**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**



Corte I
A-3776/2010

# Sentenza del 16 agosto 2012

Composizione

Giudice Michael Beusch (presidente del collegio),
giudice Pascal Mollard, giudice Markus Metz,
cancelliera Frida Andreotti.

Parti

**Comune di Campione d'Italia**,
Piazza Maestri Campionesi, I-22060 Campione d'Italia,
patrocinato dall'avv. …,
ricorrente,

contro

**Direzione del circondario Lugano (DC),**
Via Pioda 10, Casella postale 5525, 6901 Lugano,
patrocinata dalla Direzione generale delle dogane (DGD),
Divisione principale Diritti e tributi,
Monbijoustrasse 40, 3003 Berna,
autorità inferiore.

Oggetto

IVA; imposta sugli autoveicoli.

## Fatti:

**A.**
Campione d'Italia è situato sulla sponda del lago Ceresio che fronteggia quella di Lugano. Interamente circondato da territorio svizzero, il Comune è un'enclave italiana, parte integrante della Repubblica Italiana, provincia di Como della regione Lombardia che si estende per 1 kmq sulla terra-ferma e per 1,5 kmq sulle acque del lago Ceresio. Tra il comune limitrofo svizzero di Bissone e Campione d'Italia non esiste un valico doganale.

**B.**
Il Comune di Campione d'Italia (in seguito: Comune), per il tramite della Polizia locale, ha presentato in data 22 luglio 2009 una domanda di immissione in libera pratica, in esenzione di tributi, di due autovetture destinate al proprio servizio di Polizia. I veicoli erano stati acquistati presso A._____ Garage, Lugano (di seguito: Garage). Ad occuparsi nelle operazioni di importazione per la tentata vendita in regime di ammissione temporanea, con dichiarazioni per l'ammissione temporanea modulo 11.73 n. 641 del 15 giugno 2009 e n. 662 del 21 luglio 2009 dell'ufficio doganale Aarau, fu la B._____ AG, Schinznach-Bad.

**C.**
L'11 agosto 2009 il Comune di Campione d'Italia, per il tramite della Polizia locale, ha trasmesso alla Direzione del circondario di Lugano (di seguito: DC) i Protocolli n. 369/2009 e n. 374/2009 tramite i quali riconosce al Garage A._____ l'eventuale debito relativo all'IVA e all'imposta sugli autoveicoli, anticipata in via cautelativa, nello sdoganamento provvisorio dei veicoli (cfr. Prot. n. 369/2009) e rivendica il riconoscimento dello *status* di territorio extradoganale e di territorio non integrato nel sistema doganale elvetico (cfr. Prot. n. 374/2009).

**D.**
Le due autovetture sono state immesse in libera pratica tramite le imposizioni provvisorie 11.31/110000 544800 del 14 agosto 2009 (a scarico del modulo 11.73 n. 641) e 11.31/110000 552200 del 24 agosto 2009 (a scarico del modulo 11.73 n. 662). Con imposizione provvisoria 11.31/110000 544800 sono stati riscossi provvisoriamente complessivi fr. 2'486.85. Tale importo comprende la tassa per la stesura dei documenti di fr. 22.--, la tassa per l'autentificazione del rapporto di perizia modulo 13.20A di fr. 7.--, l'imposta sugli autoveicoli di fr. 825.90 e l'IVA per fr. 1'631.95. Con imposizione provvisoria 11.31/110000 552200 sono stati

ulteriormente riscossi fr. 2'336.55 comprensivi della tassa per la stesura dei documenti di fr. 22.--, la tassa per l'autentificazione del modulo 13.20A di fr. 7.--, l'imposta sugli autoveicoli di fr. 775.40 e l'IVA di fr. 1'532.15.

**E.**
Il 12 aprile 2010 è pervenuto allo scrivente Tribunale un ricorso inoltrato dall'Azienda Turistica di Campione d'Italia contro una decisione resa dalla DC il 24 febbraio 2010 dai contenuti simili a quelli oggetto del presente giudizio. A tale procedura è stato assegnato il numero di ruolo A-2411/2010.

**F.**
Con decisione 26 aprile 2010, la DC ha respinto la domanda del Comune di immissione in libera pratica, in esenzione di tributi, dei due autoveicoli importati da B._____ AG, Schinznach-Bad. Le predette imposizioni provvisorie 11.31/110000 544800 e 11.31/110000 552200 sarebbero quindi divenute definitive ad avvenuta crescita in giudicato della decisione.

**G.**
Per il tramite del suo patrocinatore, il Comune di Campione d'Italia (di seguito: ricorrente) è insorto contro tale decisione con ricorso 25 maggio 2010 davanti al Tribunale amministrativo federale. Protestando tasse, spese e ripetibili, esso postula l'accoglimento del proprio gravame con il conseguente annullamento della decisione impugnata resa dalla DC. Nell'allegato ricorsuale il ricorrente, postulando la congiunzione della presente causa con l'incarto di cui al numero di ruolo A-2411/2010 (cfr. lettera E che precede), contesta segnatamente che in materia di IVA abbia potuto consolidarsi una consuetudine derogatoria dei principi che istituiscono l'ordinamento internazionale in materia di esercizio della sovranità degli Stati. Ritiene quindi che l'AFD non sia competente nella fattispecie e che nella medesima il Promemoria n. 16 dell'AFC debba essere ritenuto applicabile. Contesta parimenti l'assoggettamento del ricorrente dal punto di vista doganale, reputando che Campione d'Italia non può essere considerato come territorio doganale svizzero. Sostiene quindi che in mancanza di un diritto consuetudinario internazionale, la decisione impugnata viola i precetti della legalità e della parità di trattamento, adducendo dipoi che è palese la disparità di trattamento che la decisione impugnata concretizza a sfavore del ricorrente, sia in quanto ente pubblico, sia nei confronti di analoghe strutture attive nel territorio italiano. Reputa infine che le autovetture per la Polizia importate debbano essere considerate alla stregua di merci per organizzazioni di utilità

pubblica e che la ditta B._____ essendosi limitata ad importare dalla Germania i veicoli in questione per venderli al ricorrente, adempie i requisiti legali per ottenere l'imposizione nel regime di ammissione temporanea.

**H.**
Con risposta 30 agosto 2010, la Direzione generale delle dogane (di seguito: DGD) ha postulato il rigetto integrale del ricorso, ribadendo la fondatezza della propria decisione. Riconfermandosi nelle proprie argomentazioni esposte nei precedenti allegati di causa, ha espresso la sua approvazione alla congiunzione con la procedura di cui al numero di ruolo A-2411/2010, ribadendo altresì la competenza decisionale dell'AFD nella fattispecie. Dopo aver presentato il concetto di enclave doganale e discusso in merito all'inapplicabilità del Promemoria n. 16 nel caso concreto, ha illustrato i presupposti sia per ammettere il diritto consuetudinario internazionale, sia per l'assoggettamento all'IVA e al dazio relativo alle vetture importate, contestando parimenti le tesi ricorsuali del ricorrente. Ha parimenti ritenuto che il regime d'ammissione temporanea non fosse applicabile al caso in esame.

**I.**
In data 11 ottobre 2010 il ricorrente ha replicato. Contestando totalmente le tesi presentate dall'autorità inferiore in sede di risposta, ha ribadito la sua posizione, postulando la congiunzione con l'incarto A-2411/2010. Ricordando come l'onere della prova debba essere posto a carico dell'autorità inferiore, ribadisce l'incompetenza decisionale della DC. Contesta nuovamente che Campione d'Italia sia parte del territorio doganale svizzero esponendo come in base alla documentazione prodotta mai si è instaurata una consolidata prassi del diritto consuetudinario internazionale.

**J.**
La DGD ha trasmesso la sua duplica il 10 dicembre 2010. Confermando la propria decisione nonché quanto esposto in sede di risposta, ha aderito alla proposta di congiunzione. Ha dunque contestato recisamente ogni argomentazione invocata dal ricorrente in replica, producendo a sua volta nuova documentazione atta a confutare le tesi ricorsuali.

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

## Diritto:

**1.**

**1.1.** Il Tribunale amministrativo federale è competente per statuire nel merito della vertenza che qui ci occupa in virtù degli artt. 1 e 31 segg. della legge federale del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF; RS 173.32). Fatta eccezione per quanto prescritto direttamente dalla LTAF come pure da normative speciali, la procedura dinanzi alla scrivente autorità giudicante è retta dalla legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA; RS 172.021).

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

**1.3.**

**1.3.1.** L'atto impugnato è una decisione resa dalla DC, fondata sul diritto pubblico federale giusta l'art. 5 PA, che condanna il ricorrente al pagamento a posteriori di dazi doganali nonché di un importo a titolo di IVA e un ulteriore fondato sull'imposta sugli autoveicoli. Comportando il medesimo un onere pecuniario, dato è quindi l'interesse a ricorrere. Da qui la legittimazione del ricorrente (cfr. art. 48 cpv. 1 PA).

**1.3.2.** Quanto all'eccezione di incompetenza decisionale della DC nella fattispecie, sollevata dal ricorrente, si rileva come essa discenda dalla questione volta a sapere se il territorio doganale di Campione debba essere considerato svizzero in base al diritto consuetudinario internazionale. Ciò che verrà discusso in seguito, contestualmente all'esame degli elementi di diritto sostanziale nel giudizio di merito (cfr. consid. 6.5 che segue).

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

**2.**

**2.1.** Il ricorrente chiede la congiunzione dell'incarto oggetto del presente giudizio con la procedura di cui al numero di ruolo A-2411/2010, richiesta alla quale l'autorità inferiore ha aderito.

**2.2.** Per costante giurisprudenza, se le diverse procedure ricorsuali concernono fatti di uguale natura e pongono gli stessi temi di diritto sostanziale, per economia processuale, si giustifica una congiunzione delle cause e la pronuncia di una sola sentenza (cfr. sentenza del Tribunale federale 8C_295/2007 e 8C_327/2007 del 30 maggio 2008; DTF 128 V 124 consid. 1 e riferimenti ivi citati). Nella concreta evenienza, una congiunzione delle due procedure non è tuttavia giustificata. Infatti, se da un lato la problematica giuridica legata all'assoggettamento al dazio doganale e all'IVA è analoga in entrambi i casi sottoposti a giudizio – determinazione dell'appartenenza del territorio doganale di Campione al territorio svizzero in base al diritto consuetudinario – dall'altro le vertenze riguardano importazioni a Campione in un caso di prodotti provenienti dall'Italia e nell'altro dalla Germania, per il tramite di una società svizzera. A differenza dell'importazione di materiale pirotecnico di cui alla procedura A-2411/2010, l'importazione di autoveicoli oggetto della presente procedura, implica dipoi il pagamento ulteriore della relativa imposta. I fatti non sono quindi del tutto simili, così pure l'identità dell'insorgente. Stante quanto precede, i ricorsi verranno trattati singolarmente

**3.**

**3.1.** Il 1° maggio 2007 è entrata in vigore la legge federale del 18 marzo 2005 sulle dogane (LD, RS 631.0) e la relativa ordinanza del 1° novembre 2006 (OD; RS 631.01). Risalendo l'imposizione doganale qui contestata al 2009, esse sono quindi applicabili alla fattispecie.

**3.2.** Il 1° gennaio 2010 sono entrate in vigore la nuova legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20) e la relativa ordinanza del 27 novembre 2009 (OIVA, RS 641.201). Giusta l'art. 112 cpv. 1 LIVA, fatto salvo l'art. 113 LIVA, le disposizioni del diritto anteriore e le loro prescrizioni d'esecuzione rimangono ancora applicabili a tutti i fatti e rapporti di diritto sorti durante la loro validità. Ne consegue che le operazioni effettuate prima del 1° gennaio 2010 restano soggette materialmente alla legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (vLIVA, RU 2000 1300) e all'ordinanza del 29 marzo 2000 ad essa relativa (OLIVA, RU 2000 1347), normative entrate in vigore il 1° gennaio 2001 (art. 94 vLIVA). Nella misura in cui la presente procedura ha per oggetto il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto relativa a un'imposizione avvenuta nel 2009, la medesima soggiace dal punto di vista materiale alla vLIVA e all'OLIVA.

**3.3.** L'imposta sugli autoveicoli è disciplinata dalla legge federale sull'imposizione degli autoveicoli del 21 giugno 1996 (LIAut, RS 641.51) e dalla relativa ordinanza (OIAut, RS 641.511) entrate in vigore il 1° gennaio 1997. Esse sono dunque applicabili alla fattispecie.

**3.4.** Per costante giurisprudenza federale (cfr. DTF 137 V 273 consid. 4.2) la legge è da interpretare in primo luogo procedendo dalla sua lettera (interpretazione letterale). Tuttavia, se il testo non è perfettamente chiaro, se più interpretazioni del medesimo sono possibili, dev'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 su cui essa prende fondamento (interpretazione teleologica). Pure di rilievo è il senso che essa assume nel suo contesto (interpretazione sistematica; DTF 135 II 78 consid. 2.2; DTF 135 V 153 consid. 4.1, DTF 131 II 249 consid. 4.1; DTF 134 I 184 consid. 5.1; DTF 134 II 249 consid. 2.3). 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). Soprattutto nel caso di disposizioni recenti, la volontà storica dell'autore della norma non può essere ignorata se ha trovato espressione nel testo oggetto d'interpretazione (DTF 134 V 170 consid. 4.1 con riferimenti). Occorre prendere la decisione materialmente corretta nel contesto normativo, orientandosi verso un risultato soddisfacente sotto il profilo della *ratio legis*. Il Tribunale federale non privilegia un criterio d'interpretazione in particolare; per accedere al senso di una norma preferisce, pragmaticamente, ispirarsi a un pluralismo interpretativo (DTF 135 III 483 consid. 5.1). Se sono possibili più interpretazioni, dà la preferenza a quella che meglio si concilia con la Costituzione. In effetti, a meno che il contrario non risulti chiaramente dal testo o dal senso della disposizione, il Tribunale federale, pur non potendo esaminare la costituzionalità delle leggi federali (art. 190 Cost.), parte dall'idea che il legislatore federale non propone soluzioni contrarie alla Costituzione (DTF 131 II 562 consid. 3.5, DTF 131 II 710 consid. 4.1; DTF 130 II 65 consid. 4.2).

**4.**

**4.1.** Nel suo gravame, il ricorrente censura l'incompetenza dell'autorità doganale nell'assoggettare alle leggi svizzere formalmente e in maniera vincolante il Comune di Campione d'Italia e ciò vista l'assenza di uno specifico accordo internazionale. Contesta altresì l'asserzione secondo la quale Campione d'Italia debba essere considerato come territorio doga-

nale svizzero per effetto del diritto consuetudinario internazionale e che quindi l'autorità inferiore avrebbe ammesso a torto il principio di imposizione IVA, LD e LIAut. Ritiene che in mancanza di un diritto consuetudinario internazionale, la decisione impugnata viola i precetti della legalità e della parità di trattamento, adducendo dipoi che è palese la disparità di trattamento che la decisione impugnata concretizza a sfavore del ricorrente, sia in quanto ente pubblico, sia nei confronti di analoghe strutture attive nel territorio italiano. Reputa infine che le autovetture per la Polizia importate debbano godere dell'esenzione dal pagamento dei tributi in applicazione della prassi sviluppata dall'autorità inferiore e in considerazione del mutamento del quadro politico-istituzionale internazionale. Ritiene ad ogni modo, che questo tipo di beni sono soggetti all'esenzione siccome trattasi di merci per organizzazioni di utilità pubblica qual è il ricorrente.

**4.2.** Lo scrivente Tribunale procederà ad analizzare l'allegato ricorsuale determinando in primo luogo la legislazione doganale applicabile al territorio di Campione (considd. 5 - 6). Verrà quindi nel seguito discussa la questione relativa all'eventuale esenzione dai dazi doganali (consid. 7), procedendo nel seguito con l'esame dell'aspetto relativo all'assoggettamento all'IVA all'importazione delle autovetture acquistate (consid. 8) per infine terminare con l'analisi dell'imposta sugli autoveicoli (consid. 10).

**5.**

Il ricorrente si duole avantutto dell'applicazione della legislazione svizzera in materia doganale all'importazione delle due autovetture destinate alla Polizia di Campione acquistate, per il tramite di una società svizzera, in Germania.

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

**5.1.1.** La fonte normativa principale del diritto doganale comunitario è il Regolamento CEE 2913/1992, ovverosia il cosiddetto Codice Doganale Comunitario (CDC). Esso regolamenta tutti gli aspetti delle operazioni doganali che si svolgono nell'Unione Europea, elencando parimenti i

principi generali su cui si fonda la legge doganale comunitaria, unitamente al Regolamento CEE 2454/1993 relativo alle Disposizioni di Attuazione al Codice Doganale Comunitario (DAC). Tali regolamenti sono stati modificati negli anni, da ultimo con il Regolamento CE 450/2008 che ha abrogato il Regolamento CEE 2913/1992 e che ha istituito il Nuovo Codice Doganale Comunitario (NCDC), in vigore dallo scorso 24 giugno 2009. A queste fonti principali si affiancano una serie di altri regolamenti, direttive e decisioni degli organismi comunitari che disciplinano diversi aspetti con rilevanza doganale e tributaria (tariffa doganale, accordi preferenziali con Paesi Terzi, restrizioni o divieti all'esportazione o all'importazione, contingenti tariffari, restituzioni all'export, ecc.) soggetti a continue modifiche e aggiornamenti. Un ruolo residuale è invece assegnato alle singole discipline nazionali in materia doganale. In Italia la legge doganale preesistente a quella comunitaria è il Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale del 23 gennaio 1973 n. 43 (T.U.L.D.). Esso regolamenta essenzialmente le procedure relative alle controversie doganali.

**5.1.2.** L'art. 3 NCDC definisce il territorio doganale della Comunità. Con particolare riferimento al territorio della Repubblica Italiana, è precisato segnatamente come il Comune di Campione d'Italia non è compreso nel territorio doganale della Comunità europea. Quanto al T.U.L.D., l'art. 1 definisce il concetto di linea doganale. Con particolare riferimento alla fattispecie, si osserva che l'art. 1 T.U.L.D. ultimo comma sancisce che il confine politico che racchiude il territorio del comune di Campione d'Italia non costituisce linea doganale. Unicamente il territorio circoscritto dalla linea doganale costituisce il territorio doganale (art. 2 primo comma T.U.L.D.). Il Testo Unico precisa dunque che il territorio del comune di Campione d'Italia, nonché le acque nazionali del lago di Lugano racchiuse fra la sponda ed il confine politico doganale, costituiscono dei territori extra-doganali (art. 2 ultimo comma T.U.L.D.).

**5.1.3.** Stante quanto precede, né il NCDC, né il T.U.L.D. considerano Campione come parte del territorio doganale della Comunità europea, rispettivamente della Repubblica Italiana. L'esclusione dal loro territorio doganale e quindi dall'assoggettamento alla loro sovranità fiscale, equivale di conseguenza alla rinuncia a riscuotere tributi doganali.

**5.2.** Alla luce di quanto sopra, si procederà ora nell'esame della legislazione doganale svizzera alfine di determinarne la sua applicabilità alla fattispecie.

**5.2.1.** 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 (art. 21 cpv. 1 LD). La persona soggetta all'obbligo di presentazione in dogana, o il suo mandatario, deve presentare la merce in dogana e dichiararla sommariamente (art. 24 cpv. 1 LD). Entro il termine fissato dall'Amministrazione delle dogane, la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione deve dichiarare per l'imposizione le merci presentate in dogana e dichiarate sommariamente e presentare i documenti di scorta. Nella dichiarazione doganale occorre precisare la destinazione doganale delle merci (art. 25 cpv. 1 e 2 LD). Con la destinazione doganale la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione stabilisce se le merci sono vincolate a un regime doganale, sono introdotte in un deposito franco doganale, sono riesportate fuori del territorio doganale, sono eliminate o distrutte, sono abbandonate a favore della Cassa federale (cfr. art. 27 LD).

**5.2.2.** Il regime di ammissione temporanea delle merci permette di concedere l'esenzione parziale o integrale dal pagamento dei tributi doganali all'importazione di merci estere destinate all'ammissione temporanea in territorio doganale svizzero (cfr. art. 9 cpv. 1 LD, HEINZ SCHREIER, Kommentar zum Zollgesetz, Martin Kocher/Diego Clavadetscher [editori], Berna 2009, n. 3 e segg. *ad* art. 58 LD). Giusta i combinati disposti di cui agli artt. 58 e 9 LD, le merci che sono state introdotte temporaneamente nel territorio doganale o che ne sono state asportate temporaneamente devono essere dichiarate nel regime di ammissione temporanea. Nel regime di ammissione temporanea sono determinati, tra l'altro, i tributi doganali all'importazione o eventuali tributi all'esportazione con obbligo di pagamento condizionato (art. 58 cpv. 2 lett. b LD). Con particolare riferimento al caso di specie, le merci destinate all'ammissione temporanea in territorio doganale sono esenti da dazio, se sono di proprietà di una persona con sede o domicilio al di fuori del territorio doganale (art. 30 cpv. 1 lett. a OD). L'ammissione temporanea dura al massimo due anni, termine che può essere ridotto dall'Amministrazione delle dogane (cfr. art. 30 cpv. 1 lett. c e cpv. 3 OD). Per motivi importanti, anche se non sono adempiute tutte le condizioni, l'Amministrazione delle dogane può autorizzare il regime d'ammissione temporanea (art. 32 OD). Come esposto dall'autorità inferiore (cfr. decisione impugnata, considerazioni pto. 3), in deroga al principio sancito dall'art. 30 cpv. 1 lett. a OD e in base al predetto art. 32 OD, l'Amministrazione delle dogane autorizza gli importatori svizzeri di autovetture a dichiarare nel regime di ammissione temporanea le autovetture che al momento dell'importazione nel territorio doganale

svizzero sono già di loro proprietà. In questi casi il termine di validità dell'ammissione temporanea è ridotto di un anno. Questa possibilità permette a queste ditte di rivendere i veicoli ad una clientela estera (una volta venduti lasceranno il territorio doganale svizzero) senza pagare l'eventuale dazio doganale, l'imposta sugli autoveicoli e l'IVA.

**5.2.3.** Sono reputati territorio doganale svizzero il territorio nazionale svizzero e le enclavi doganali estere, ma non le enclavi doganali svizzere (art. 3 cpv. 1 LD). Le enclavi doganali estere sono i territori esteri inclusi nel territorio doganale per effetto di accordi internazionali o del diritto consuetudinario internazionale (art. 3 cpv. 2 LD). La LD non menziona espressamente le enclavi doganali che siano esse svizzere o estere. Occorre dunque cercare la portata della norma applicando altri metodi di interpretazione che quello letterale (cfr. consid. 3.4 che precede).

**5.2.4.** L'istituzione di un'enclave doganale avviene mediante accordo internazionale (cfr. Trattato di unione doganale conchiuso con il 29 marzo 1923 tra la Confederazione Svizzera e il Principato del Liechtenstein [RS 0.631.112.514] così pure Trattato del 23 novembre 1964 tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica federale di Germania sull'inclusione del Comune di Büsingen am Hochrhein nel territorio doganale svizzero [RS 0.631.112.136]) oppure in base al diritto consuetudinario internazionale. Come recita il Messaggio concernente la nuova legge sulle dogane del 15 dicembre 2003 (FF 2004 485), con l'Italia non esiste un disciplinamento a carattere internazionale sull'inclusione di Campione nel territorio doganale svizzero (FF 2004 509). Ancora oggi alcun accordo internazionale specifico riguardante la situazione dell'enclave è stato sottoscritto tra Confederazione elvetica e Repubblica Italiana e ciò malgrado le numerose negoziazioni avvenute tra le Parti contraenti (come meglio si dirà in seguito, cfr. 6.2.4).

**5.2.5.** Secondo la predetta legislazione doganale elvetica, il territorio di Campione è considerato incluso nel territorio doganale svizzero in ragione del diritto internazionale consuetudinario. Tale *status* è peraltro stato riconosciuto sia dal Tribunale federale in una sentenza resa il 23 giugno 1972 (cfr. Archivio di diritto fiscale svizzero [ASA], volume 41, pag. 261 e segg.), sia dal Consiglio federale in una decisione dell'11 ottobre 1934 (cfr. Decisioni amministrative delle autorità federali, fascicolo n. 8, n. 120, pag. 156 e segg.) così pure dalla Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale svizzero (cfr. FF 1996 V 581, in particolare pag. 597). Anche la dottrina svizzera è unanime nel ritenere lo statuto di territorio doganale svizzero di Campione (cfr. THOMAS COTTIER,

DAVID HERREN, Kommentar zum Zollgesetz, Martin Kocher/Diego Clavadetscher [editori], Berna 2009, n. 3 e segg. *ad* art. 3 LD; REMO ARPAGAUS, Zollrecht in: Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, volume XII, 2. ed., Basilea 2007, n. 438; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. ed., Berna 2003, n. 100, pag. 49; ANNIE ROCHAT PAUCHARD, mwst.com. Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [editore], Basilea 2000, n. 4 *ad* art. 3 vLIVA. Anche la dottrina internazionale è del medesimo avviso (cfr. PETER WITTE, Zollkodex mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung, 5. ed., Monaco 2009, n. 9 *ad* art. 3 ZK; RAINER WEYMÜLLER in Eberhard Dorsch, Zollrecht: Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs. Kommentar, 3. ed., Monaco 2004, n. 39 *ad* art. 3 ZK; BEN J.M. TERRA, Community Customs Law. A Guide to the Customs Rules on Trade between the [Enlarged] EU and Third Countries with Value Added Tax on Importation and Exportation, volume I, L'Aia/Londra/Boston 1995, Allegato al capitolo I, n. 6.3, pag. 105). Dello stesso avviso è altresì il medesimo Ministero delle finanze italiano, Direzione generale delle dogane e delle imposte indirette, nella sua pubblicazione "Il territorio doganale", Istruzioni di servizio, edita a Roma nel 1985 (cfr. doc. 16 prodotto con la duplica dall'autorità inferiore). Pure la Relazione speciale n. 2/93 concernente il territorio doganale della Comunità e i regimi di scambio connessi, pubblicata sulla Gazzetta ufficiale nel 1993, illustra alla Commissione europea il *modus vivendi* in virtù del quale Campione è considerato ai fini doganali facente parte del territorio svizzero (cfr. doc. 17 *ad* 6.3 prodotto con la duplica dall'autorità inferiore). Stante quanto precede, non vi è dubbio che per la giurisprudenza federale e la dottrina nazionale e internazionale invalsa, il territorio del Comune italiano di Campione è compreso nel territorio doganale svizzero.

**6.**

Ritenuto quanto sopra, lo scrivente Tribunale, chiamato ora a pronunciarsi in merito, non può che constatare la carenza di motivazione di quello che sembrerebbe un assioma. Tenuto quindi conto delle censure sollevate dal ricorrente nell'allegato ricorsuale, si reputa appropriato accertare in questa sede l'esistenza della consuetudine che fonda lo statuto di territorio doganale svizzero di Campione.

**6.1.** Il diritto internazionale, le cui fonti sono codificate all'art. 38 dello Statuto della Corte internazionale di Giustizia del 26 giugno 1945

(RS 0.193.501), regola in particolare il rapporto tra gli Stati. Le norme di diritto internazionale contrattuali si basano sul diritto consuetudinario il quale è codificato nella Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati (CV, RS 0.111, entrata in vigore per la Svizzera il 6 giugno 1990), la quale tuttavia non è applicabile *in casu* visto l'assenza di uno specifico trattato riguardante l'enclave di Campione sottoscritto tra la Confederazione elvetica e la Repubblica Italiana (cfr. consid. 6.2.4 che segue).

**6.1.1.** La consuetudine internazionale figura tra le fonti giuridiche più importanti del diritto internazionale elencate nell'art. 38 dello Statuto della Corte internazionale di Giustizia (cfr. La relazione tra il diritto internazionale e il diritto nazionale, Rapporto del 5 marzo 2010 del Consiglio federale, FF 2010 2015, 2029). Il diritto consuetudinario (diritto non promulgato) è una forma di diritto originario che, nonostante una certa supremazia del diritto formalmente promulgato, può essere messo sullo stesso rango di quest'ultimo (DTF 94 I 305 consid. 1). La sua forza deriva dalla consuetudine (cfr. ADELIO SCOLARI, Diritto amministrativo. Parte generale, Cadenazzo 2002, pag. 74 e segg., IAN BROWNLIE, Principles of Public International Law, 7a. edizione, Oxford 2008, pag. 6 e segg. [con ulteriori riferimenti], JÖRG PAUL MÜLLER/LUZIUS WILDHABER, Praxis des Völkerrechts, 3a. edizione, Berna 2001, pag. 13 e segg.). Si parla di diritto consuetudinario internazionale se gli Stati agiscono in un determinato modo nella convinzione di adempiere un obbligo giuridico. La creazione di diritto consuetudinario presuppone due elementi che la giurisprudenza costante della Corte internazionale di Giustizia vaglia separatamente: una ripetizione nel tempo di determinati modi di agire da parte degli Stati ("uso comune" come elemento oggettivo) e la loro convinzione di adempiere un obbligo giuridico (la cosiddetta *opinio iuris* come elemento soggettivo; FF 2010 2032 con riferimenti). L'uso comune si può accertare attraverso un esame e un confronto di tutti gli atti statali appropriati e mediante altri studi empirici, ad esempio nell'ambito di organizzazioni internazionali. La prova della convinzione giuridica di regola viene spesso dedotta dall'uso comune. In altre parole, la valutazione della prassi comune degli Stati e delle sue caratteristiche (durata, uniformità e diffusione geografica) permettono di trarre conclusioni e fare valutazioni in merito alla convinzione giuridica. La prassi comune degli Stati deve rafforzare un osservatore oggettivo nella convinzione, basata sul principio della fiducia di poter contare in futuro su un comportamento degli Stati uguale e conforme all'uso. Il comportamento degli Stati deve pertanto equivalere a una regola generale (FF 2010 2032). La norma di diritto internazionale consue-

tudinario esplica in generale il suo effetto giuridicamente vincolante nei confronti di tutti i soggetti di diritto internazionale interessati dal suo contenuto. Si sottolinea infine, con particolare riferimento al caso di specie, che il diritto consuetudinario internazionale non esplica soltanto effetti giuridici universali, bensì può nascere anche su scala regionale o bilaterale (FF 2010 2032 con riferimenti; cfr. anche SCOLARI, op. cit., pagg. 74 e 75 con i vari riferimenti giurisprudenziali).

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

**6.2.** Per accertare la creazione di una consuetudine nella fattispecie, occorre ripercorrere gli accadimenti storici che hanno contraddistinto la stretta relazione del Comune di Campione con il Canton Ticino sino ai giorni nostri. Per far ciò, ci si riferirà, oltre che alla documentazione prodotta agli atti, all'annesso alla Dichiarazione di cooperazione tra la Repubblica e Cantone Ticino e il Comune di Campione d'Italia sottoscritta il 6 settembre 2011 (consultabile *sub* www.ti.ch/estero, selezionando "Accordi internazionali") che, assieme alla pubblicazione curata da Fabrizio Mena, AA.VV., Storia di Campione dall'VIII secolo ai giorni nostri, Milano 2007, illustra la storia dell'enclave.

**6.2.1.** L'esistenza dell'insediamento di Campione risale al I. secolo A.C. quando la Roma del periodo imperiale decise di creare un baluardo

difensivo contro la discesa del popolo nordico dei Reti nel mezzo dell'arco alpino. La particolare collocazione di Campione, posto sul lago e circondato dalle montagne, indusse i Romani a erigervi un castello e a trasferirvi notevoli contingenti armati. Durante il Medioevo, Campione fu luogo di insediamento dei Longobardi. Nel 777 D.C., grazie ad un lascito da parte di un ricco possidente locale, il villaggio divenne feudo della Basilica di S. Ambrogio di Milano, ciò che significò un cambiamento del suo *status* giuridico non essendo più territorio sottoposto alla dipendenza del vescovo di Como. I nuovi interessi del Monastero di Milano e la necessità di amministrarli per il tramite degli abati ambrosiani, determinarono quindi stretti legami tra la Chiesa di Milano, Campione e il territorio ticinese. I campionesi godettero sin d'allora di trattamenti particolari, sia in quanto feudo ambrosiano semi-indipendente sia in virtù del fatto che essi venivano trattati come gli abitanti della Valle di Lugano. Ciò stando a significare che veniva concessa loro l'esenzione dei dazi e dei pedaggi, il libero commercio al mercato di Lugano nel quale i campionesi vendevano legna dei loro boschi, il reciproco diritto di pesca nelle acque dei due Comuni, le prestazioni militari in caso di guerra e di pestilenza da parte di Campione alla Svizzera e non a Milano nonché l'intolleranza oltre i tre giorni sul territorio campionese di individui banditi da Lugano e altri: il villaggio di Campione era dunque "vincolato alle leggi Svizzere, come anche perché contribuisce i tributi allo Svizzero, e persino concorre, occorrendo, al contingente in verso del solo Svizzero" (cfr. Il vicario Carboni al balivo di Lugano, 13 febbraio 1797 in AA. VV., op. cit., n. 12, pag. 109). Il feudo ambrosiano ebbe termine nel 1797 allorquando venne annesso alla nuova Repubblica Cisalpina. "L'attacco alle antiche agevolazioni daziarie, l'introduzione del fisco basato sull'imposta diretta e l'odiatissima coscrizione militare furono novità vissute traumaticamente dalla popolazione" di Campione (cfr. AA. VV., op. cit., pag. 104 con rinvii). Con riferimento a questo periodo, il memorialista Gaetano Rovida esprime al riguardo il seguente giudizio rivolto ai campionesi: *"non solo veniste spogliati di tutti gli antichi vostri diritti e privilegi, ma siete stati assoggettati ai gravosi ed insopportabili dazi che una mala regolata ed avida finanza andava ogni giorno immaginando, per riempire un erario sempre vuoto e bisognoso. (…)"* (cfr. AA. VV., op. cit., pag. 100 con rinvii). Lo *status* giuridico di Campione quale feudo imperiale concesso agli abati ambrosiani che già aveva preservato Campione dall'invasione da parte dei cantoni confederati svizzeri nel 1521 ponendo così le premesse alla sua costituzione come enclave italiana in territorio elvetico, nulla poté per evitare alla località la dominazione francese. Come meglio si dirà al considerando che segue, l'annessione di Campione alla Lombardia comportò una serie di trattative in materia di dazi con la Confederazione

svizzera (cfr. consid. 6.2.3.1). Nel periodo seguente, la Confederazione svizzera, su richiesta del governo ticinese, rivendicò il territorio di Campione in più occasioni tra cui anche al Congresso di Vienna e di Parigi, ma senza successo. *"Sollecitato a fornire riscontri precisi, il governo ticinese riuscì a produrre solo una relazione fondata sulla "tradizione, e la voce pubblica"*, nella quale l'"alto dominio" della Confederazione era ricondotto a una serie di consuetudini e accordi ben riconosciuti: l'impegno di Campione a non ospitare i "banditi del Luganese", la facoltà del landfogto a inviarvi "la forza" per arrestarli; il contributi campionesi alla leva svizzera "con una quota di uomini e in denaro", la condivisione del regime daziario del baliaggio e degli stessi diritti relativamente all'acquisto di sale; l'equiparazione dei campionesi ai luganesi nel "diritto di ereditare, acquisir beni stabili, domiciliarsi", senza "le formalità ed aggravi" cui andavano soggetti i forestieri (…) (cfr. AA.VV., op. cit., pag. 114 con rinvii). Nel 1815, a seguito della sconfitta di Napoleone, la Lombardia passò sotto il governo degli austriaci; Campione venne quindi incorporato al Regno Lombardo-Veneto. Anche in questo periodo Campione e Lugano erano legati da svariati interessi ma sopratutto anche uniti da un sentiero che rappresentava il collegamento più rapido da Arogno, villaggio svizzero situato sopra Campione, a Lugano: nel 1834 Campione e Lugano concordarono il testo di una petizione al Consiglio di Stato del Canton Ticino contro la nuova "tariffa" daziaria sgradita a entrambi poiché imponeva il dazio di entrata e di uscita sulle merci da e per Campione (cfr. AA. VV., op. cit., pag. 119 con rinvii). Alla vigilia della ribellione antiaustriaca che sarebbe scoppiata in Lombardia nel 1847, il Ticino aveva in buona parte riconosciuto i diritti daziari a lungo rivendicati da Campione (cfr. AA. VV., op. cit., pag. 120 con rinvii). Nel 1848 furono quindi i campionesi medesimi a chiedere al Consiglio di Stato ticinese l'annessione al Canton Ticino. Tale richiesta si basava perlopiù "da considerazioni essenzialmente di natura economica: erano la dipendenza del villaggio dall'economia ticinese e la mancanza di comunicazioni dirette con l'Italia a consigliare la via dell'aggregazione al Cantone, ma soprattutto il carattere ancora provvisorio delle concessioni appena ottenute in materia daziaria: *"Quando questi benefici non ci venissero continuati, noi saressimo costretti di languire nell'inopia, ed anche divenuta libera Italia, noi ci troveressimo sempre in una meschina posizione, poiché qualunque dazio anche minimo che ci venisse imposto per la provvista dei primi necessari mezzi di sussistenza, sarebbe sempre un'imposta gravosa per una meschina terra come la nostra".* Analogamente, i petitori auspicavano che, nella prospettiva dell'aggregazione, il governo cantonale si adoperasse per ottenere "un libero o quasi libero ingresso negli Stati Italiani con poco dazio d'imposta"

sulle terraglie, e che d'altra parte provvedesse all'apertura di "quel piccolo tronco" di strada carreggiabile fra Bissone e Campione, "per così congiungersi alla gran linea Cantonale" (cfr. AA. VV., op. cit., pag. 129). Il Consiglio di Stato ticinese sostenne la richiesta dell'enclave al *Vorort* che a sua volta sottopose la richiesta alla Dieta, la quale tuttavia la respinse per opportunità politica, alfine di conservare la dichiarata neutralità. Terminata la dominazione austriaca con la seconda guerra di indipendenza italiana e la costituzione del Regno d'Italia nel 1861, i due governi decisero una revisione della linea di confine delimitata con molte difficoltà con il Trattato di Varese del 1752 fra l'Imperatrice d'Austria Maria Teresa e i dodici Cantoni elvetici. Tali trattative portarono alla Convenzione del 5 ottobre 1861 tramite la quale, per quanto riguarda Campione, veniva ceduto alla Svizzera, in via definitiva, il territorio della Costa di San Martino e della Casaccia, situati sulla riva opposta a Campione. Campione di S. Ambrogio di Milano veniva quindi a costituire una vera e propria enclave italiana in territorio svizzero (cfr. AA. VV., op. cit., pag. 137 e segg. nonché doc. 9 prodotto dal ricorrente). In pieno fascismo, si cercò di introdurre delle misure per "italianizzare" il territorio campionese, tuttavia senza successo. Nel 1944, per la sua posizione in territorio svizzero e quindi neutrale, fu il solo comune del Nord Italia a non aderire alla Repubblica Sociale Italiana. Con l'avvento della Repubblica, il territorio di Campione costituisce un comune della Provincia di Como; di fatto, "municipio e abitanti per la soluzione delle "innumerevoli questioni quotidiane" si rivolgono senza intermediari alla autorità del Ticino e della Confederazione elvetica e viceversa "da tempi memorabili". Dal gennaio 1944, d'altro canto, "l'unica moneta avente corso legale in Campione è quella svizzera", d'accordo con il ministero del Tesoro; il territorio è considerato dalla Svizzera "compreso nella propria zona doganale"; l'Italia persino durante il regime fascista l'ha a sua volta ritenuto "fuori della propria zona doganale", come da studi della commissione interministeriale del 1934 e da testo unico 25 settembre 1940, per evitare di "contingentare e razionare *permanentemente* tutte le merci destinate a Campione". Per disciplina annonaria Campione era dunque parificato a un comune svizzero, le derrate erano fornite dal paese confinante con la tessera annonaria svizzera e nell'immediato dopoguerra vi provvedeva l'Ufficio comunale economia di guerra dipendente dall'Ufficio cantonale ticinese di Bellinzona; le merci – prodotti industriali, alimentari e altro – erano acquistate sul mercato svizzero "per ragioni di convenienza, sia di comodità che di necessità", cioè per evitare dazi. Le merci importate dall'Italia erano soggette a dazio doganale svizzero, quelle dalla Confederazione a imposte indirette all'origine. Gli operai e impiegati attivi

in Svizzera erano soggetti alle imposte dirette elvetiche (…)", (cfr. AA. VV., op. cit., pag. 164 e segg).

**6.2.2.** Nel corso degli anni sino ad oggi, l'enclave ha sviluppato un'importante interconnessione con il Canton Ticino. A Campione vige la valuta svizzera, come pure la licenza di circolazione svizzera, l'acquisto, l'immatricolazione e l'assicurazione degli autoveicoli con targa ticinese, la rete telefonica e il relativo prefisso, "ad accentuare il particolare profilo della cittadina italiana, esterna alla linea doganale, come ribadito dal testo unico 23 gennaio 1973, ma retta in molte materie da norme elvetiche, con indubbi vantaggi". I tratti nazionali restano quelli di sovranità politico-giudiziaria: appartenenza alla Repubblica Italiana entro il distretto della corte d'appello di Milano, circondario del tribunale e mandamento della pretura di Como. Speciali sono invece le norme che esentano dalle responsabilità penali sull'esportazione o la costituzione all'estero di disponibilità valutaria (…), i privilegi nel movimento delle merci (decreto ministeriale 20 novembre 1967), sollevate da formalità valutarie e dal benestare per l'import-export (…)", (cfr. AA. VV., op. cit., pag. 166).

**6.2.3.**

**6.2.3.1** Relativamente alla questione daziaria che interessa la fattispecie, a complemento di quanto appena detto, si riporta in appresso quanto esposto nella già citata pubblicazione "Storia di Campione dall'VIII secolo ai giorni nostri", cfr. pag. 125 e segg. "L'aggregazione di Campione alla Lombardia comportò una serie di trattative in materia daziaria. Nel 1801, il prefetto nazionale del Cantone di Lugano assicurava che nei secoli precedenti i campionesi non erano mai stati soggetti alla dogana di Lugano, come non lo erano in quel momento. Il governo italiano, d'altra parte, riconosceva l'immunità daziaria di prodotti del Mendrisiotto destinati al mercato luganese in transito per Campione. La situazione sarebbe presto mutata. È del 1810, infatti, un ricorso della Bollina & Boni (ndr. ditta con attività a Campione) presso l'autorità cantonale, intenzionata a daziare le mercanzie campionesi in transito verso l'Italia, come del resto aveva fatto con i "prodotti territoriali" di Cuasso e Porto Ceresio trasportati via lago verso Porlezza e la Valsolda: i ricorrenti ricordavano che la principale ragione che li aveva indotti a impiantare la fabbrica a Campione "di preferenza ad altra terra lacuale svizzera" era stata "la mira sovra ogni altra cosa di sollevare la loro mercanzia da gravosi dati del Regno ove se ne fa il principale smercio". Le trattative con il governo italiano, presto avviate, si incepparono subito sulla questione della limnea lacuale fra Campione e San Martino, che il Regno d'Italia considerava di

sua esclusiva giurisdizione. La questione tornò d'attualità nel 1816, quando il nuovo governo milanese rinnovò l'istanza, includendo nella lista dei beni da esentare dal dazio anche "la terraglia" di Campione, e rivendicando la sua "assoluta" giurisdizione sulla porzione di lago compresa fra l'enclave e San Martino, cosa che comportò l'immediato irrigidimento dell'autorità ticinese e il conseguente slittamento di un accordo. Il regime doganale ticinese dei primi tre decenni dell'Ottocento, probabilmente limitato alla riscossione di dazi sulla terraglia e sulla legna esportate da Campione, così come sulla "terra cresta" di Caslano destinata alla fabbrica dell'enclave – mentre ne erano esenti le altre merci, i cosiddetti prodotti "del suolo" – dovette risultare sopportabile per l'economia campionese, come ci viene indirettamente testimoniato dall'assenza di contestazioni. Le cose cambiarono nel 1831 con l'approvazione di una nuova legge cantonale che introduceva il dazio su tutte le merci da e per Campione. Si trattava di un provvedimento che rischiava di compromettere gli equilibri della comunità. Il comune interpose ricorso presso il governo ticinese, onde "ottenere la franchigia dai dazii cui i suoi abitanti furono sottoposti con innovazione sconosciuta", fondandosi sul "dichiarato" del 1683 che equiparava i campionesi ai vicini di Lugano e degli "altri Comuni ove esistono i loro possessi, liberi di estrarre da quelli i grani vini ed altri prodotti". L'insuccesso di questa istanza non scoraggiò i campionesi, che nella primavera dell'anno successivo, come già accennato, concordarono con Arogno una petizione al Gran Consiglio finalizzata a ottenere facilitazioni in materia daziaria, stante la loro "particolare ubicazione geografica". Queste rivendicazioni vennero parzialmente accolte dall'autorità cantonale, che nel dicembre 1834, "avuto riguardo alla località di cui trovasi il Comune Lombardo di *Campione*, ed alle relazioni immediate di commercio coi circondanti Comuni Ticinesi", ridusse alla metà il dazio su "tutti i generi ed articoli che dal territorio di Campione si importano nella giurisdizione Ticinese, e che da questa si esportano in quella di Campione a semplice uso e consumo de' suoi abitanti. Ai campionesi tale misura apparve "illusoria e palliativa". Come spiegavano in una supplica al governatore von Hartig, le merci provenienti dall'Italia, anche se in misura minore, continuavano ad essere colpite dal dazio in entrata in Svizzera e, immediatamente dopo, da quello di uscita verso l'enclave, così come continuavano a essere gravati sia i prodotti provenienti dalle loro proprietà in Ticino che quelli della fabbrica di terraglie, "ultimo raggio di luce" del villaggio" (cfr. AA. VV., op. cit., pag. 126). Il Consiglio di Stato venne sollecitato in più occasioni a risolvere la questione. Solo nel 1840 il parlamento ticinese concesse alcune importanti facilitazioni: "i campionesi vennero esentati dal dazio di uscita dal Ticino per "tutti gli oggetti necessari alla vita" e di fatto parificati ai

ticinesi per le importazioni delle "minuzie" dall'Italia". Alle due fabbriche di terraglia vennero riconosciute notevoli riduzioni sulle importazioni della materia prima (…) e sull'esportazione di prodotti finiti" (cfr. AA. VV., op. cit., pagg. 126-127). Il Consiglio di stato ticinese, sollecitato anche dal Direttorio federale, "lasciò cadere le ultime riserve nel 1846 adottando "l'idea già più volte espressa" che, in materia daziaria, Campione venisse "considerato come Ticinese". Il provvedimento, che l'autorità cantonale riteneva provvisorio e condizionato al raggiungimento di altri "accomodamenti fra i due Governi", non venne mai revocato e costituì la premessa dell'integrazione dell'economia campionese in quella cantonale" (cfr. AA. VV., op. cit., pag. 127 con i vari rinvii ivi citati).

**6.2.3.2** Con la nascita dello Stato federativo nel 1848 la sovranità in materia di diritti doganali passa completamente dai Cantoni alla Confederazione elvetica (cfr. FF 2004 488 e segg.). Il primo testo legislativo svizzero promulgato nella materia è stata la legge sui pedaggi del 30 giugno 1849 alla quale si è sostituita la successiva legge sui pedaggi del 27 agosto 1851. La legge federale sulle dogane data del 28 giugno 1893. Ne è seguita una prima revisione che ha visto l'entrata in vigore della legge federale del 1° ottobre 1925 (cfr. FF 1924 21). In questo contesto, si rileva che nel Bollettino ufficiale dell'Assemblea federale del 10 giugno 1924 (volume II, pagg. 114 e segg.) relativo alle discussioni della Commissione competente in merito alla revisione legislativa, con particolare riferimento all'art. 2 cpv. 4 LD che definisce il termine di "Zollanschlüssen", il relatore indica che il territorio italiano di Campione è assoggettato alla legislazione doganale svizzera.

**6.2.4.** Come detto in precedenza, tra la Repubblica Italiana e la Confederazione elvetica non è finora stato stipulato alcun accordo specifico o convenzione riguardante Campione. Nel corso degli anni le Parti hanno comunque portato avanti dei negoziati. Il rapporto presentato all'Assemblea federale da parte del Consiglio federale sulla sua gestione nel 1884 relativo alla relazioni con l'estero (FF 1885 164) fa stato delle prime discussioni volte alla conclusione di un trattato tra la Confederazione e il governo del Regno d'Italia riferite al trattamento doganale dell'enclave di Campione, già allora assoggettata alla legge sui pedaggi svizzera. Statuto confermato in un avviso del 2 maggio 1908 concernente l'applicazione della legge federale sull'alcool alle importazioni provenienti dall'enclave italiana di Campione (FF 1908 864). Nel 1919, il Governo italiano proponeva la conclusione di una nuova convenzione per regolare il regime di Campione e sottoponeva al Governo elvetico un progetto in merito denominato "Progetto di

Convenzione italo-svizzera per regolare la situazione di Campione e del suo territorio (cfr. doc. 9 prodotto con la duplica dall'autorità inferiore). Con particolare riferimento al caso in esame, significativo è l'art. I del seguente tenore*: "Le due Alte Parti contraenti, premesso che, come risulta chiaramente dalla convenzione italo-svizzera conclusa a Lugano il 5 ottobre 1861 (questione undecima) nonché dagli accordi consuetudinari esistenti al riguardo, il territorio del Comune di Campione è interamente ed esclusivamente sottoposto alla sovranità del Regno d'Italia, allo scopo di facilitare, per quanto è possibile, la vita economico-commerciale degli abitanti di detto territorio, pur salvaguardando, nello stesso tempo, gli interessi fiscali dell'Amministrazione doganale della Confederazione, convengono che: (…) c) I prodotti italiani destinati al territorio di Campione sono soggetti al pagamento dei diritti doganali elvetici convenuti tra l'Italia e la Svizzera, salvo restando il disposto della clausola della convenzione del 5 ottobre 1861, questione undecima, del seguente tenore: "In pari tempo dichiarasi che questo fatto della cessione della Costa di San Martino alla Svizzera non potrà mai essere per sé stesso invocato per aggravare le attuali relazioni daziarie tra il comune di Campione e la Svizzera". Tuttavia il Governo Svizzero riconosce che per alcune materie prime per l'industria e per alcune derrate alimentari di prima necessità, destinate al consumo nel comune di Campione, potrà essere consentita dal Governo predetto la libera ammissione nel territorio di Campione senza pagamento di alcuna imposta di consumo. Le due Alte Parti contraenti si riservano di precisare al più presto quali di dette materie prime e derrate ed in quale quantità annuale dovranno fruire di tale esenzione e le modalità per la loro ammissione»"* (cfr. doc. 9 prodotto con la duplica dall'autorità inferiore nonché doc. 11 prodotto dal ricorrente, pag. 1). Il 6 dicembre 1923 il Dipartimento politico federale a nome del Governo svizzero presentava quindi al Governo italiano le proprie osservazioni alla "Convention entre la Suisse et l'Italie concernant le régime de l'enclave de Campione" (cfr. docc. 10 e 11 prodotti con la duplica dall'autorità inferiore nonché doc. 11 prodotto dal ricorrente, pag. 2). Con particolare riferimento al traffico delle merci, il tenore della normativa proposta era il seguente: "*Article Ier (…) c) Aucun droit de douane n'est perçu sur l'échange réciproque des marchandises entre la Suisse et Campione. Les produits italiens ou provenant d'autres pays et destinés à Campione, ainsi que les produits exportés de Campione en Italie ou en d'autres pays que la Suisse sont soumis aux droits d'entrée ou de sortie suisses et à toutes les autres taxes prévues par la législation suisse en matière d'importations et d'exportations. Quant au trafic des marchandises entre Campione et le reste du territoire italien ou d'autres pays et Campione, les dispositions sous lettre b) du présent article*

*n'autorisent en aucun cas des dérogations aux prescriptions des règlements de douane suisse relatives à la déclaration, à la vérification, au payement des droits et de toute autre taxe d'entrée ou de sortie et aux formalités qui en résultent»* (cfr. doc. 11 prodotto con la duplica dall'autorità inferiore nonché doc. 11 prodotto dal ricorrente, pag. 2). Come comprovano gli scritti delle autorità italiane e svizzere prodotti in sede di duplica quali docc. 12 e 13 dall'autorità inferiore, il progetto di Convenzione fu oggetto di scambi di vedute interne. Esempio ne è, per la parte italiana, quanto riportato nel doc. 11 prodotto dal ricorrente. Un successivo controprogetto italiano data del 26 aprile 1927 (cfr. docc. 14 e 15 prodotti con la duplica dall'autorità inferiore). Sempre tenendo conto del caso di specie, si rileva che con riferimento all'imposizione dei beni sul territorio di Campione, l'art. 2 del controprogetto prevedeva: *"Lo scambio di merci fra Campione e il territorio svizzero è libero da ogni formalità ed esente da qualsiasi diritto, sia di entrata in Campione o di uscita da Campione, sia di entrata nel territorio svizzero o di uscita da questo. I prodotti destinati a Campione e provenienti dal resto del territorio italiano o da altro Paese, esclusa la Svizzera, sono soggetti ai dazi di entrata e di uscita svizzeri e a tutti gli altri diritti imposti dalla legislazione svizzera in materia di importazione e di esportazione. Tuttavia per alcune materie prime necessarie all'industria e per alcune derrate alimentari di prima necessità destinate al consumo nel territorio di Campione, sarà consentita la libera introduzione nel territorio stesso, con l'esenzione dal pagamento dei dazi doganali svizzeri (…)"* (cfr. doc. 14 prodotto con la duplica dall'autorità inferiore). Come attesta il doc. 18 prodotto in sede di duplica dall'autorità inferiore, il 28 dicembre 1988 il Governo italiano sottoponeva alle competenti autorità svizzere un "Progetto di accordo fra Italia e Svizzera per la disciplina giuridica dei rapporti concernenti il Comune di Campione d'Italia", il cui art. 2 recita: "Il Comune di Campione d'Italia non fa parte del territorio doganale italiano ed è assoggettato al regime doganale della Confederazione elvetica". L'art. 3 sancisce dipoi quanto segue: "Sono esenti dai diritti doganali di entrata e di uscita e da ogni altra imposizione previsti dall'ordinamento della Confederazione Elvetica le attrezzature tecniche ed i prodotti in genere, provenienti dall'Italia, ivi compresi quelli alimentari, occorrenti alle amministrazioni statali, regionali, provinciali e comunali, nonché agli enti pubblici italiani operanti nel territorio di Campione d'Italia per l'esercizio delle rispettive attività d'istituto. I prodotti di cui al primo comma non sono soggetti alle limitazioni e restrizioni dell'ordinamento elvetico in materia di importazione ed esportazione". Il 29 ottobre 2008, le autorità svizzere hanno proposto alle autorità italiane l'avvio di una discussione volta a chiarire il quadro giuridico di riferimento relativo

all'enclave, auspicando nuovamente la conclusione di un accordo atto a codificare la prassi di diritto consuetudinario in materia di relazioni doganali concernenti Campione (cfr. doc. 19 prodotto con la duplica dall'autorità inferiore). Nella nota introduttiva alla bozza di accordo consegnata il 29 luglio 2009 al Ministero degli affari esteri italiano, che si precisa va intesa come documento di lavoro per avviare la discussione (cfr. doc. 20 prodotto con la duplica dall'autorità inferiore) si può leggere, tra l'altro, che "Elemento caratterizzante del progetto di accordo è la regolamentazione convenzionale dell'appartenenza del Comune di Campione d'Italia al territorio doganale della Confederazione svizzera. (…)" (cfr. la predetta nota introduttiva alla bozza di accordo, doc. 20 prodotto con la duplica dall'autorità inferiore, pag. 1). L'art. 1 della bozza prevede quindi che "Il Comune di Campione d'Italia (…) non fa parte del territorio doganale italiano ed è assoggettato al regime doganale della Confederazione svizzera. L'importazione, l'esportazione e la circolazione delle merci, anche di quelle provenienti dall'Italia o destinate all'Italia, sono rette dalla pertinente legislazione svizzera". L'art. 2 della bozza definisce quindi l'applicazione del diritto svizzero in materia doganale. L'art. 4 regola le esenzioni dai dazi doganali di entrata e di uscita, nonché da tributi risultanti da leggi federali di natura non doganale, e da ogni altra imposizione prevista. Agli atti non risultano ulteriori bozze di convenzioni. Della valutazione di una migliore definizione di alcuni aspetti delle relazioni tra l'enclave e la Confederazione svizzera fa stato la nota consegnata all'Ambasciata svizzera il 15 gennaio 2010 (cfr. doc. 6 prodotto dal ricorrente). Nella medesima – indotta a seguito della presente procedura ricorsuale, come risulta dallo scritto del Comune di Campione al proprio patrocinatore, cfr. doc. 6 – il Ministero degli Affari Esteri Italiano ha contestato l'appartenenza di Campione al territorio doganale e fiscale svizzero, chiedendo in particolare alle Autorità elvetiche federali e cantonali di tener conto dello status di territorio extradoganale dell'enclave, estraneo all'applicazione dell'IVA svizzera.

**6.3.** Nella fattispecie l'autorità inferiore sostiene che dal 1849 il territorio di Campione viene considerato territorio doganale svizzero, con le relative conseguenze, ovverosia, le merci che vi sono destinate sono assoggettate alle disposizioni doganali applicabili alle merci destinate alla Svizzera. Rileva che tale situazione non è mai stata contestata né dalla Confederazione svizzera, né dalla Repubblica Italiana né da Campione medesimo. Così pure sostiene che nessuno ha mai considerato, affermato, sostenuto o rivendicato che Campione abbia lo statuto di zona franca. Tale tesi è avversata recisamente dal ricorrente che a sua volta

contesta lo statuto di territorio doganale svizzero derivante dal diritto consuetudinario del Comune italiano di Campione.

**6.4.** Stante quanto esposto ai precedenti considerandi, a giusta ragione l'autorità inferiore asserisce che è perlomeno dal 1849 che Campione è compreso nel territorio doganale svizzero. A seguito dell'accordo del 1846 da parte del Canton Ticino, ancora sovrano in materia di diritti doganali, da allora l'enclave è considerata inclusa nel territorio doganale svizzero e ciò in virtù del diritto consuetudinario venuto in essere tra le parti. Nella fattispecie vanno difatti ritenuti l'"uso comune", elemento oggettivo del diritto consuetudinario e l'*opinio iuris* come elemento soggettivo (cfr. consid. 6.1.1). Perlomeno dal 1846 sino ad oggi, Campione – che peraltro non presenta né mai ha presentato al suo confine con Bissone un valico doganale e/o un ufficio doganale – è quindi soggetto al pagamento dei dazi giusta la pertinente legislazione svizzera. Peraltro, l'opposizione dell'enclave a tale prassi instauratasi da oltre centocinquant'anni, periodo più che sufficiente per formare un diritto consuetudinario, non impedisce, come visto, la nascita della norma consuetudinaria (cfr. consid. 6.1.1 che precede), anche perché formalmente spetta al governo dello Stato italiano opporsi – tramite ripetute proteste (cfr. consid. 6.1.2) – all'assoggettamento al regime doganale svizzero, ciò che a tutt'oggi non si è verificato. Gli scritti interni all'amministrazione italiana prodotti dal ricorrente *sub* doc. 11 (cfr. anche consid. 6.2.4), così pure il verbale del funzionario capo area polizia locale di Campione (cfr. doc. 10 prodotto dal ricorrente) non possono essere tenuti in considerazione per fondare un'opposizione alla consuetudine instauratasi. Si rileva dipoi che nel corso delle trattative volte alla conclusione di un accordo internazionale riguardante l'enclave, l'Italia non ha formulato riserve specifiche al riguardo della situazione daziaria di Campione, anzi, ha espresso il proprio accordo a concretare formalmente la medesima, aderendo quindi al *modus vivendi* istituito negli anni. Prova ne è quanto previsto nel progetto di convenzione del 1919 proposta dall'Italia, posizione confermata nella bozza del 1923 da parte svizzera, nel controprogetto italiano del 1927 nonché nel progetto di accordo postulato dall'Italia nel 1998 e nella successiva bozza di accordo da parte svizzera del 2008 (cfr. consid. 6.2.4 che precede). In questo contesto, non può che destare perplessità il contenuto della nota a verbale del 15 gennaio 2010 da parte del Ministero degli Affari Esteri, la quale tuttavia, occorre precisare, intendeva contestare in particolare l'applicazione dell'IVA svizzera. Proprio per tale ragione, lo scrivente Tribunale non ritiene che la medesima possa di per sé invalidare la prassi in essere tra i due Stati. Per i suesposti motivi che, Campione non può dunque sottrarsi ora

all'effetto vincolante dato dal diritto consuetudinario invalso. Il fatto poi che sia l'Italia che l'UE considerino Campione come non compreso nel loro territorio doganale, non significa che l'enclave debba essere reputata una zona franca come sostiene il ricorrente. Simile statuto viene difatti in essere tramite necessari atti legislativi negoziati tra le parti, inesistenti nel caso di specie. La prassi instauratasi con la Confederazione elvetica giustifica difatti l'imposizione al regime doganale svizzero; è verosimile che la motivazione del mancato assoggettamento da parte italiana e comunitaria sia dovuta proprio alla predetta prassi consolidata, peraltro nota ad Italia e all'UE come dimostra la documentazione citata al consid. 6.2.4 che precede. In concreto, non sussistono quindi motivi per scostarsi da quanto ritenuto dall'autorità inferiore.

**6.5.** Da quanto precede, ne deriva che l'autorità doganale elvetica è competente per assoggettare formalmente e in maniera vincolante il Comune di Campione d'Italia alle leggi doganali svizzere. Le relative censure sollevate dal ricorrente sono di conseguenza respinte: relativamente all'aspetto dei dazi doganali, la decisione impugnata non viola i precetti della legalità e della parità di trattamento. L'eccezione di incompetenza decisionale della DC è altresì respinta. L'AFD, e quindi la DC, confrontata quest'ultima con un'importazione di beni, è pertanto competente per l'emanazione della decisione oggetto dell'impugnativa.

**7.**

A questo punto, occorre esaminare se le autovetture importate dal ricorrente sono un bene che può essere esentato dal pagamento dei dazi doganali.

**7.1.** L'art. 8 LD nonché gli artt. 5 – 29 OD definiscono i beni esenti da dazio. In deroga ai predetti disposti di legge, va tuttavia ritenuta nella fattispecie la prassi consolidata relativa alle agevolazioni in favore dal Comune di Campione e degli enti pubblici concesse dalle autorità svizzere competenti in ragione della sua particolare posizione. Il 7 marzo 1960 l'allora Dipartimento politico federale ha concesso la franchigia a favore di Campione per il materiale edile destinato alla costruzione delle scuole nell'enclave e alla costruzione di una strada verso Pugerna (cfr. doc. 14 prodotto con la risposta dall'autorità inferiore) a condizione che Campione si assumesse i costi di costruzione delle scuole e che le merci fossero di origine italiana. In base a questa nota risalente agli anni sessanta, l'AFD ha sviluppato la seguente prassi: godono dell'esenzione dal pagamento dei tributi (i) i beni destinati all'uso da parte del Comune e

degli enti pubblici per l'esercizio delle loro funzioni pubbliche, in particolare per il materiale di cancelleria, i mobili, il materiale d'ufficio, le uniformi e gli altri oggetti necessari a garantire il buon andamento del servizio; (ii) i materiali destinati all'esecuzione e alla manutenzione di opere di pubblica utilità (strade, scuole, ecc.). I beni oggetto delle agevolazioni devono provenire dalla libera circolazione italiana o dall'Unione europea (fino al 1998 le facilitazione erano concesse solo ai beni di origine italiana) a condizione che l'appalto venga affidato dal Comune o dall'ente pubblico a una ditta italiana e che la relativa controprestazione sia fatturata da quest'ultima al Comune o all'ente pubblico. I beni destinati a scopo di lucro, anche qualora di proprietà dei poteri pubblici o da essi gestiti, nonché i beni destinati ad essere impiegati per scopi commerciali, non beneficiano dell'esenzione dal pagamento dei tributi (ad esempio i beni destinati al Casinò [cfr. decisione impugnata pto. 9]. Tale prassi, che trova origine, come detto, nello scritto dell'allora Dipartimento politico federale, già si poteva intendere dal tenore del progetto di convenzione del 1919 proposta dall'Italia, della successiva bozza del 1923 da parte svizzera, del controprogetto italiano del 1927 nonché dal progetto di accordo postulato dall'Italia nel 1998 e dalla successiva bozza di accordo da parte svizzera del 2008 (cfr. consid. 6.2.4 che precede). Come menzionato, secondo la prassi i beni destinati all'uso da parte del Comune e degli enti pubblici per l'esercizio delle loro funzioni pubbliche sono esenti da tributi. L'Amministrazione pubblica deve adempiere i compiti definiti dalla Costituzione e dalle leggi; il fine ultimo è quello di favorire il bene comune (cfr. SCOLARI, op. cit., pag. 28). Il servizio pubblico è dunque qualsivoglia attività destinata a soddisfare un bisogno d'interesse generale e che deve e non può che essere garantito dallo Stato. Alfine di poter eseguire i propri compiti, il servizio pubblico si avvale di un insieme di mezzi materiali e umani (cfr. BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4.a edizione, Basilea 1991, pag. 3 e segg nonché pag. 30 e segg.; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, Ginevra/Zurigo/Basilea 2011, pag. 3 e segg.).

**7.2.** Le autovetture della Polizia non sono un bene esente da dazio ai sensi della succitata legislazione doganale svizzera, pertanto, la loro importazione in territorio doganale svizzero è soggetta al pagamento del dazio doganale. Vista tuttavia la prassi seguita dall'AFD, si procederà nel seguito alla discussione della medesima.

**7.2.1.** In sede di risposta, l'autorità inferiore afferma che attualmente l'esenzione del pagamento dei tributi (dazio e IVA) viene concessa solo se determinate condizioni, definite dall'AFD, sono osservate (cfr. consid.

7.1. che precede). Sostanzialmente si tratta di concessioni, senza un fondamento giuridico, accordate per garantire il buon funzionamento del Comune e degli enti pubblici. In base alla prassi vigente, l'autorità ritiene che il fatto che un bene sia destinato al Comune o a un ente pubblico, da solo, non è quindi sufficiente per giustificare l'importazione in esenzione da tributi per le merci provenienti non solo dall'Italia, ma anche da altri paesi dell'UE. Secondo l'autorità inferiore, il ricorrente non può avanzare ulteriori pretese in merito all'importazione di altre merci in franchigia di tributi, al di fuori di quanto sancito dalla prassi sviluppatasi con l'autorizzazione straordinaria del 7 marzo 1960 per l'importazione di determinate merci in franchigia di tributi a specifiche condizioni. Nel caso di specie, l'autorità inferiore, pur ammettendo che le autovetture destinate alla Polizia possano essere considerate come beni destinati all'uso da parte del Comune per l'esercizio delle sue funzioni pubbliche, ritiene che la richiesta di immissione in libera pratica, in esenzione di tributi, delle due autovetture non può essere accolta. Ciò poiché la condizione secondo la quale i beni devono essere stati acquistati direttamente dallo stesso presso una ditta italiana e che la relativa controprestazione gli venga fatturata direttamente, non è adempiuta nella fattispecie. Le due autovetture sono difatti state acquistate presso il Garage A._____ di Lugano al quale sono state fornite da B._____ AG, Schinznach-Bad (cfr. doc. 3 prodotto con la risposta dall'autorità inferiore).

**7.2.2.** Il ricorrente non condivide tale valutazione. Ritiene che l'autorità inferiore debba tener conto come, dal 1960 ad oggi, il quadro politico-istituzionale internazionale sia mutato. Per effetto degli accordi bilaterali *bis*, dal punto di vista della possibilità di esenzione dei tributi, l'acquisto di merce o beni mobili in Svizzera è difatti parificato a quello nei paesi comunitari. Ad ogni modo, reputa che le autovetture, in quanto "merci per organizzazioni di utilità pubblica" ai sensi dell'art. 8 cpv. 2 lett. d LD, siano esenti da dazi e di conseguenza da imposte sull'importazione.

**7.2.3.** Quanto all'esenzione in ragione della prassi sviluppatasi negli anni, pur considerando le mutazioni del quadro politico-istituzionale internazionale, non spetta allo scrivente Tribunale doverla estendere così come postulato dal ricorrente. Come dipoi correttamente specificato dall'autorità inferiore, l'art. 8 cpv. 2 lett. d LD non risulta applicabile alla fattispecie, riferendosi il medesimo, ai sensi dell'art. 17 OD, a merci, che sono donate allo scopo di lenire il bisogno o il danno, a organizzazioni riconosciute di utilità pubblica e opere assistenziali o persone bisognose. Il ricorrente è un Comune. Simile entità non può essere considerata un'organizzazione di utilità pubblica riconosciuta o un'associazione

assistenziale o persona bisognosa, motivo per cui, l'importazione delle autovetture per il servizio di Polizia non può essere esentata dal pagamento del dazio ai sensi del citato disposto di legge. La decisione d'imposizione del dazio sull'importazione delle autovetture resa dall'autorità inferiore non è quindi arbitraria e deve essere di conseguenza confermata.

**8.**

Il ricorrente si duole dell'applicazione dell'IVA svizzera all'importazione delle autovetture acquistate.

**8.1.** Vista l'appartenenza di Campione alla Repubblica Italiana, occorre avantutto, in ossequio ai principio della sovranità fiscale e della territorialità, esaminare le normative comunitarie e italiane vigenti che disciplinano l'assoggettamento all'IVA, in particolare quella all'importazione, e la loro applicazione al caso di specie.

**8.1.1.** Con la promulgazione della Direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme ("Sesta Direttiva IVA"), è stata creata una base di imposizione uniforme dei contribuenti nel sistema comune IVA (cfr. FF 1996 V 689). Negli anni, tale direttiva ha subito oltre una trentina di modifiche, motivo per cui, si è resa necessaria una rifusione della medesima. Il Consiglio ha così emanato la Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto ("Direttiva IVA") che codifica le disposizioni della Sesta Direttiva IVA a partire dal 1° gennaio 2007, senza modificare nella sostanza la legislazione in vigore. Quanto all'ambito di applicazione territoriale, la Direttiva IVA precisa che sono esclusi dal suo campo di applicazione, tra l'altro, anche una serie di territori che non fanno parte del territorio doganale della Comunità. Tra questi territori figurano anche Campione d'Italia (cfr. art. 6 cpv. 2 lett. f) e le acque italiane del Lago di Lugano (cfr. art. 6 cpv. 2 lett. g).

**8.1.2.** In Italia la disciplina sull'IVA è sancita dal Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. La territorialità dell'imposta è regolata all'art. 7 lett. a) che dispone l'esclusione dall'imposizione dell'IVA anche del territorio di Campione e delle acque italiane del lago di Lugano. Anche il Decreto-legge del Presidente della Repubblica 30 agosto 1993, n. 331 che intende armonizzare la disciplina dell'IVA riguardante le

disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcol, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati definisce che i territori extra-doganali dei comuni di Livigno e di Campione d'Italia e le acque nazionali del lago di Lugano sono considerati esclusi dal territorio della Comunità economica europea (cfr. art. 16 cpv. 1) e quindi non sono assoggettati all'imposta.

**8.1.3.** Stante quanto precede, Campione è escluso dal territorio comunitario, rispettivamente italiano assoggettato all'IVA, ciò che equivale alla rinuncia alla riscossione dell'imposta da parte delle competenti autorità.

**8.2.** Si procederà quindi nel seguito con l'esame della legislazione svizzera in materia di IVA all'importazione, alfine di determinarne la sua applicabilità all'operazione oggetto del presente giudizio, ovverosia, all'importazione di due autovetture.

**8.2.1.** La Confederazione svizzera riscuote dal 1995 un'imposta generale sul consumo con deduzione dell'imposta precedente (imposta sul valore aggiunto, IVA) in ogni fase del processo di produzione e di distribuzione. Lo scopo di tale imposta, sancita all'art. 130 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101) – è l'imposizione del consumo finale non imprenditoriale sul territorio svizzero (cfr. art. 1 cpv. 1 vLIVA, come visto, applicabile alla fattispecie, cfr. consid. 3.2 che precede). L'IVA, fonte significativa degli introiti fiscali nel nostro Paese, deve colpire il consumo finale su territorio nazionale (cfr. NICOLAS SCHALLER/YVES SUDAN/PIERRE SCHEUNER/PASCAL HUGUENOT, TVA annotée, Ginevra/Zurigo/Basilea 2005, n. 4.1 *ad* art. 1 vLIVA con i vari riferimenti giurisprudenziali ivi citati). Alfine di perseguire l'imposizione del consumo di prestazioni, la Confederazione, da una parte, impone la cifra d'affari realizzata in Svizzera, dall'altra riscuote un'imposta sulle importazioni di beni dall'estero, ovverosia il mero passaggio di un bene attraverso la frontiera doganale svizzera. Senza l'imposta sull'importazione, i beni importati dall'estero sarebbero difatti avvantaggiati rispetto a quelli forniti sul territorio svizzero (cfr. risposta del Consiglio federale del 31 maggio 2006 all'Interpellanza "IVA e distorsione della concorrenza" depositata in Consiglio nazionale dal deputato Luc Barthassat il 23 marzo 2006). La facoltà di riscuotere l'IVA decadrà alla fine del 2020 (cfr. art. 196 cifra 14 cpv. 1 lett. a cifra 1 Cost., già art. 8 cpv. 2 lett. a disposizione transitoria vCost.). Proprio da quest'ultima normativa costituzionale – accettata con votazione popolare del 26 settembre 2009 in vigore dal 1° gennaio 2011 (RU 2010 3821 nonché FF 2005 4151, 2008 4573, 2009

3753 3759 3761 7599) deriva il principio della territorialità dell'IVA e costituisce il fondamento del cosiddetto "principio del paese di destinazione", concretizzato nella OLIVA (cfr. SCHALLER/SUDAN/SCHEUNER/HUGUENOT, op. cit., n. 4.1 *ad* art. 1 vLIVA con riferimenti ivi citati, pag. 25). La territorialità è quindi una condizione fondamentale della legge, poiché in linea di principio soggiacciono ad imposizione unicamente le operazioni eseguite sul territorio svizzero (cfr. MARCO MOLINO, Temi scelti relativi all'applicazione dell'IVA, in: CFPG, Problemi emergenti di diritto pubblico, Lugano 2001, pag. 60, pto. 2; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basilea 2009, n. 303, pag. 86 con riferimenti ivi citati). Le disposizioni relative al luogo delle operazioni imponibili definiscono i casi nei quali la legge sull'IVA è applicabile (cfr. MOLINO, op. cit., pag. 68, pto. 2; SCHALLER/SUDAN/SCHEUNER/HUGUENOT, op. cit., n. 4.1 *ad* art. 1 vLIVA con riferimenti ivi citati).

**8.2.2.** Come detto, soggiacciono all'IVA anche le importazioni di beni in territorio svizzero. L'imposta all'importazione si differenzia sotto molteplici aspetti dall'imposta sulle operazioni realizzate su territorio svizzero. Le principali differenze risiedono nell'oggetto dell'imposta, nell'assoggettamento soggettivo e nella procedura di riscossione, motivo per cui, il legislatore ha regolato questi due tipi di imposta, sia nell'ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA) che nella vLIVA e così pure nella vigente LIVA, in due titoli distinti. La natura diversa di questi due tipi di imposta è in tal modo enunciata in maniera univoca (cfr. SCHALLER/SUDAN/SCHEUNER/HUGUENOT, op. cit., art. 72 vLIVA con i vari riferimenti giurisprudenziali ivi citati nonché art. 73 cpv. 1; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., n. 271, pag. 670). Pertanto, il carattere oneroso dell'operazione non è una condizione per la percezione dell'imposta sull'importazione. Il transito della merce attraverso la frontiera è sufficiente per far nascere il diritto alla riscossione dell'imposta (cfr. SCHALLER/SUDAN/SCHEUNER/HUGUENOT, op. cit., art. 72 vLIVA con i vari riferimenti giurisprudenziali ivi citati). La riscossione dell'imposta sulle operazioni eseguite sul territorio svizzero si basa esclusivamente sul principio dell'autotassazione mentre la procedura di riscossione dell'imposta sull'importazione si fonda su di una tassazione mista (cfr. SCHALLER/SUDAN/SCHEUNER/HUGUENOT, op. cit., art. 72 vLIVA con i vari riferimenti giurisprudenziali ivi citati). L'assoggettamento soggettivo si determina secondo le regole dell'assoggettamento all'obbligo di pagare il dazio giusta gli artt. 68 OIVA (art. 75 vLIVA), 26 LD (artt. 9 e 13 vLD) e non in base all'art. 17 OIVA (art. 21 LTVA; SCHALLER/SUDAN/SCHEUNER/HUGUENOT, op. cit., art. 72 vLIVA con i vari riferimenti giurisprudenziali ivi citati). L'imposta sull'importazione perse-

gue tuttavia il medesimo scopo dell'imposta sulle operazioni eseguite sul territorio svizzero, ovverosia quella di colpire il consumo finale su territorio nazionale.

**8.2.3.** L'art. 72 vLIVA prevede che la legislazione doganale è applicabile all'importazione di beni, purché le disposizioni che seguono tale norma non vi deroghino. La legge sulle dogane recepisce tale rinvio all'art. 1 lett. c LD, il quale recita che la LD disciplina altresì la riscossione dei tributi esigibili in virtù di leggi federali di natura non doganale, sempre che spetti all'Amministrazione federale delle dogane (art. 1 lett. c LD). È imponibile l'importazione di beni, anche di quelli ammessi sul territorio svizzero in franchigia doganale (art. 73 cpv. 1 vLIVA). Sono considerati beni le cose mobili, comprese le prestazioni di servizi e i diritti inclusi (art. 73 cpv. 2 lett. a vLIVA). Per quanto riguarda l'imposta sull'importazione, sono contribuenti tutte le persone o società soggette all'obbligo di pagare il dazio, a prescindere se, per il resto, sono assoggettate all'IVA (art. 75 cpv. 1 vLIVA). Il credito fiscale nasce simultaneamente all'obbligazione doganale (art. 78 cpv. 1 vLIVA). L'imposta sull'importazione è riscossa dall'Amministrazione federale delle dogane che emana le disposizioni e le decisioni necessarie (cfr. art. 82 cpv. 1 vLIVA). Gli organi dell'Amministrazione federale delle dogane hanno peraltro facoltà di procedere a tutti gli accertamenti necessari alla verifica dei fatti determinanti per la tassazione (cfr. art. 82 cpv. 2 vLIVA). Da quanto precede, occorre constatare come la normativa doganale e il diritto d'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto all'importazione siano intrinsecamente correlati. A dipendenza del trattamento doganale della zona, viene dunque prelevata l'IVA sulle operazioni d'importazione ivi realizzate. Per le importazioni, il presupposto impositivo, sul piano formale, coincide quindi con quello previsto per i diritti doganali. L'IVA all'importazione è peraltro calcolata sul valore di mercato del bene dichiarato in dogana e ciò vista l'assenza di una transazione (cfr. nel caso in esame, doc. 4 prodotto dal ricorrente; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., n. 272, pag. 670).

**8.2.4.** L'art. 3 vLIVA (art. 3 OLIVA) definisce il campo d'applicazione territoriale dell'imposta al consumo. Per "territorio svizzero" s'intendono: a) il territorio della Svizzera, b) i territori esteri conformemente alla convenzioni internazionali (art. 3 cpv. 1 vLIVA). Per esclusione, gli altri territori sono considerati "estero" (art. 3 cpv. 2 vLIVA). La particolare situazione di Samnaun e Sampuoir è regolata all'art. 3 cpv. 3 vLIVA. La LIVA è dunque applicabile anche ai territori esteri conformemente alle convenzioni internazionali (cfr. i già citati Trattati riguardanti il Principato

del Liechtenstein e il Comune tedesco di Büsingen am Hochrhein). Con riferimento all'art. 3 vLIVA, nel Rapporto della Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio nazionale del 28 agosto 1996 riguardante l'iniziativa parlamentare legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto (Dettling; cfr. FF 1996 V 581, in particolare pag. 597), si legge che Campione d'Italia è una zona "assimilata di massima al territorio doganale svizzero. Non vi è ancora una convenzione tra Svizzera e l'Italia. Le merci e i servizi forniti a Campione dal territorio doganale svizzero sono considerati operazioni effettuate sul territorio svizzero e non sono pertanto esonerate. Per contro, le imprese con sede a Campione e che sarebbero assoggettate all'IVA secondo il diritto fiscale svizzero in base all'importo della loro cifra d'affari, non possono essere tassate a causa della mancanza di una base giuridica". Ai sensi della vLIVA, Campione è quindi un territorio estero, il quale, conformemente alla prassi è considerato territorio svizzero (cfr. anche MOLINO, op. cit., pag. 68, pto. 2). Tale tesi è peraltro stata ritenuta dall'Amministrazione federale delle contribuzioni nella sua pubblicazione intitolata "Istruzioni sull'IVA" (cfr. per il caso in esame: "Istruzioni 2008 sull'IVA", n. 367). In base alle considerazioni che precedono, il Comune di Campione è quindi considerato territorio doganale svizzero, ciò che determina l'applicabilità dell'IVA svizzera.

**8.2.5.** Sempre facendo riferimento all'IVA sull'importazione, contestualmente ai negoziati per la conclusione di una convenzione tra la Repubblica Italiana e la Confederazione elvetica relativa all'enclave, va osservato che nella bozza di Accordo del 2008 (cfr. doc. 20 prodotto con la duplica dall'autorità inferiore e consid. 6.2.4 che precede), si può leggere "Per quanto concerne l'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) delle importazioni e delle operazioni svolte a Campione, si è ritenuto utile esporre la problematica nei suoi termini generali, nell'ottica della formulazione di una specifica disposizione" (cfr. nota introduttiva alla bozza di accordo, doc. 20 prodotto con la duplica dall'autorità inferiore, pag. 1). L'autorità svizzera non ha quindi redatto una norma particolare, ma ha ritenuto quanto segue: "In relazione alla questione IVA si ponga mente al fatto che la *Direttiva 2006/112/VE del Consiglio del 28 novembre relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto* non si applica al territorio di Campione d'Italia (…). Dato che con questo accordo si prevede di regolare l'appartenenza di Campione al territorio doganale della Confederazione svizzera, le autorità svizzere sono dell'avviso che si rende necessaria anche in questo settore una specifica regolamentazione convenzionale bilaterale. Difatti la normativa doganale e il diritto dell'imposta sul valore aggiunto sono direttamente correlati (cfr. decisione

del Tribunale federale 2C_1049/2011 del 18 luglio 2012 consid. 4.3). La questione del prelievo o no dell'imposta sul valore aggiunto per le importazioni, rispettivamente sulle operazioni realizzate sul territorio svizzero, dipende direttamente dal trattamento doganale della zona. Perciò si dovrebbe prevedere per le importazioni e le operazioni effettuate a Campione la riscossione dell'IVA secondo la normativa svizzera. Notasi che per determinare prestazioni eseguite per Campione o a Campione da imprese con sede sul territorio svizzero ciò è quanto già si verifica, secondo le intese intervenute tra le autorità coinvolte".

**8.2.6.** Stante quanto precede, l'operazione di importazione dalla Germania in territorio doganale svizzero, fonda l'assoggettamento all'IVA sull'importazione. Come visto, per le importazioni, la normativa doganale e il diritto dell'imposta sul valore aggiunto sono chiaramente connessi. A ragione nella bozza di Accordo del 2008 (cfr. doc. 20 prodotto con la duplica dall'autorità inferiore, cfr. consid. 6.2.4 che precede) si sostiene dunque che il prelevamento dell'imposta sulle importazioni dipende direttamente dal trattamento doganale della zona. Visto che Campione deve essere considerato parte del territorio doganale svizzero per effetto del diritto consuetudinario (cfr. consid. 6.4 che precede), si giustifica, salvo esenzioni previste dalla legge, l'applicazione dell'imposta sull'importazione di cui agli artt. 72 e segg. vLIVA all'importazione in esame.

**8.2.7.** Stabilita l'applicabilità della vLIVA all'operazione oggetto del presente giudizio, si rende necessario l'esame di un'eventuale esenzione dall'imposta. Gli artt. 74 vLIVA e 19a OLIVA definiscono i beni esenti da IVA. L'enumerazione di cui all'art. 74 vLIVA è da considerarsi esaustiva (cfr. decisione della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni [CRC] del 21 gennaio 1999, incarto 1998-003, considd. 5 e 6). Le autovetture destinate importate ad uso della Polizia non sono contemplate dai predetti disposti di legge ciò che significa che esse sono assoggettate all'IVA. Visto peraltro che la prassi consolidata relativa alle agevolazioni in favore del Comune di Campione e agli enti pubblici seguita dall'AFD – esplicitata al considerando 7 al quale qui si rimanda – non è applicabile alla fattispecie (cfr. consid. 7.2.3), la decisione dell'autorità inferiore deve essere di conseguenza confermata anche su questo punto.

**8.3.** A titolo meramente abbondanziale, è opportuno precisare in questa sede che anche in applicazione della LIVA in vigore dal 1° gennaio 2010 si giungerebbe alle medesime conclusioni di cui ai considerandi che precedono. La correlazione diretta tra diritto doganale e i disposti dell'im-

posta sul valore aggiunto è difatti sancita esplicitamente all'art. 3 lett. a LIVA, il quale prevede che ai sensi della predetta legge, per territorio svizzero si intende il territorio nazionale svizzero e le enclavi doganali estere secondo l'art. 3 cpv. 2 LD, norma che, come noto, rimanda al diritto internazionale consuetudinario. Quanto all'IVA all'importazione, va altresì detto che gli artt. 50 e 53 cpv. 1 lett. d LIVA riprendono tali e quali gli artt. 72 vLIVA e 74 cpv. 1 lett. 4 vLIVA.

**9.**

**9.1.** Non rimane ora che confrontarsi con le censure sollevate dal ricorrente che non sono finora state trattate esplicitamente o implicitamente.

**9.1.1.** Il ricorrente censura che nel Promemoria n. 16 relativo al trattamento fiscale delle operazioni in relazione a Campione (cfr. doc. 11 prodotto con la risposta dall'autorità inferiore) è chiaramente indicato che il Comune di Campione d'Italia appartiene al territorio italiano. Il quesito relativo all'interpretazione del Promemoria si scontra con quanto il predetto Promemoria dispone a proposito delle prestazioni eseguite da contribuenti svizzeri per Campione d'Italia, rispettivamente a Campione d'Italia poiché queste, sono di regola assoggettate all'IVA come forniture sul territorio svizzero. Si stupisce quindi che dieci anni dopo l'edizione di tale Promemoria, le autorità elvetiche cerchino una non meglio definita consuetudine che ribalta completamente questa impostazione. Essa evidenzia dipoi la chiara assenza di competenza sia dell'AFC che dell'AFD in assenza di un accordo internazionale tra Repubblica Italiana e la Svizzera, di modo che l'atto di regolamentare tramite direttive, promemoria o altri opuscoli del genere (cioè disposizioni esecutive emanate senza base legale formale) le problematiche connesse con l'applicazione dell'IVA nel territorio di Campione d'Italia riveste un carattere *contra legem* che trova piena conferma nelle paradossali interpretazioni di cui al Promemoria e anche discriminatorie.

**9.1.2.** Per garantire un'esecuzione uniforme del diritto di rango superiore, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito: AFC) 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 e segg.). L'AFC ha quindi pubblicato "Istruzioni sull'IVA" (cfr. per il caso in esame: "Istruzioni 2001", no. 878 segg. [pubblicazione valida fino al 31 dicembre

2007]) nonché il Promemoria n. 16 relativo al trattamento fiscale delle operazioni in relazione a Campione, aggiornato periodicamente (cfr. doc. 11 prodotto con la risposta dall'autorità inferiore), completato con la comunicazione del 13 dicembre 2000. Con riferimento al caso di specie, occorre rilevare che, come dichiarato dall'autorità inferiore, tale Promemoria si riferisce all'imposizione dell'IVA sul territorio svizzero, di competenza dell'AFC e quindi non alle importazioni di beni destinati a Campione qui in discussione la cui competenza è, come visto, dell'AFD. Il punto 6. del Promemoria prevede difatti che per le informazioni in materia di immissione in libera pratica secondo il diritto doganale di beni provenienti dall'Italia e destinati a Campione, occorre rivolgersi alla competente Direzione di circondario delle dogane di Lugano. Ciò in ossequio all'art. 82 cpv. 1 vLIVA, il quale prevede che l'imposta sull'importazione è riscossa dall'Amministrazione federale delle dogane che emana le disposizioni e le decisioni necessarie. L'AFD è quindi competente per emanare le necessarie indicazioni relative all'importazione di beni. Un esame integrale del Promemoria edito dall'AFC non è quindi necessario, giacché, con riferimento all'IVA all'importazione, esso si limita ad un rinvio alle competenti autorità.

**9.2.**

**9.2.1.** Il ricorrente censura altresì che la prassi italo-svizzera in tema di IVA sarebbe eccessivamente contraddittoria per poter sostenere il compiuto consolidamento di una consuetudine derogatoria dei principi che istituiscono l'ordinamento internazionale in materia di esercizio della sovranità degli Stati. Ciò poiché l'IVA è stata introdotta in Svizzera a far tempo dal 1° gennaio 1995. Ritiene quindi che difficilmente si possa ammettere una consuetudine formatasi su un così breve lasso di tempo, e ciò soprattutto in relazione ad un istituto impositivo fino ad allora sconosciuto al sistema fiscale svizzero.

**9.2.2.** A torto. Richiamati gli elementi che fondano la creazione del diritto consuetudinario esposti al considerando 6.1.1 che precede, considerato altresì che il fattore temporale non riveste primaria importanza come sottolineato dal ricorrente (cfr. ricorso *ad* art. 13), ritenuto parimenti che le condizioni esposte al considerando 6.1.2 per sottrarsi all'applicazione di una norma di diritto consuetudinario, rispettivamente, per riconoscerle un effetto vincolante, lo scrivente Tribunale non reputa contraddittoria la prassi relativa all'IVA all'importazione, oggetto del presente giudizio. L'unica opposizione formale all'applicazione dell'IVA svizzera fatta valere tramite nota a verbale del 15 gennaio 2010 da parte del Ministero degli

Affari Esteri italiano non è peraltro sufficiente per poter invalidare la prassi in essere tra i due Stati, giacché, come detto, occorrono ripetute proteste (cfr. consid. 6.1.2). Non v'è dipoi da dimenticare, che benché l'IVA sia stata introdotta nel 1995, essa ha sostituito l'imposta sulla cifra d'affari (ICA). Introdotta dal decreto del Consiglio federale del 29 luglio 1941 (di seguito, DCA; cfr. FF 1941 I 896), l'ICA era un'imposta federale sul consumo prelevata essenzialmente sulla fornitura di merci a titolo oneroso, ma non sui servizi (cfr. art. 13 DCA). Erano altresì soggette all'imposta, segnatamente, l'importazione di merci (art. 44 e segg. DCA). L'Amministrazione federale delle dogane era competente per prendere le misure e decisioni necessarie per la riscossione di quest'imposta risultante dall'importazione di merci (art. 44 DCA). Risultavano quindi applicabili le norme della legislazione doganale (art. 45 DCA), così pure il concetto di importazione di merci nella "Svizzera", da intendersi nel senso dell'art. 8 cpv. 2 DCA (cfr. art. 47 DCA), il quale prevede che il territorio doganale svizzero comprende il territorio svizzero vero e proprio e quello estero incluso nella linea doganale. L'ICA all'importazione è quindi stata riscossa tra il 1941 e il 1994. Come conferma la sentenza resa dal Tribunale federale il 23 giugno 1972 (ASA 41 261 e segg.), Campione – considerato territorio doganale svizzero – era già allora sottoposto all'ICA all'importazione. Stante quanto precede, la doglianza del ricorrente non merita accoglimento.

**10.**

Oltre a contestare l'applicazione del dazio e dell'IVA, il ricorrente reputa che l'importazione in oggetto non debba essere neppure sottoposta all'imposta sugli autoveicoli.

**10.1.** L'imposta sugli autoveicoli è disciplinata in particolare dalla LIAut. Il legislatore ha fissato il principio secondo il quale la Confederazione riscuote l'imposta sugli autoveicoli destinati al trasporto di persone o di merci (art. 1 LIAut; DTAF 2007/41 consid. 3.1 e 6.2.2; giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione / GAAC 66.44 consid. 2b). Ai sensi dell'art. 22 LIAut, l'importazione di autoveicoli sul territorio svizzero è assoggettata all'imposta. Il territorio svizzero comprende il territorio della Confederazione e le enclavi doganali estere. Con riferimento alle enclavi doganale estere, il Messaggio relativo alla legge sull'imposizione degli autoveicoli del 25 ottobre 1995 (FF 1995 IV 1543, 1549) prevede quanto segue: conformemente alla prassi vigente, l'imposta sugli autoveicoli verrà riscossa anche nelle enclavi doganali estere di Büsingen e Campione nonché nel Principato del Liechtenstein.

Ciò presuppone un adeguamento del trattato con la RFT sull'esclusione di Büsingen dal territorio doganale svizzero (RS 0.631.112.136) e, eventualmente, del trattato concernente la riunione del Principato del Liechtenstein al territorio doganale svizzero (RS 0.631.112.514). Per più ampie informazioni si rinvia anche in questo caso al messaggio concernente la legge sull'imposizione degli oli minerali (FF 1995 III 137 n. 14).

**10.2.** Giusta l'art. 23 cpv. 1 LIAut, il credito fiscale sorge contemporaneamente all'obbligo di pagare il dazio. L'imposta è riscossa sulla controprestazione che, secondo l'art. 30, l'importatore ha pagato o deve pagare allorquando l'autoveicolo è importato in esecuzione di un contratto di alienazione (art. 24 cpv. 1 lett. a LIAut). Nella base di calcolo vanno inclusi, sempre che non lo siano già, le imposte, i dazi e gli altri tributi dovuti fuori dal Paese d'importazione e in virtù dell'importazione, ad eccezione dell'imposta stessa e dell'imposta sul valore aggiunto (art. 24 cpv. 2 lett. 1 LIAut). L'art. 3 LIAut sancisce che l'autorità fiscale è l'Amministrazione federale delle dogane. Essa esegue tutti i provvedimenti previsti dalla LIAut e impartisce tutte le istruzioni necessarie a tal riguardo la cui emanazione non è espressamente riservata a un'altra autorità. Per l'imposta è applicabile la legislazione doganale, sempre che la LIAut non disponga altrimenti (art. 7 LIAut).

**10.3.** Come visto al considerando 6.4 che precede, Campione è compreso nel territorio doganale svizzero. Stante le predette disposizioni della LIAut, l'importazione di autovetture sul territorio doganale svizzero è assoggettata in principio alla relativa imposta. Ne consegue, che l'importazione a Campione delle due autovetture destinate al servizio di Polizia deve essere assoggettata all'imposta sugli autoveicoli.

**10.4.** Le autovetture della Polizia non sono un bene esente dall'imposta sugli autoveicoli ai sensi dell'art. 12 LIAut, rispettivamente l'art. 1 OIAut. Visto che peraltro la prassi consolidata relativa alle agevolazioni in favore del Comune di Campione e agli enti pubblici seguita dall'AFD – esplicitata al considerando 7 al quale qui si rimanda – non è applicabile al caso di specie (cfr. anche considd. 7.2.3), la decisione dell'autorità inferiore deve essere di conseguenza confermata anche su questo punto.

**11.**

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

**12.**

In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese processuali vanno poste a carico del ricorrente soccombente (art. 1 segg. Regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF; RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in fr. 1'000.-- (art. 4 TS-TAF), importo che verrà compensato nella misura corrispondente con l'anticipo di fr. 2'500.-- da esso versato il 9 giugno 2010. L'importo rimanente di fr. 1'500.-- gli verrà restituito alla crescita in giudicato del presente giudizio, previa indicazione delle coordinate bancarie o postali ove effettuare il versamento. Al ricorrente non vengono assegnate ripetibili (art. 64 cpv. 1 PA *a contrario*).

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

**1.**
La domanda di congiunzione con l'incarto di cui al numero di ruolo A-2411/2010 è respinta.

**2.**
Il ricorso è respinto.

**3.**
Le spese processuali pari a fr. 1'000.-- sono poste a carico del ricorrente e compensate nella misura corrispondente con l'anticipo spese. L'importo rimanente di fr. 1'500.-- gli verrà restituito previa indicazione delle coordinate bancarie o postali ove effettuare il versamento.

**4.**
Non vengono assegnate ripetibili.

**5.**
Comunicazione a:

– ricorrente (atto giudiziario),
– autorità inferiore (n. di rif. …; atto giudiziario).

| Il presidente del collegio: | La cancelliera: |
|---|---|
| Michael Beusch | Frida Andreotti |

## Rimedi giuridici:

Contro il presente giudizio può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, 1000 Losanna 14, entro un termine di 30 giorni dalla sua notificazione (cfr. art. 82 e segg., 90 e segg. e 100

della legge sul Tribunale federale del 17 giugno 2005 [LTF, RS 173.110]). 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 (cfr. art. 42 LTF).

Data di spedizione: