1335/2014 del 14 dicembre 2015 consid. 5.2.2 con rinvii).

Ne discende che è a torto che nelle dichiarazioni doganali è stata rivendicata l'applicazione della procedura di riporto del pagamento ai trenta invii qui litigiosi, indicando la succursale svizzera quale importatrice, così come correttamente constatato dall'autorità inferiore (cfr. atto n. 5.1 dell'inc. DGD; consid. 5.1.1 del presente giudizio).

## **6.**

Ciò sancito, in rapporto all'inapplicabilità della procedura di riporto del pagamento ex art. 63 cpv. 1 LIVA, il Tribunale deve ancora esaminare se alla presente fattispecie risulta applicabile il punto n. 7.5 della « Info IVA 06 Luogo della prestazione » dell'AFC (valevole dal 1° gennaio 2010; in: < <https://www.estv.admin.ch> > Imposta sul valore aggiunto, Canone radio-tv > Pubblicazioni > LIVA 2010 > Archivio Info IVA > Info IVA > 605.525.06 – Info IVA 06 Luogo della prestazione >, consultato il 28.02.2019), così come sostenuto dall'autorità inferiore, oppure il punto n. 3.2.4 della pubblicazione sull'IVA n. 52.25 dell'AFD denominata « Luogo della fornitura e importatore all'atto dell'importazione » (valevole dal 1° gennaio 2010 al 30 giugno 2012; vedi altresì versione valevole dal 1° gennaio 2018, in: < <https://www.ezv.admin.ch> > Documentazione > Pubblicazioni > Pubblicazioni imposta sul valore aggiunto > Cronaca « Disposizioni relative ai beni » > 52.25 Luogo della fornitura e importazione all'atto dell'importazione >, consultato il 28.02.2019), così come invece sostenuto dalla ricorrente.

### **6.1**

**6.1.1** Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore ha ritenuto come applicabile alla presente fattispecie il punto n. 7.5 relativo all'importazione di beni a scopo di perfezionamento senza riesportazione della « Info IVA 06 Luogo della prestazione » dell'AFC, secondo cui:

*« [...] Un'impresa (A) con sede all'estero fa perfezionare un bene sul territorio svizzero, incaricando il perfezionatore o rifinitore svizzero (B) che esegue questo lavoro di spedire successivamente il bene perfezionato al suo acquirente (C) sul territorio svizzero. In questo caso, A esegue una fornitura sul territorio svizzero, che comporta, di principio, l'imposta sull'acquisto per il destinatario delle sue forniture (art. 45 cpv. 1 lett. c LIVA), tranne se rinuncia all'esenzione dall'assoggettamento all'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero (art. 10 cpv. 2 lett. b LIVA). Nella dichiarazione doganale all'importazione, l'impresa con sede all'estero (A) va indicata come importatore e il perfezionatore o rifinitore svizzero (B) come destinatario. L'imposta sull'importazione è riscossa sul valore di mercato del bene importato sino al luogo di destinazione in territorio svizzero (art. 54 cpv. 1 lett. g e cpv. 3 LIVA) [...] ».*

Più concretamente, viste le spiegazioni fornite dalle parti, essa ha ritenuto la società ricorrente quale legittima importatrice dei trenta invii intervenuti tra il 29 settembre 2010 e il 21 marzo 2011 qui litigiosi, essendo l'unica a poterne effettivamente disporre economicamente subito dopo l'importazione. Secondo lo schema qui sopra, la ricorrente andrebbe considerata quale impresa con sede all'estero (A) che ha importato le merci in Svizzera per farle rifinire da un rifinitore svizzero (B), ovvero la società svizzera, senza riesportazione. A sua volta, la società svizzera andrebbe considerata quale destinataria per quanto riguarda le formalità doganali. Questa evenienza confermerebbe l'inapplicabilità della procedura di riporto del pagamento dell'imposta alla fattispecie (cfr. decisione impugnata, consid. 3.5 e 4.2).

**6.1.2** Di avviso contrario, la società ricorrente ritiene il punto n. 7.5 dell'Info IVA 06 come inapplicabile alla fattispecie, in quanto esso concernerebbe il regime del traffico di perfezionamento attivo richiedente per la sua applicazione l'appartenenza delle merci ad una persona domiciliata fuori dal territorio doganale. In concreto, le merci in questione apparterebbero però alla succursale svizzera domiciliata nel territorio doganale. In questo caso, si sarebbero dovuti applicare piuttosto i principi del regime del traffico di perfezionamento passivo. Sennonché non vi sarebbe stato alcun perfezionamento, l'entità dei lavori eseguiti dalla società svizzera essendo del tutto secondario e irrilevante (reimballaggio e pulizia), a volte neppure necessario e non di natura ad interrompere l'importazione diretta verso la succursale svizzera. L'applicazione dello schema proposto dall'autorità inferiore dovrebbe poi contemplare quale conseguenza logica quella di assoggettare (B), quindi la società svizzera, quale destinatario secondo i principio dell'imposta sull'acquisto (art. 45 cpv. 1 lett. c LIVA), ed esentare quindi la ricorrente da un assoggettamento obbligatorio all'IVA. Invece, negando la possibilità di applicare un'importazione da parte della succursale svizzera, si otterrebbe la curiosa deprecabile conseguenza di coinvolgere la ricorrente tramite una presunta responsabilità solidale per un'errata applicazione

del processo di importazione con la procedura di riporto. A suo avviso, seguire tale strada per il semplice fatto che la società svizzera non sarebbe più solvibile, sarebbe arbitrario e irrispettoso della sua situazione economica (cfr. ricorso 22 maggio 2017, punto n. 2.2).

In tali circostanze, essa ritiene che andrebbe piuttosto applicato il punto n. 3.2.4 della pubblicazione sull'IVA n. 52.25 dell'AFD denominata « Luogo della fornitura e importatore all'atto dell'importazione », secondo cui:

*« [...] Un acquirente svizzero B ordina un bene presso il fornitore estero A e lo consegna all'addetto al perfezionamento svizzero C a scopo di perfezionamento a cottimo. L'acquirente B trasporta personalmente il bene dal fornitore A all'addetto al perfezionamento C oppure incarica un terzo (p. es. spedizioniere o trasportatore). Dato che l'acquirente svizzero B non vende il bene all'addetto al perfezionamento C e pertanto non esegue una fornitura dal punto di vista fiscale, non vi è alcuna operazione a catena. Lo stesso vale se l'acquirente B cede gratuitamente al cliente C il bene acquistato dal fornitore A. L'operazione tra il fornitore estero A e l'acquirente B conduce all'importazione del bene. B deve quindi essere indicato nella dichiarazione doganale quale importatore e C quale destinatario [...] ».*

Di fatto, secondo lo schema qui sopra, la succursale svizzera andrebbe considerata quale acquirente svizzero B, la società ricorrente quale fornitore A e la società svizzera quale addetto al perfezionamento svizzero C. Sarebbe dunque l'operazione tra la società svizzera (fornitore estero A) e la succursale svizzera (acquirente svizzero B) ad avere condotto all'importazione. La succursale svizzera (acquirente svizzero B) andrebbe dunque indicata nella dichiarazione doganale quale importatore e la società svizzera (addetto al perfezionamento svizzero C) quale destinatario. In tal modo la procedura di riporto del pagamento dell'imposta sarebbe stata applicata correttamente ai trenta invii intervenuti tra il 29 settembre 2010 e il 21 marzo 2011 qui litigiosi (cfr. ricorso 22 maggio 2017, punto n. 2.3).

## **6.2**

**6.2.1** In proposito, il Tribunale osserva dapprima, come giustamente censurato dalla società ricorrente, che dal punto di vista della sistematica della « Info IVA 06 Luogo della prestazione » dell'AFC, il punto n. 7.5 relativo all'importazione di beni a scopo di perfezionamento senza riesportazione è ubicato nella sezione 7 relativa al traffico di perfezionamento a cottimo. Secondo il punto n. 7.1 della predetta Info IVA 06:

*« [...] il traffico di perfezionamento comprende l'importazione e l'esportazione di beni per la lavorazione, trasformazione o riparazione. Il concetto di perfezionamento include quindi non solo il perfezionamento propriamente detto [...], bensì anche la riparazione o il riempimento e l'imballaggio dei beni [...] ».*

Dal punto di vista giuridico, il regime del traffico di perfezionamento attivo serve ad introdurre temporaneamente nel territorio doganale delle merci straniere per essere lavorate, trasformate o riparate in esenzione parziale o totale dai tributi doganali (cfr. art. 12 LD; art. 40 OD). La condizione di detto regime è la successiva riesportazione della merce. Il regime del traffico di perfezionamento passivo serve invece ad esportare temporaneamente delle merci svizzere nel territorio doganale estero per essere lavorate, trasformate o riparate in esenzione parziale o totale dai tributi doganali (cfr. art. 13 LD; art. 45 OD). La condizione di detto regime è la successiva reimportazione della merce in Svizzera (cfr. per i dettagli, sentenze del TAF A-6860/2017 del 9 agosto 2018 consid. 4 e 5 [perfezionamento passivo]; A-510/2011 del 14 agosto 2012 consid. 2.4 – 2.6 [perfezionamento attivo]; IVO GUT, in: Zollgesetz, n. 1 segg. ad art. 59 LD e n. 1 segg. ad art. 60 LD).

**6.2.2** Ora, come già sottolineato dal Tribunale (cfr. consid. 5.3 del presente giudizio), nel caso concreto la succursale svizzera ha esportato in maniera definitiva delle materie prime (metalli preziosi) a destinazione della società ricorrente in Italia, affinché quest'ultima provvedesse alla loro trasformazione in componenti orologiere. Formalmente dette esportazioni non sono intervenute in applicazione del regime del traffico di perfezionamento passivo, tant'è che né la succursale svizzera, né la ricorrente ne rivendicano qui l'applicazione. In tale frangente, dette operazioni vanno considerate come concluse dal punto di vista dell'imposizione doganale.

A loro volta, così come già evidenziato dal Tribunale (cfr. consid. 5.5 del presente giudizio), le lavorazioni ultimate dalla società ricorrente, oggetto dei trenta invii intervenuti tra il 29 settembre 2010 e il 21 marzo 2011, sono di fatto poi state da lei importate in maniera definitiva a destinazione della società svizzera, affinché quest'ultima provvedesse – su sua esplicita richiesta e a sue spese – ad effettuare un ultimo controllo, le eventuali rifiniture e il reimballaggio a garanzia della qualità richiesta dalla succursale svizzera. Solo una volta effettuate le rifiniture dalla società svizzera, le merci sono in seguito state consegnate alla succursale svizzera. Chi ha dato il mandato alla società svizzera di effettuare dette rifiniture non è la succursale svizzera, bensì la società ricorrente. Dal punto di vista fiscale le rifiniture e l'imballaggio costituiscono chiaramente delle operazioni assimilabili ad un perfezionamento ai sensi del punto n. 7.1 dell'Info IVA 06. Vero è che formalmente dette importazioni non sono intervenute in applicazione del regime del traffico di perfezionamento attivo, non essendoci stata alcuna reimportazione verso l'Italia, così come giustamente rilevato dalla stessa ricorrente. Del resto, per queste trenta importazioni nelle

relative dichiarazioni doganali è stata rivendicata l'applicazione della procedura di riporto del pagamento dell'imposta ex art. 63 LIVA (cfr. atto n. 5.1 dell'inc. DGD).

Ciononostante, non si può però negare che nella presente fattispecie ci si trova dinanzi a trenta importazioni di beni a scopo di perfezionamento senza riesportazione ai sensi del punto n. 7.5 dell'Info IVA 06, così come correttamente sancito dall'autorità inferiore. Più concretamente, la società ricorrente (impresa [A] con sede all'estero) ha fatto perfezionare le sue lavorazioni in metalli preziosi sul territorio svizzero dalla società svizzera (perfezionatore/rifinitore svizzero [B]), incaricandola di spedire successivamente i beni perfezionati alla succursale svizzera (acquirente [C] sul territorio svizzero). A mente del Tribunale, detta fattispecie trova pertanto qui applicazione. Come già evidenziato in precedenza, in tali circostanze, che le tre società interessate abbiamo o meno voluto detta situazione, è qui ininfluyente, le stesse dovendo accettare le conseguenze fiscali delle loro scelte organizzative (cfr. consid. 5.5 del presente giudizio). Può anche darsi che secondo quanto convenuto tra loro, la succursale svizzera sia sempre stata considerata quale proprietaria delle merci in questione per tutto il processo di lavorazione e perfezionamento dei metalli preziosi. Ciò non toglie tuttavia che, dal punto di vista meramente del diritto doganale, qui unico pertinente, è la società ricorrente ad aver provocato l'importazione a destinazione della società svizzera e non la succursale svizzera.

Ne discende che nelle dichiarazioni doganali andava invero indicata la società ricorrente quale importatrice e la società svizzera quale destinataria. In tali circostanze, la succursale svizzera non può e non poteva dunque essere considerata quale importatrice. Quanto precede non fa pertanto che confermare ulteriormente l'inapplicabilità della procedura di riporto del pagamento dell'imposta ex art. 63 LIVA alle trenta importazioni qui litigiose (cfr. consid. 5.5 del presente giudizio).

**6.2.3** Vero è che il punto n. 7.5 dell'Info IVA 06 sancisce che se la fattispecie ivi descritta si realizza, allora bisogna considerare che:

*« [...] A esegue una fornitura sul territorio svizzero, che comporta, di principio, l'imposta sull'acquisto per il destinatario delle sue forniture (art. 45 cpv. 1 lett. c LIVA), tranne se rinuncia all'esenzione dall'assoggettamento all'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero (art. 10 cpv. 2 lett. b LIVA) [...] ».*

Tuttavia, non va qui dimenticato che oggetto della riscossione posticipata concernente le trenta importazioni intervenute tra il 29 settembre 2010 e il 21 marzo 2011 è unicamente l'IVA all'importazione qui elusa, a seguito

dell'applicazione erronea della procedura di riporto del pagamento dell'imposta ex art. 63 LIVA. Un'eventuale ripresa fiscale in rapporto operazioni puramente interne dal punto di vista dell'IVA (imposta sull'acquisto) compete semmai all'AFC e non all'AFD. Ora, come verrà precisato successivamente dal Tribunale in dettaglio (cfr. consid. 8.2 del presente giudizio), la ricorrente è concretamente tenuta al pagamento posticipato dell'IVA all'importazione in virtù dell'art. 12 DPA. Che la ricorrente abbia o meno eseguito una fornitura sul territorio svizzero, nulla cambia al fatto ch'essa è tenuta al pagamento posticipato ex art. 12 DPA qui in oggetto.

**6.2.4** Inoltre, come rettamente sancito dall'autorità inferiore, il punto n. 3.2.4 della pubblicazione sull'IVA n. 52.25 dell'AFD denominata « Luogo della fornitura e importatore all'atto dell'importazione » non trova invece qui chiaramente applicazione, nella misura in cui esso presuppone che la succursale svizzera (acquirente svizzero B) abbia mantenuto il controllo su tutto il processo di importazione e perfezionamento della merce, ovvero anche sulle operazioni intervenute tra la ricorrente (fornitore estero A) e la società svizzera (addetto al perfezionamento svizzero C). Ora però, come visto, non è la succursale svizzera ad avere ordinato alla società svizzera di procedere ad un ultimo controllo delle lavorazioni, bensì la stessa ricorrente che le ha effettuate (cfr. consid. 5.5 del presente giudizio).

## 7.

In definitiva, visto tutto quanto suesposto (cfr. consid. 5 e 6 del presente giudizio), il Tribunale giunge alla conclusione che l'applicazione della procedura di riporto del pagamento dell'imposta ex art. 63 LIVA è stata rivendicata a torto per le trenta importazioni intervenute tra il 29 settembre 2010 e il 21 marzo 2011, la succursale svizzera – titolare dell'autorizzazione ad applicare la predetta procedura – non potendo essere considerata quale legittima importatrice della merce.

La presente fattispecie – così come constatata dalle autorità doganali – configura chiaramente un'infrazione alla legislazione amministrativa federale, nella misura in cui la rivendicazione e l'ottenimento a torto dell'applicazione della procedura di riporto del pagamento dell'imposta ex art. 63 LIVA costituisce oggettivamente una sottrazione d'imposta ai sensi dell'art. 96 cpv. 4 lett. a LIVA. In tale frangente, sulla base dell'art. 12 DPA s'impone la riscossione posticipata dell'IVA all'importazione qui elusa (cfr. consid. 4.4 del presente giudizio). Su questo punto, la decisione impugnata va dunque qui confermata e il ricorso conseguentemente respinto.

## **8.**

Ciò appurato, il Tribunale deve ancora determinare se la società ricorrente rientra o meno nella cerchia delle persone tenute al pagamento posticipato ai sensi dell'art. 12 DPA (cfr. consid. 4.4 del presente giudizio).

### **8.1**

**8.1.1** Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore ha ritenuto la società ricorrente come appartenente alla cerchia di persone effettivamente all'origine dell'entrata in Svizzera dei beni. Essa sarebbe la persona che avrebbe dato luogo alle importazioni in questione, avendo dato il mandato di lavorazione finale alla società svizzera e avendo incaricato la ditta di spedizioni di trasportare le lavorazioni presso quest'ultima e poi presso la succursale svizzera. La società ricorrente corrisponderebbe dunque alla persona che ha fatto trasportare le merci attraverso il confine doganale. In quanto debitrice dei tributi all'importazione ex art. 70 LD e ex art. 51 LIVA, essa apparterebbe ipso facto alla cerchia dei debitori di cui all'art. 12 cpv. 2 DPA. Il suo indebito profitto risiederebbe proprio nel mancato pagamento dei tributi d'entrata. La società ricorrente risponderebbe del pagamento a posteriori dell'IVA in questione solidalmente con la succursale svizzera, che andrebbe qualificata di mandante (cfr. decisione impugnata, consid. 6.2).

**8.1.2** Di avviso contrario, la ricorrente ritiene che l'autorità inferiore non avrebbe approfondito gli elementi permettenti d'applicare l'art. 12 DPA. A difetto di un indebito profitto ai sensi dell'art. 12 cpv. 2 DPA e di qualsiasi vantaggio da lei conseguito dalla mancata riscossione dell'IVA all'importazione in oggetto, la stessa non sarebbe tenuta in alcun modo al suo pagamento. In ogni caso, non le sarebbe imputabile una responsabilità solidale ex art. 12 cpv. 3 DPA, non essendo in presenza di un giudizio penale che la condannerebbe in tal senso (cfr. ricorso 22 maggio 2017, punto n. 2.4).

### **8.2**

**8.2.1** In proposito, il Tribunale ribadisce che l'art. 12 cpv. 1 DPA trova applicazione indipendentemente dalla punibilità di una determinata persona, purché si sia in presenza di un'infrazione alla legislazione amministrativa fiscale, come in concreto. In virtù dell'art. 12 cpv. 2 DPA, la persona obbligata al pagamento ex artt. 26 e 70 cpv. 2 LD è tenuta al pagamento posticipato quand'anche essa non abbia invero fruito di alcun indebito profitto, la sussistenza dell'infrazione essendo nel suo caso sufficiente (cfr. consid. 4.4 del presente giudizio). Ora, come anche rilevato dall'autorità inferiore (cfr. consid. 8.1.1 del presente giudizio), l'indebito profitto è qui costituito dalla mancata riscossione dell'IVA all'importazione. Che la società ricorrente abbia o meno fruito di detto indebito profitto è qui irrilevante.

Detto ciò, è innegabile che è la ricorrente ad aver provocato l'importazione definitiva della merce contenuta nei trenta invii, in particolare il suo trasporto attraverso il confine doganale presso la società svizzera per il controllo finale, le eventuali rifiniture e il reimpaccaggio. Giusta l'art. 70 cpv. 2 lett. a LD, la ricorrente risulta chiaramente debitrice dell'IVA all'importazione ed appartiene pertanto ipso facto alla cerchia dei debitori tenuti al pagamento posticipato ex art. 12 cpv. 2 DPA (cfr. consid. 4.2.2 e 4.4 del presente giudizio). Nella misura in cui la merce è però stata importata in Svizzera a destinazione finale della succursale svizzera, anch'essa – quale mandante – risulta debitrice dell'IVA all'importazione ex art. 70 cpv. 2 lett. c LD, sicché appartiene pure ipso facto alla cerchia dei debitori tenuti al pagamento posticipato ex art. 12 cpv. 2 DPA (cfr. consid. 4.2.2 seg. e 4.4 del presente giudizio). In quanto tali, la società ricorrente e la succursale svizzera risultano solidalmente responsabili del pagamento posticipato in oggetto (cfr. art. 70 cpv. 3 LD; consid. 4.2.3 del presente giudizio).

**8.2.2** Al riguardo, va poi ancora precisato che la ricorrente risponde del pagamento posticipato sulla base dell'art. 12 cpv. 2 DPA e non dell'art. 12 cpv. 3 DPA. A conoscenza del Tribunale, non si è qui in ogni caso – e nemmeno viene preteso dalle parti – in presenza di un giudizio penale che potrebbe fondare l'applicazione dell'art. 12 cpv. 3 DPA (cfr. in proposito, [tra le tante], sentenze del TAF A-3056/2015 del 22 dicembre 2016 consid. 5.6.5; A-3798/2009 del 27 marzo 2012 consid. 5.2.6). Ciò non impedisce ovviamente alla ricorrente – qualora lo dovesse ritenere necessario – d'intentare la via civile per fare valere il proprio diritto di regresso nei confronti della succursale svizzera, debitrice solidale dell'IVA all'importazione in oggetto (cfr. consid. 4.2.3 del presente giudizio).

## **9.**

Stabilito l'obbligo di pagamento a posteriori ex art. 12 DPA, il Tribunale deve ora verificare la correttezza del calcolo effettuato dalle autorità doganali per stabilire l'importo totale dei tributi d'entrata dovuti dalla ricorrente.

### **9.1**

**9.1.1** Nella decisione impugnata, l'autorità inferiore – alla stregua della SA Lugano che l'ha preceduta – ha ritenuto che le trenta importazioni effettuate tra il 29 settembre 2010 e il 21 marzo 2011 non sarebbero avvenute sulla base di un contratto di vendita o d'appalto tra la società ricorrente e la succursale svizzera. Esse sarebbero infatti avvenute sulla base di un mandato, dato dalla società ricorrente alla società svizzera di procedere a una lavorazione sui beni in questione, prima di fornirli alla succursale svizzera. Essa ha poi ritenuto come esclusa un'esenzione dall'IVA ai sensi

dell'art. 53 cpv. 1 lett. k LIVA per le materie prime (metalli preziosi) fornite dalla succursale svizzera alla ricorrente. Dette materie prime sarebbero state definitivamente esportate a destinazione della ricorrente e non sarebbero state oggetto di formalità doganali per l'esportazione temporanea né dichiarate per il regime del perfezionamento passivo. Le materie prime non rientrerebbero pertanto nella base di calcolo dell'IVA all'importazione. Secondo l'art. 52 LIVA, l'art. 54 cpv. 1 lett. g, cpv. 3 e 4 LIVA, nonché l'art. 55 cpv. 1 LIVA, l'IVA da riscuotere posticipatamente ammonterebbe all'8% del valore di mercato dei beni al momento della loro importazione, fino alla consegna alla società svizzera. Questo valore di mercato sarebbe composto dal valore delle materie prime e da quello delle prestazioni della ricorrente. Le prestazioni della società svizzera fatturate al suo mandante, ovvero la società ricorrente, soggiacerebbero all'imposta sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero. Il loro valore non rientrerebbe dunque nella base di calcolo dell'IVA sull'importazione. L'obbligo di pagamento posticipato ammonterebbe a complessivi 271'975.65 franchi, oltre accessori, così come calcolati dalla SA Lugano nell'allegato I alla decisione sull'obbligo di pagamento del 25 febbraio 2016 (cfr. atto n. 33 dell'inc. DGD; decisione impugnata, consid. 5.2).

**9.1.2** Di avviso contrario, nel proprio ricorso la società ricorrente si è limitata ad indicare che se il punto n. 7.5 dell'Info IVA 06 venisse applicato come richiesto dall'autorità inferiore, ovvero ammettendo un'importazione a pera della ricorrente con l'indicazione della società svizzera come primo luogo di destinazione, allora il controvalore da imporre dovrebbe essere quello della presunta lavorazione dei metalli preziosi tra le parti, così come indicato al punto n. 3.1.2 della pubblicazione sull'IVA n. 52.25 dell'AFD denominata « Luogo della fornitura e importatore all'atto dell'importazione »:

*« [...] L'imposta sull'importazione del bene è calcolata sulla controprestazione al luogo di destinazione in territorio svizzero che l'acquirente B deve versare al fornitore A (fattura di A a B) [...] ».*

**9.2** Al riguardo il Tribunale osserva innanzitutto, come di fatto la società ricorrente si sia limitata a contestare il metodo di calcolo dell'IVA all'importazione, senza tuttavia esprimersi in merito ai singoli importi ritenuti dalle autorità doganali. In tale contesto, l'esame del Tribunale si limiterà anch'esso all'esame del metodo di calcolo ritenuto dall'autorità inferiore e dalla SA Lugano che l'ha preceduta (cfr. consid. 2.2 del presente giudizio). Ciò premesso, come già constatato in precedente, trova qui applicazione il punto n. 7.5 relativo all'importazione di beni a scopo di perfezionamento senza riesportazione di cui alla « Info IVA 06 Luogo della prestazione » dell'AFC (cfr. consid. 6.2.2 del presente giudizio). Ora, il punto n. 7.5 prevede che:

« [...] [l]’imposta sull’importazione è riscossa sul valore di mercato del bene importato sino al luogo di destinazione in territorio svizzero [...] ».

Ne discende che il calcolo effettuato dalle autorità doganali sulla base di quanto precede appare qui corretto e va pertanto qui confermato. Da un esame sommario dell’allegato I accluso alla decisione sull’obbligo di pagamento del 25 febbraio 2016 della SA Lugano (cfr. atto n. 33 dell’inc. DGD) che espone in dettaglio gli importi e gli elementi ritenuti dalle autorità doganali per il calcolo dell’IVA all’importazione relativa alle trenta importazioni effettuate tra il 29 settembre 2010 e il 21 marzo 2011 sulla base di quanto precede, il Tribunale non intravede poi alcun errore manifesto. In tale contesto, contrariamente a quanto sostenuto dalla società ricorrente, il punto n. 3.1.2 della pubblicazione sull’IVA n. 52.25 dell’AFD denominata « Luogo della fornitura e importatore all’atto dell’importazione », non trova invece qui applicazione. Come indicato dall’autorità inferiore (cfr. consid. 9.1.1 del presente giudizio), le prestazioni fatturate dalla società svizzera alla ricorrente soggiacciono di principio all’IVA sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero (imposta sull’acquisto). In quanto tali, esse potrebbero fare l’oggetto di una ripresa fiscale da parte dell’AFC. Esse non rientrano tuttavia nel calcolo dell’IVA all’importazione oggetto della presente riscossione posticipata. Visto quanto precede, il Tribunale non intravede alcun valido motivo per discostarsi dal calcolo eseguito dalle autorità doganali, che va pertanto qui confermato integralmente. Anche su questo punto il ricorso va pertanto respinto.

## 10.

Non da ultimo, il Tribunale deve ancora verificare se nel caso concreto la società ricorrente può beneficiare della protezione della buona fede.

**10.1** Il principio della buona fede, ancorato all’art. 2 CC nonché all’art. 9 Cost. e valido per l’insieme dell’attività dello Stato, conferisce all’amministrato, a certe condizioni, il diritto di esigere dalle autorità che si conformino alle promesse o alle assicurazioni fattegli e che non tradiscano la fiducia posta in esse (cfr. DTF 141 V 530 consid. 6.2; 131 II 627 consid. 6.1; 130 I 26 consid. 8.1; [tra le tante] sentenze TAF A-4158/2017 del 4 aprile 2017 consid. 4.1.1; A-2878/2013 del 21 novembre 2013 consid. 5.3 con rinvii). Esso contraddistingue pure i rapporti tra le autorità fiscali e il contribuente; il diritto fiscale è tuttavia dominato dal principio della legalità, di modo che il principio della buona fede risulta avere in questo ambito un’influenza più limitata, soprattutto nei casi in cui vi entri in collisione (cfr. art. 5 Cost.; DTF 142 II 182 consid. 2.2.1; 139 II 460 consid. 2.1; 131 II 627 consid. 6.1; [tra

le tante] sentenze del TAF A-4158/2017 del 4 aprile 2017 consid. 4.1.3 con rinvii; A-7148/2010 del 19 dicembre 2012 consid. 7.1).

Tale principio si suddivide in tre corollari: il divieto di comportamento contraddittorio, il divieto dell'abuso di diritto e la protezione della fiducia (cfr. sentenza del TAF A-5453/2009 del 6 aprile 2010 consid. 7.1). Secondo la giurisprudenza, un'indicazione o una decisione dell'amministrazione possono obbligare quest'ultima ad acconsentire ad un amministrato di appellarsi, quand'anche esse risultassero errate, a condizione che (a) l'autorità sia intervenuta in una situazione concreta nei confronti di una persona determinata, (b) che abbia agito nei limiti delle sue competenze o presunte tali, (c) che l'amministrato non abbia potuto rendersi conto immediatamente dell'erroneità dell'indicazione ricevuta, (d) che in base a tale indicazione quest'ultimo abbia preso disposizioni concrete alle quali egli non potrebbe rinunciare senza subire un pregiudizio, infine (e) che la regolamentazione in materia non sia cambiata posteriormente al momento in cui l'autorità ha formulato il suo avviso (cfr. DTF 141 V 530 consid. 6.2; 137 I 69 consid. 2.5.1; 131 II 627 consid. 6.1 con rinvii; [tra le tante] sentenze del TAF A-4158/2017 del 4 aprile 2017 consid. 4.1.1 con rinvii; A-2878/2013 del 21 novembre 2013 consid. 5.3 con rinvii).

**10.2** Nel proprio gravame, la società ricorrente invoca la protezione della buona fede, sottolineando che la succursale svizzera, titolare dell'autorizzazione ad applicare la procedura di riporto del pagamento dell'imposta rilasciata dall'AFD, l'avrebbe sempre applicata in buona fede, non nutrendo dubbio alcuno sull'eventuale erroneità dell'informazione ricevuta e mantenendo un comportamento lineare e coerente con la compilazione dei trenta bollettini doganali così come se il modo di procedere (ovvero la procedura di riporto) fosse corretta. La mancata applicazione della predetta procedura comporterebbe per lei e la succursale svizzera un danno evidente, dovendo le stesse pagare la cifra richiesta dall'AFD con i conseguenti interessi (cfr. ricorso 22 maggio 2017, punto n. 2.5).

**10.3** In proposito, il Tribunale rileva – alla stregua dell'autorità inferiore (cfr. decisione impugnata, consid. 7) – come di fatto non sussista alcun caso di protezione della buona fede. Innanzitutto si constata come di fatto la ricorrente non faccia che invocare la buona fede della succursale svizzera e non la sua. Sennonché, la ricorrente non può trarre alcuna protezione dalla buona fede di un terzo. Già per questo motivo, detta censura andrebbe qui respinta. Ciò posto, va poi rilevato che in ambito doganale il principio dell'autodichiarazione pone nei confronti degli assoggettati all'obbligo di dichiarazione un dovere accresciuto di diligenza. Essi non possono

invocare l'ignoranza della legge per proteggersi avverso una dichiarazione doganale incorretta, rispettivamente indicare di aver compilato in buona fede la dichiarazione doganale richiedendo l'applicazione di un determinato regime doganale, rimproverando alle autorità doganali di non averle rese attente al riguardo (cfr. consid. 4.1.3 del presente giudizio). Quand'anche la ricorrente e la succursale svizzera siano state di buona fede nel compilare le dichiarazioni doganali, resta il fatto ch'esse hanno continuato ad applicare la procedura di riporto del pagamento dell'imposta, senza mai sincerarsi presso le competenti autorità della correttezza delle suddette operazioni. Detta censura non può pertanto che essere respinta.

#### **11.**

Per quanto attiene infine alla censura secondo cui per la Confederazione non sarebbe derivato alcun danno dalla mancata riscossione dell'IVA all'importazione e che la decisione impugnata avrebbe per conseguenza un doppio assoggettamento per la stessa fattispecie (cfr. ricorso 22 maggio 2017, punto n. 2.6), il Tribunale rileva – alla stregua dell'autorità inferiore (cfr. decisione impugnata, consid. 5.1) – come l'IVA all'importazione e l'IVA sulle prestazioni eseguite sul territorio svizzero siano due imposizioni ben distinte, con oggetti diversi e riscosse da autorità differenti, ovvero l'AFD nel primo caso e l'AFC nel secondo caso. Ora, nel caso concreto, la decisione impugnata concerne l'IVA all'importazione riscossa a posteriori dall'AFD e non l'IVA sulle prestazioni intervenute in territorio svizzero. Dal consid. 11 della decisione impugnata risulta poi chiaramente che l'AFC è stata debitamente informata dall'autorità inferiore in merito alla riscossione posticipata dell'IVA all'importazione. In tale frangente non è ravvisabile alcuna doppia imposizione, come invece fatto valere dalla ricorrente. Anche detta censura non può pertanto che essere qui respinta.

#### **12.**

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. del regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in 7'000 franchi (cfr. art. 4 TS-TAF), importo che verrà detratto interamente dall'anticipo spese di 7'000 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 7'000 franchi sono poste a carico della ricorrente. Alla crescita in giudicato del presente giudizio, tale importo verrà interamente dedotto dall'anticipo spese di 7'000 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)

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). 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: