Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Corte I
A-6427/2012

Sentenza del 17 febbraio 2014

Composizione

Giudici Salome Zimmermann (presidente del collegio),
Pascal Mollard, Markus Metz,
cancelliera Sara Friedli.

Parti

A._____,
patrocinata da …,
ricorrente,

contro

Amministrazione federale delle dogane,
Sezione Prodotti chimici e COV,
Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,
autorità inferiore.

Oggetto

Tassa d'incentivazione sui composti organici volatili (COV; riscossione posticipata).

Fatti:

A.
La società A._____, in X._____, ha quale scopo la fabbricazione, la lavorazione, l'acquisto e la vendita di microcomponenti ed altri prodotti della microtecnica per l'orologeria ed altre industrie, in particolare con materiali duri ed extraduri, ceramiche, magneti, microfili, bobine e trasduttori, ecc. (cfr. relativo estratto del registro di commercio).

B.
Il 26 e 30 gennaio 2012 i collaboratori dell'ispettorato doganale di Y._____ hanno effettuato un controllo aziendale presso la A._____, dal quale è emerso che quest'ultima tra il 14 maggio 2007 e il 10 gennaio 2012 ha acquistato complessivamente 4704 litri di spirito da ardere in bottiglie da un litro presso un fornitore in Svizzera, e meglio, la B._____, in Z._____, senza versare la tassa d'incentivazione sui composti organici volatili (di seguito: COV). Dal controllo è risultato che 1889 litri della predetta quantità sarebbero stati utilizzati quale prodotto per la pulizia di microcomponenti per l'orologeria. Sarebbe dunque a torto che detto alcool è stato acquistato esente dalla tassa sui COV.

C.
Con scritto 27 gennaio 2012 e scritto 30 gennaio 2012, la Sezione antifrode doganale della Direzione delle dogane di Lugano (di seguito: SA Lugano) ha dunque notificato alla A._____ e al signor C._____ – responsabile di tutti gli acquisti della predetta società (di seguito: responsabile degli acquisti) – l'apertura di un'inchiesta penale nei loro confronti.

D.
Con scritto 9 febbraio 2012, la A._____ – per il tramite del suo patrocinatore – ha poi trasmesso alla SA Lugano la documentazione che attesterebbe ch'essa ha sempre proceduto allo smaltimento dell'alcool utilizzato nei suoi processi industriali. In particolare ha prodotto le fatture concernenti gli anni 2007-2011 della B._____ per il ritiro dell'alcool di scarto, il modulo di accompagnamento del traffico rifiuti speciali e le fatture che le varie ditte specializzate avrebbero emesso alla predetta società per lo smaltimento dei rifiuti summenzionati.

E.
Il 2 marzo 2012, la SA Lugano ha interrogato il responsabile degli acquisti della A._____, in merito ai prodotti acquistati esenti da tassa sui COV tra il 2007 e il 2012. In detta occasione, il patrocinatore della A._____ e

del responsabile degli acquisti – oltre a ribadire che i prodotti acquistati non sarebbero stati dispersi nell'ambiente, bensì recuperati e smaltiti – ha annunciato che avrebbe inoltrato una domanda di rimborso per quanto concerne gli acquisti di COV gravati dalla tassa sui COV effettuati tra il 2002 e il 2006.

F.
Con scritto 5 marzo 2012, la A._____ – per il tramite del suo patrocinatore – ha pertanto presentato una domanda di rimborso dinanzi alla SA Lugano dell'importo di fr. 17'210.-- oltre accessori, che la stessa avrebbe pagato a torto a titolo di tassa sui COV per l'alcool da lei acquistato tra il 2002 e il 2006. Essa ha in sostanza ribadito che tale alcool sarebbe stato utilizzato per ardere oppure per pulire i pezzi e in seguito smaltito senza disperderlo nell'ambiente, di modo che sarebbe esente dalla predetta tassa.

G.
Con decisione di riscossione posticipata 15 giugno 2012, la SA Lugano ha richiesto *a posteriori* il versamento di fr. 4471.30, tassa sui COV non pagata a torto per l'alcool acquistato tra il 14 maggio 2007 e il 10 gennaio 2012. Detta decisione si fonda sull'art. 12 della Legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto penale amministrativo (DPA, RS 313.0), sull'art. 70 della Legge federale del 18 marzo 2005 sulle dogane (LD, RS 631.0), sugli artt. 50-52 e 54-56 della Legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20) e l'art. 35a della Legge federale del 7 ottobre 1983 sulla protezione dell'ambiente (LPAmb, RS 814.01).

H.
Contro la predetta decisione, la A._____ – per il tramite del suo patrocinatore – ha presentato ricorso dinanzi alla Direzione generale delle dogane (di seguito: DGD) con scritto datato 9 giugno 2012 (consegnato alla Posta il 9 luglio 2012), postulandone l'annullamento. In sunto, non contestando di aver utilizzato una parte dell'alcool acquistato per scopi di pulizia, la stessa ha indicato che la parte residua sarebbe stata riconsegnata al fornitore per lo smaltimento. L'alcool impiegato non sarebbe pertanto stato disperso nell'ambiente, motivo per cui sarebbe esente dalla tassa sui COV. Inoltre, precisando di essere il terzo utilizzatore e non già il fabbricante – ovvero l'unica persona assoggettata all'obbligo fiscale ex art. 35a LPAmb – indica che per lei non sussisterebbe alcun obbligo di pagamento della tassa sui COV. Essa ha altresì ravvisato una violazione del suo diritto d'essere sentita, poiché l'autorità inferiore non si sarebbe

pronunciata sulla sua domanda di restituzione della tassa sui COV da lei pagata per gli anni 2002 – 2006. Essa contesta poi il termine di prescrizione di soli 6 mesi per postulare la predetta restituzione, in quanto non solo sarebbe privo di base legale formale, ma violerebbe anche il principio della parità delle armi tra il contribuente e l'autorità fiscale, dal momento che quest'ultima avrebbe invece un termine di 10 anni per procedere alla riscossione posticipata. Per finire, la ricorrente si oppone all'applicazione da parte dell'autorità dell'art. 12 DPA, dell'art. 70 LD e degli artt. 50-52 e 54-56 LIVA, in quanto non avrebbe né commesso un'infrazione, né di fatto importato o esportato il prodotto da lei acquistato, peraltro già imposto all'IVA.

I.
Con decisione 16 novembre 2012, la DGD ha respinto il predetto ricorso, confermando la decisione impugnata. In sostanza, la DGD ha qualificato la A._____ di fabbricante soggetto alla tassa sui COV, in quanto, utilizzando abusivamente l'alcool acquistato non gravato dalla tassa per uno scopo non esente (ovvero la pulizia anziché combustione), essa avrebbe di fatto prodotto un COV soggiacente alla tassa in virtù degli allegati 1 e 2 all'Ordinanza del 12 novembre 1997 relativa alla tassa d'incentivazione sui composti organici volatili (OCOV, RS 814.018). Inoltre, a suo avviso, la ricorrente non avrebbe provato la sussistenza delle condizioni per un'eventuale esenzione.

J.
Contro la predetta decisione, la A._____ (di seguito: ricorrente) – per il tramite del suo patrocinatore – si aggrava ora dinanzi al Tribunale amministrativo federale con ricorso 11 dicembre 2012. Protestando tasse, spese e ripetibili, essa postula l'accoglimento del ricorso con conseguente annullamento della decisione impugnata e riconoscimento ch'essa non è soggetto fiscale ai sensi dell'art. 35a LPAmb e non è quindi tenuta al pagamento della tassa sui COV di fr. 4'471.30. In sostanza, la ricorrente ha ribadito quanto già censurato dinanzi alle due istanze precedenti.

K.
Con risposta 13 febbraio 2013, la DGD ha postulato il rigetto del ricorso con onere di spesa, riconfermandosi nella propria decisione.

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

Diritto:

1.

1.1

Giusta l'art. 31 della Legge federale del 17 giugno 2005 sul Tribunale amministrativo federale (LTAF, RS 173.32), il Tribunale amministrativo federale giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 della Legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, RS 172.021). In particolare, le decisioni emanate dalla DGD possono essere impugnate dinanzi al Tribunale amministrativo federale conformemente all'art. 33 lett. d LTAF. Fatta eccezione per quanto prescritto direttamente dalla LTAF come pure da eventuali normative speciali, la procedura dinanzi allo scrivente Tribunale è retta dalla PA (art. 37 LTAF).

1.2 Il presente ricorso è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di contenuto e di forma previste dalla legge (art. 52 PA). L'atto impugnato è una decisione della DGD fondata sul diritto pubblico federale giusta l'art. 5 PA, che condanna la ricorrente al pagamento posticipato della tassa d'incentivazione sui COV, nonché dell'IVA. Poiché la decisione impugnata comporta un onere pecuniario per la ricorrente, quest'ultima risulta legittimata a ricorrere ex art. 48 cpv. 1 PA. Visto quanto precede, il ricorso va ora esaminato nel merito.

2.

2.1 Con ricorso al Tribunale amministrativo federale possono essere invocati la violazione del diritto federale, compreso l'eccesso o l'abuso del potere di apprezzamento (art. 49 lett. a PA), l'accertamento inesatto o incompleto di fatti giuridicamente rilevanti (art. 49 lett. b PA) e l'inadeguatezza (art. 49 lett. c PA; cfr. André MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2ª ed., Basilea 2013, n. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6ª ed., Zurigo/San Gallo 2010, n. 1758 segg.).

2.2 Il Tribunale amministrativo federale non è vincolato né dai motivi addotti (cfr. art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTAF 2007/41 consid. 2; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3. ed., Berna 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300). I principi della massima inquisitoria e dell'applicazione d'ufficio del diritto sono tuttavia limitati: l'autorità competente procede difatti spontaneamente a constatazioni complementari o esamina altri punti di diritto solo se dalle censure

sollevate o dagli atti risultino indizi in tal senso (cfr. DFT 133 II 249 consid. 1.4.1, DTF 122 V 157 consid. 1a; DTF 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3ª ed., Zurigo/Basilea/Ginevra 2013, n. 155). Secondo il principio di articolazione delle censure ("Rügeprinzip") l'autorità di ricorso non è tenuta a esaminare le censure che non appaiono evidenti o non possono dedursi facilmente dalla constatazione e presentazione dei fatti, non essendo a sufficienza sostanziate (cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 1.55). Il principio inquisitorio non è quindi assoluto, atteso che la sua portata è limitata dal dovere delle parti di collaborare all'istruzione della causa (cfr. DTF 128 II 139 consid. 2b). Il dovere processuale di collaborazione concernente in particolare il ricorrente che interpone un ricorso al Tribunale nel proprio interesse, comprende, in particolare, l'obbligo di portare le prove necessarie, d'informare il giudice sulla fattispecie e di motivare la propria richiesta, ritenuto che in caso contrario arrischierebbe di dover sopportare le conseguenze della carenza di prove (cfr. art. 52 PA; cfr. DTF 119 III 70 consid. 1; MOOR/POLTIER, op. cit., no. 2.2.6.3, pag. 293 e segg.).

3.
Nel caso che qui ci occupa, la ricorrente ravvisa innanzitutto una violazione del suo diritto di essere sentita, dal momento che né la SA Lugano, né la DGD avrebbero preso posizione in merito alla domanda di rimborso da lei presentata per il periodo dal 2002 al 2006 il 5 marzo 2012.

3.1 Il diritto di essere sentito è una garanzia di natura formale, la cui violazione implica, di principio, l'annullamento della decisione resa dall'autorità, indipendentemente dalle possibilità di successo del ricorso nel merito (cfr. DTF 132 V 387 consid. 5.1 con rinvii, DTAF 2009/36 consid. 7). Tale doglianza deve quindi essere esaminata prioritariamente dall'autorità di ricorso (cfr. DTF 127 V 431 consid. 3d/aa e DTF 124 I 49 consid. 1).

3.1.1 Il diritto di essere sentito, sancito dall'art. 29 cpv. 2 della Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (Cost., RS 101), garantisce all'interessato il diritto di esprimersi prima che sia resa una decisione sfavorevole nei suoi confronti, il diritto di prendere visione dell'incarto, la facoltà di offrire mezzi di prova su fatti suscettibili di influire sul giudizio, di esigerne l'assunzione, di partecipare alla loro assunzione e di potersi esprimere sulle relative risultanze, nella misura in cui esse possano influire sulla decisione (cfr. DTF 135 II 286 consid. 5.1 con rinvii; sentenze del Tribunale federale 4A_35/2010 del 19 maggio 2010 e 8C_321/2009 del 9 settembre 2009; sentenza del Tribunale amministrati-

vo federale A-7094/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2 con rinvii). Tale garanzia non serve solo a chiarire i fatti, bensì rappresenta anche un diritto individuale di partecipare alla pronuncia di una decisione mirata sulla persona in quanto tale. Il diritto di essere sentito è quindi da un lato, il mezzo d'istruzione della causa, dall'altro un diritto della parte di partecipare all'emanazione della decisione che concerne la sua situazione giuridica. Garantisce l'equità del procedimento (cfr. ADELIO SCOLARI, Diritto amministrativo, Parte generale, Cadenazzo 2002, n. 483 seg. con rinvii; ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7ª ed., Zurigo/Basilea/Ginevra 2008, n. 835).

3.1.2 La giurisprudenza ha dedotto il dovere per l'autorità di motivare la sua decisione dal diritto di essere sentito. A livello procedurale, tale garanzia è ancorata all'art. 35 PA. Scopo di ottenere una decisione motivata è che il destinatario possa comprendere le ragioni della medesima e, se del caso, impugnarla in piena coscienza di causa e che l'autorità di ricorso possa esercitare il suo controllo (cfr. DTF 134 I 83 consid. 4.1, DTF 129 I 232 consid. 3.2 con rinvii, DTF 126 I 97 consid. 2b). È quindi sufficiente che l'autorità si esprima sulle circostanze significative atte ad influire in un modo o nell'altro sul giudizio di merito. L'autorità non è tuttavia tenuta a prendere posizione su tutti i fatti, le censure e i mezzi di prova invocati dal ricorrente, ma può limitarsi ad esporre le sole circostanze rilevanti per la decisione (cfr. DTF 130 II 530 consid. 4.3, la già citata DTF 129 II 232 consid. 3.2; DTF 126 I 97 consid. 2b; sentenza del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 5.2.2 con rinvii; DTAF 2009/35 consid. 6.4.1; RENE RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 2ª ed., Basilea 2010, n. 437; LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht. Eine Untersuchung über die Pflicht der Behörden zur Begründung ihrer Entscheide, Berna/Stoccarda/Vienna 1998, pag. 29 segg.). Peraltro, la motivazione non deve necessariamente trovarsi nella decisione stessa; essa può anche trovarsi in un documento separato che sia stato portato a conoscenza dell'interessato o può discendere dal rinvio a una presa di posizione di un'altra autorità sempre portata a conoscenza dell'interessato (DTF 123 I 31 consid. 2c e DTF 113 II 204 consid. 2; LORENZ KNEUBÜHLER, in: Auer/Müller/Schindler [ed.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren VwVG [di seguito: Kommentar VwVG], Zurigo/San Gallo 2008, n. 8 ad art. 35 PA; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4ª ed., Basilea 1991, pag. 150 seg.), basta che il destinatario sia in grado di procurarsi i documenti ai quali la decisione rimanda (cfr. SCOLARI, op. cit., n. 535 con rinvii). L'ampiezza della motivazione non può tuttavia essere stabilita in modo

uniforme. Essa va determinata tenendo conto dell'insieme delle circostanze della fattispecie e degli interessi della persona toccata nonché applicando i principi sviluppati dalla giurisprudenza del Tribunale federale. La motivazione può anche essere sommaria, ma vi si devono perlomeno dedurre gli elementi essenziali sui quali l'autorità si è fondata per rendere il proprio giudizio (cfr. SCOLARI, op. cit., n. 531 con rinvii).

3.1.3 A titolo eccezionale, la violazione del diritto di essere sentito può essere sanata nella procedura di ricorso, se i motivi determinanti sono stati addotti in risposta dall'autorità, se il ricorrente ha potuto commentarli in un successivo memoriale e, soprattutto, se il potere d'esame della giurisdizione competente non è più ristretto di quello dell'istanza inferiore (cfr. sentenza del Tribunale federale 1C_104/2010 del 29 aprile 2010 consid. 2.1; DTF 133 I 201 consid. 2.2; [tra le molte] sentenza del Tribunale amministrativo federale A-1876/2013 del 6 gennaio 2014 consid. 3.5 con rinvii; ZEN-RUFFINEN, Droit administratif, Partie générale et éléments de procédure, 2ª ed., Basilea/Neuchâtel 2013).

3.2 La violazione del diritto di essere sentito va ben distinta dalla denegata giustizia sancita dall'art. 29 cpv. 1 Cost., giusta il quale ogni persona ha diritto a che la propria causa sia decisa entro un termine ragionevole. Di norma, v'è luogo di constatarla quando l'autorità rimane *de facto* inattiva oppure quando all'interessato dà l'impressione di non intendere dare seguito alla sua domanda (cfr. MARKUS MÜLLER, in: Kommentar VwVG, n. 4 ad art. 46a PA). In particolare, allorquando l'autorità constata la tardività di una domanda o di un ricorso inoltrati dinanzi ad essa oppure si reputa incompetente per l'emanazione di una decisione nel merito, la stessa non può rimanere inattiva (cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 5.24; ZEN-RUFFINEN, op. cit., n. 341; MOOR/POLTIER, op. cit., no 2.2.7.8, pag. 335 e segg.). Di principio, essa deve esaminare d'ufficio in che misura la causa possa essere deferita all'autorità competente ex art. 8 cpv. 1 PA, emanando – se del caso – una decisione d'inammissibilità, qualora una parte ne affermi la competenza (cfr. art. 9 cpv. 2 PA). Analogo discorso, vale altresì quando essa si reputa invece competente (cfr. art. 9 cpv. 1 PA; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 5.24).

3.3 In concreto, dagli atti dell'incarto risulta che il 5 marzo 2012 la ricorrente ha inoltrato la propria domanda di rimborso della tassa sui COV versata per gli anni 2002 – 2006 (cfr. doc. 11 dell'incarto della DGD), ovvero anteriormente all'emanazione da parte della SA Lugano della decisione di riscossione posticipata del 15 giugno 2012 (cfr. doc. 21

dell'incarto della DGD). Se dagli atti interni delle autorità doganali risulta che le stesse abbiano discusso della predetta domanda di rimborso (cfr. doc. 13 dell'incarto della DGD), nulla viene tuttavia indicato nella decisione stessa, la quale si pronuncia unicamente sulla riscossione posticipata della tassa sui COV per i prodotti acquistati esenti dalla ricorrente durante gli anni 2007 – 2012. Analogo discorso vale altresì per quanto attiene alla decisione su ricorso del 16 novembre 2012 della DGD, in cui essa si è limitata ad indicare le condizioni alla base dell'esenzione dalla tassa. Nella risposta 13 febbraio 2013, la DGD ha solo indicato che la restituzione della tassa sarebbe esclusa.

Orbene tale modo di agire delle autorità doganali – rimaste inattive dinanzi alla predetta domanda di rimborso – più che ravvisare una violazione del diritto di essere sentito della qui ricorrente per mancata motivazione delle precedenti decisioni, invero costituisce un caso di denegata giustizia (cfr. consid. 3.2 del presente giudizio). Senza entrare nel merito delle condizioni alla base della restituzione della tassa sui COV, lo scrivente Tribunale non può che constatare come in virtù dell'art. 20 cpv. 1 lett. a OCOV, la domanda di restituzione della tassa vada inoltrata all'autorità cantonale competente. Anziché rimanere inattive, sia la SA Lugano che la DGD avrebbero dovuto pertanto emanare una decisione d'incompetenza e deferire d'ufficio la domanda di rimborso all'autorità cantonale competente (cfr. art. 8 cpv. 1 PA e art. 9 cpv. 1 PA). Non essendo qui il caso, le stesse hanno violato l'art. 29 cpv. 1 Cost. In tali circostanze, al fine di garantire l'iter procedurale corretto, la predetta domanda di rimborso nonché il relativo incarto devono essere trasmessi dalla DGD all'autorità cantonale competente ex art. 20 cpv. 1 lett. a OCOV, affinché si pronunci al riguardo. Su questo punto, se pur per altri motivi, il ricorso va pertanto accolto.

4.

Ciò appurato, va ora stabilito se è ha giusta ragione che la DGD ha confermato la riscossione *a posteriori* della tassa sui COV per il periodo dal 2007 al 2012 nei confronti della ricorrente (cfr. consid. 7 del presente giudizio). Tale quesito richiede che vengano richiamati i principi alla base della riscossione e dell'esenzione dalla tassa sui COV (cfr. consid. 5 del presente giudizio), nonché quelli alla base di una riscossione posticipata (cfr. consid. 6 del presente giudizio).

5.

5.1 La tassa d'incentivazione sui COV ha come base legale gli artt. 35a – 35c LPAmb. La sua riscossione è invece regolata dalla OCOV (cfr. sen-

tenze del Tribunale amministrativo federale A-2934/2011 del 28 novembre 2012 consid. 3.1.1, A-3994/2009 del 19 maggio 2011 consid. 2.1 con rinvii e A-4357/2010 del 5 maggio 2011 consid. 2.2.1).

5.2 Lo scopo della predetta tassa non è quello di interdire l'utilizzo dei COV, bensì quello di diminuirne la dispersione nell'ambiente, *in primis* in ragione del pericolo ecologico (cfr. HANSJÖRG SEILER, in: Brunner/Ettler/Keller [ed.], Kommentar zum Umweltschutzgesetz, 2ª ed., vol. III, Zurigo/Basilea/Ginevra 2004, n. 60 ad art. 35a LPAmb; XAVIER OBERSON/JEAN-FRÉDÉRICH MARAIA, in: Moor/Favre/Flückiger [ed.], Commentaire Stämpfli – Loi sur la protection de l'environnement [LPE], Berna 2010, n. 61 ad art. 35a LPAmb). Essa ha quale scopo l'imposizione delle immissioni di COV che si disperdono nell'ambiente e non l'imposizione fiscale di un reddito. La tassa sui COV è pertanto concepita come una tassa d'incentivazione (cfr. sentenza del Tribunale amministrativo federale A-4357/2010 del 5 maggio 2011 consid. 2.2.3 con i numerosi rinvii).

5.3 La nozione di COV è definita all'art. 1 OCOV, secondo cui vengono considerati COV ai sensi della OCOV i composti organici con una pressione di vapore di almeno 0,1 mbar a 20 °C oppure con un punto di ebollizione di 240 °C al massimo a 1013,25 mbar. Secondo l'art. 2 OCOV sottostanno alla tassa (lett. a) i COV che figurano nell'elenco delle sostanze (allegato 1) e (lett. b) i COV secondo la lett. a importati in miscele e oggetti che figurano nell'elenco dei prodotti (allegato 2). L'aliquota della tassa è fissata a 3 franchi per ogni chilogrammo di COV (cfr. art. 7 OCOV; sentenze del Tribunale amministrativo federale A-2934/2011 del 28 novembre 2012 consid. 3.1.2 e A-3994/2009 del 19 maggio 2011 consid. 2.2 con rinvii).

5.4 Giusta l'art. 127 cpv. 1 Cost., il regime fiscale, in particolare la cerchia dei contribuenti, l'imponibile e il suo calcolo, è, nelle linee essenziali, disciplinato dalla legge medesima. L'estensione della cerchia dei contribuenti a soggetti fiscali non previsti dalla legge non solo non è conforme al predetto art. 127 cpv. 1 Cost., ma viola altresì il principio della legalità, principio che nell'ambito del diritto fiscale riveste un importanza primordiale (cfr. DTAF 2007/41 consid. 4.1 e consid. 7.4.2; sentenza del Tribunale amministrativo federale A-4357/2010 del 5 maggio 2011 consid. 2.1 e consid. 2.2.2).

Per quanto concerne la tassa d'incentivazione sui COV, la cerchia dei contribuenti è definita dagli artt. 35a cpv. 1 e 35c cpv. 1 lett. a LPAmb. Giusta l'art. 35a cpv. 1 LPAmb, chi importa COV, li mette in commercio in

quanto fabbricante o li impiega egli stesso deve versare alla Confederazione una tassa di incentivazione. Giusta l'art. 35c cpv. 1 lett. a LPAmb, sono soggetti alla tassa sui composti organici volatili, coloro che, al momento dell'importazione, sono tenuti a pagare il dazio in virtù LD, nonché i fabbricanti e i produttori in territorio svizzero (cfr. sentenze del Tribunale amministrativo federale A-4357/2010 del 5 maggio 2011 consid. 2.2.4, A-5409/2009 del 4 febbraio 2011 consid. 2.3 e A-7518/2006 del 28 luglio 2009 consid. 2.2). In sunto, in virtù di dette norme, sussistono dunque due distinte cerchie di contribuenti, a seconda che un determinato prodotto contenente dei COV venga importato (cfr. consid. 5.4.1 che segue) oppure prodotto in Svizzera (cfr. consid. 5.4.2 che segue).

5.4.1 In caso d'importazione, sono soggette al pagamento della tassa d'incentivazione sui COV l'importatore, nonché le persone tenute al pagamento del dazio in virtù della LD (cfr. art. 35c cpv. 1 lett. a LPAmb). Per definire detti contribuenti occorre dunque riferirsi a quanto previsto dalla legislazione doganale (cfr. sentenza del Tribunale amministrativo federale A-2934/2011 del 28 novembre 2012 consid. 3.1.3.1 con rinvii).

5.4.2 In caso di produzione dei COV in territorio svizzero, è invece soltanto il fabbricante (o produttore), che li mette in commercio o che li impiega egli stesso, ad essere assoggettato al pagamento della tassa d'incentivazione sui COV (cfr. artt. 35a cpv. 1 e 35c cpv. 1 lett. b LPAmb).

I due comportamenti descritti all'art. 35a cpv. 1 LPAmb concernono infatti chiaramente il fabbricante – e non un terzo utilizzatore – così come risulta anche dal confronto tra la versione in lingua italiana e le altre versioni linguistiche della legge (in tedesco "*[…] wer als Hersteller solche Stoffe in Verkehr bringt oder selbst verwendet […]";* in francese "*Quiconque […] en tant que producteur met dans le commerce ou utilise lui-même de tels composés […]*"), nonché dall'art. 35c cpv. 1 lett. b LPAmb e dalla giurisprudenza dello scrivente Tribunale (cfr. sentenze del Tribunale amministrativo federale A-3994/2009 del 19 maggio 2011 consid. 2.3 e A-4357/2010 del 5 maggio 2011 consid. 2.2.2).

Nei dizionari di lingua italiana, letteralmente il "fabbricante" è definito come "*chi fabbrica, costruttore*" o "*chi possiede e dirige una fabbrica*" (cfr. Lo Zingarelli, vocabolario della lingua italiana, 12ª ed., Bologna 2008 [di seguito: Lo Zingarelli]; Il grande dizionario Garzanti della lingua italiana, Milano 1988 [di seguito: Garzanti]), mentre il "produttore" – nel senso di fabbricante – come "*che, chi produce un determinato bene*" (cfr. Garzanti) o come "*chi produce*", "*che genera, che crea*" (cfr. Lo

Zingarelli). Analoghe definizioni sussistono per i corrispondenti termini in tedesco e in francese (cfr. "*Hersteller*" o "*Erzeuger*" in: Duden, Deutsches Universalwörterbuch 6ª ed., Mannheim/Lipsia/Vienna/Zurigo 2007 [di seguito: Duden Universalwörterbuch], nonché in: Wahrig, Deutsches Wörterbuch, 9ª ed., Gütersloh/Monaco di Baviera 2011 [di seguito: Wahrig]; cfr. altresì *producteur*" o "*fabbricant*" in: Le Petit Robert, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, Parigi 2012, nonché in: Le Grand Robert de la langue française, 2ª ed., Parigi 2001 [di seguito: Le Grand Robert]). Ciò indicato, la giurisprudenza ha sancito che per "fabbricante" (o produttore) va intesa la persona (fisica o giuridica) che produce le merci. Colui che commissiona la produzione di COV ad un terzo dietro compenso, non rientra invece nella definizione di fabbricante (cfr. sentenza del Tribunale amministrativo federale A-4357/2010 del 5 maggio 2011 consid. 2.2.2).

Perché il fabbricante sia assoggettato alla tassa, deve utilizzare per se stesso i prodotti ("*impiega egli stesso*"; in tedesco "*selbst verwendet*", in francese "*utilise lui-même*"). Un "impiego" (o uso; in tedesco "*Verwendung*", in francese "*utilisation*") presuppone infatti che il fabbricante utilizzi i COV che ha prodotto per i propri bisogni all'interno dell'azienda di produzione (ad esempio quale solvente o mezzo di pulizia) o che crei un nuovo prodotto partendo dai COV esistenti, ciò che implica una trasformazione in un altro prodotto (cfr. OBERSON/MARAIA, op. cit., n. 50 ad art. 35a LPAmb; SEILER, op. cit., n. 52 ad art. 35a LPAmb). La "trasformazione" è un "*processo chimico per cui una sostanza si muta in un'altra*" (cfr. Lo Zingarelli), un "*processo che realizza un mutamento della struttura o della costituzione chimica di una sostanza o di un molecola*" (cfr. Garzanti). La trasformazione implica pertanto la modifica di una miscela o di un oggetto nelle sue proprietà chimiche. L'utilizzo di un prodotto contenente dei COV per un uso diverso da quello previsto non costituisce per contro una trasformazione chimica, la sostanza non essendo di fatto modificata. Colui che utilizza semplicemente una miscela o un oggetto contenente dei COV per un uso diverso da quello previsto al momento della sua produzione (ad esempio nel caso dell'alcool da ardere, quale prodotto di pulizia anziché combustibile), non rientra pertanto nella nozione di fabbricante.

Se il fabbricante non usa per sé stesso i prodotti, per poter essere assoggettato alla tassa sui COV deve metterli in commercio ("*mette in commercio*"; in tedesco "*in Verkehr bringt*", in francese "*met dans commerce*"). La "messa in commercio" consiste nel trasferire dei COV su territorio svizzero ad un terzo. I COV devono lasciare l'impresa perché la

tassa sia dovuta. Il prezzo non ha alcuna influenza, potendosi trattare anche di un trasferimento a titolo gratuito (cfr. OBERSON/MARAIA, op. cit., n. 48 ad art. 35a LPAmb; SEILER, op. cit., n. 52 ad art. 35a LPAmb; sentenza del Tribunale amministrativo federale A-4357/2010 del 5 maggio 2011 consid. 2.2.2).

5.5 Per motivi d'ordine pratico, i COV non possono essere imposti al momento della loro emissione nell'ambiente. Basandosi sull'idea che la maggior parte dei prodotti contenenti dei COV, prima o poi, perverranno nell'ambiente, gli stessi vengono imposti già al momento della loro importazione, rispettivamente al momento in cui vengono prodotti (cfr. sentenze del Tribunale amministrativo federale A-4357/2010 del 5 maggio 2011 consid. 2.2.4 con rinvii e A-5409/2009 del 4 febbraio 2011 consid. 2.3). La tassa viene prelevata una sola volta. Per questo motivo, le miscele o gli oggetti contenenti dei COV già tassati al momento in cui vengono immessi sul mercato, utilizzati dal suo fabbricante oppure importati, non verranno imposti nuovamente alla tassa d'incentivazione in caso di rivendita sul territorio svizzero (cfr. OBERSON/MARAIA, op. cit., n. 51 ad art. 35a LPAmb; SEILER, op. cit., n. 40 ad art. 35a LPAmb; cfr. sentenze del Tribunale amministrativo federale 5409/2009 del 4 febbraio 2011 consid. 2.3, A-6121/2008 del 6 settembre 2010 consid. 2.3 e A-6124/2008 del 6 settembre 2010 consid. 2.3).

5.6 A determinate condizioni, i COV che non vengono dispersi nell'ambiente, possono beneficiare dell'esenzione dalla tassa. Le principali esenzioni sono previste dall'art. 35a cpv. 3 LPAmb, secondo cui sono esenti dalla tassa i COV (lett. a) impiegati come carburante o combustibile, (lett. b) in transito o esportati, oppure (lett. c) impiegati o trattati in modo tale da non poter pervenire nell'ambiente. Secondo l'art. 35a cpv. 4 e 5 LPAmb, il Consiglio federale può esentare dalla tassa altri COV in determinati casi (cfr. OBERSON/MARAIA, op. cit., n. 53 ad art. 35a LPAmb). In virtù di detta delega, delle ulteriori esenzioni sono segnatamente previste agli artt. 8 e 9 OCOV, nonché all'art. 21 e segg. OCOV.

5.6.1 I COV utilizzati come carburanti o combustibili sono esenti ex art. 35a cpv. 3 lett. a LPAmb, in quanto rispetto ad altre utilizzazioni, proporzionalmente alle quantità di COV emesse, quelle liberate nell'ambiente in questo modo sono poco importanti (cfr. Messaggio del Consiglio federale del 7 giugno 1993 concernente la modificazione della legge federale sulla protezione dell'ambiente [di seguito: Messaggio LPAmb], in: FF 1993 II 1213, pag. 1289). Nella misura in cui una tale esenzione

dipende dall'uso effettivo di un COV quale carburante o combustibile, un diverso uso risulta per principio assoggettato alla tassa.

Sulla base di detta esenzione, la DGD ha sviluppato la prassi secondi cui l'alcole etilico (etanolo), come ad esempio lo spirito da ardere, l'alcool biologico, il combustibile liquido e via di seguito, designato come tale sull'etichetta, destinato esclusivamente per essere utilizzato come combustibile, in contenitori aventi una capacità di 10 l al massimo è esente dalla tassa d'incentivazione. Dato che la prova dell'esenzione dalla tassa per l'alcole etilico utilizzato come combustibile travasato in Svizzera può essere presentata solo dopo la riscossione della tassa, l'esenzione viene concessa mediante restituzione. Se la quantità travasata ammonta a più di 50 t all'anno, si può far capo alla procedura di impegno volontario ai sensi dell'art. 21 cpv. 1 OCOV. Hanno diritto alla restituzione coloro che in Svizzera travasano l'alcole etilico utilizzato come combustibile in contenitori aventi una capacità massima di 10 l e lo forniscono quale combustibile a clienti o a commercianti al dettaglio (cfr. Mod. 55.10 i, COV volantino informativo generale della DGD, gennaio 2013, pag. 8).

5.6.2 Come visto (cfr. consid. 5.2 del presente giudizio), la tassa d'incentivazione mira a diminuire le emissioni di COV in Svizzera. L'art. 35a cpv. 3 lett. b LPAmb prevede pertanto una esenzione dalla tassa dei COV esportati e in transito in Svizzera. Il principio della destinazione è dunque applicabile. Detta esenzione discende dal principio della neutralità in materia di commercio internazionale (cfr. OBERSON/MARAIA, op. cit., n. 58 ad art. 35a LPAmb; Messaggio LPAmb, in: FF 1993 II 1213, pag. 1289). La regola rimane dunque l'imposizione dei COV importati in Svizzera o prodotti ed utilizzati in territorio svizzero.

5.6.3 Poiché vengono tassati soltanto i COV che recano pregiudizi all'ambiente, si giustifica l'esenzione delle sostanze trattate in modo tale da non poter pervenire nell'ambiente ex art. 35a cpv. 3 lett. c LPAmb. Si tratta di COV utilizzati nel quadro di procedimenti di sintesi chimica (per esempio: produzione di polimeri), come pure dei COV che, dopo l'utilizzazione, sono ricuperati e inceneriti (cfr. Messaggio LPAmb, in: FF 1993 II 1213, pag. 1289; OBERSON/MARAIA, op. cit., n. 61 seg. ad art. 35a LPAmb). In quest'ultimo caso, ha in particolare il diritto all'esenzione chi cede per lo smaltimento dei rifiuti contenenti COV ad un'impresa di smaltimento autorizzata ai sensi dell'Ordinanza del 22 giugno 2005 sul traffico di rifiuti (OTRif, RS 814.610). Lo smaltimento in questione deve essere documentato a regola d'arte. In particolare, l'azienda fornitrice di rifiuti contenenti COV deve allestire un bilancio plausibile dei COV ai sensi dell'art. 10

OCOV (cfr. Mod. 55.24 i, COV volantino informativo per la determinazione del tenore di COV nei rifiuti della DGD, gennaio 2010).

5.6.4 Un ulteriore caso di esenzione è prevista per coloro che – sottoponendosi alla cosiddetta "procedura d'impegno volontario" di cui all'art. 21 OCOV – sono a beneficio di un'apposita autorizzazione permettente l'acquisto di COV temporaneamente non gravati dalla tassa sui COV. In sunto, in virtù dell'art. 21 cpv. 1 OCOV, la DGD può accordare un'autorizzazione per l'acquisto di COV temporaneamente non gravati dalla tassa alle persone che per almeno 50 t di COV all'anno si impegnano a utilizzarle o trattarle in modo che non possano pervenire nell'ambiente, oppure ad esportarle. Alla procedura d'impegno volontario possono appellarsi unicamente le persone assoggettata al pagamento della tassa sui COV giusta gli artt. 35a cpv. 1 e 35c cpv. 1 LPAmb (cfr. sentenza del Tribunale amministrativo federale A-4357/2010 del 5 maggio 2011 considd. 2.3.3.2 e 5.2).

5.6.5 Allorquando le condizioni di esenzione risultano adempiute, la tassa sui COV non viene prelevata. Generalmente tuttavia – non essendo prevedibile il momento della dispersione nell'ambiente di un COV ed alcune esenzioni dipendendo in parte dal tipo di uso effettivo – detta esenzione interverrà *a posteriori* nella forma di un rimborso. L'avente diritto dovrà pertanto in un primo momento versare la tassa e inseguito chiederne il rimborso (cfr. OBERSON/MARAIA, op. cit., n. 63 ad art. 35a LPAmb; SEILER, op. cit., n. 55 e 61 ad art. 35a LPAmb; sentenza del Tribunale amministrativo federale A-4357/2010 del 5 maggio 2011 consid. 2.2.5).

5.7 Giusta l'art. 35c cpv. 3 LPAmb, il Consiglio federale definisce le procedure per la riscossione e il rimborso della tassa sui COV. Se si tratta di importazione o di esportazione valgono le relative disposizioni procedurali della legislazione doganale. Secondo l'art. 35c cpv. 2 LPAmb, il Consiglio federale può definire le modalità relative alla prova dell'esenzione *a posteriori* e negare il rimborso della tassa se quest'ultimo comporta un dispendio sproporzionato. Al riguardo, lo scrivente Tribunale ha già avuto modo di sancire che, se da un lato la delega di competenza risulta limitata per quanto concerne i casi retti dalla legislazione doganale, d'altro canto la legge prevede un ampio margine di apprezzamento per quanto concerne il regolamento della procedura di riscossione e di esenzione dei COV prodotti in territorio svizzero (cfr. sentenza del Tribunale amministrativo federale A-7518/2006 del 28 luglio 2009 consid. 2.4.1 seg. con rinvii). Quanto previsto dall'OCOV in merito alla procedura di riscossione e di restituzione della tassa sui COV è poi stato giudicato come conforme

alla delega di competenza di cui all'art. 35c cpv. 2 e cpv. 3 LPAmb dallo scrivente Tribunale, di modo che in virtù dell'art. 190 Cost. lo stesso deve attenersi a quanto ivi previsto (cfr. sentenza del Tribunale amministrativo federale A-7518/2006 del 28 luglio 2009 consid. 3.1.2).

5.7.1 In sunto, la tassa viene restituita soltanto se l'avente diritto attesta che i COV sono stati impiegati in modo tale che siano esenti dalla tassa, provando nel contempo l'avvenuto pagamento della tassa (cfr. art. 18 cpv. 1 e 4 OCOV). L'importo minimo per la restituzione ascende a fr. 3000.-- (cfr. art. 18 cpv. 3 OCOV). La domanda di restituzione va effettuata su modulo ufficiale e inoltrata alle autorità cantonali o alla DGD (se concerne COV esportati) dopo la chiusura dell'anno d'esercizio, con le indicazioni richieste da quest'ultime (cfr. artt. 18 cpv. 4 e 20 OCOV). Il diritto alla restituzione, salvo che non sia in relazione con l'esportazione, decade se la relativa domanda non viene presentata entro sei mesi dalla fine dell'anno d'esercizio (cfr. art. 19 cpv. 1 OCOV). Detto termine, relativamente corto, si giustifica materialmente soprattutto per il fatto che all'occasione dello smaltimento dei COV, la verifica *a posteriori* della mancata dispersione dell'ambiente è resa notevolmente più difficile con il trascorrere del termine. Essendo conforme alla LPAmb e allo scopo perseguito dalla tassa sui COV, l'art. 19 cpv. 1 OCOV non viola pertanto alcuna norma di rango superiore, di modo che il termine ivi previsto va applicato dallo scrivente Tribunale in virtù dell'art. 190 Cost. (cfr. sentenza del Tribunale amministrativo federale A-7518/2006 del 28 luglio 2009 consid. 3.1.2 seg.). Vana risulta dunque la contestazione della validità del predetto termine di 6 mesi avanzata dalla ricorrente appellandosi all'assenza di una base legale formale, nonché alla violazione del principio della parità delle armi, di modo che detta censura va sin d'ora qui respinta. Chi rivendica l'esenzione dalla tassa ex art. 35a cpv. 3 lett. c o cpv. 4 LPAmb oppure un'autorizzazione per l'acquisto di COV temporaneamente non gravati dalla tassa deve inoltre tenere una contabilità dei COV e un bilancio dei COV (cfr. art. 10 cpv. 1 OCOV), rispettando il contenuto e la forma imposti dall'art. 10 cpv. 2 e 4 OCOV.

5.7.2 Di regola, l'avente diritto al rimborso della tassa sui COV non è sempre la persona che ha effettuato il pagamento all'autorità fiscale. Il fabbricante o l'importatore assoggettato al pagamento della tassa sui COV, scarica l'importo della tassa sul prezzo d'acquisto; in tale maniera, la tassa viene di fatto economicamente sopportata dall'acquirente. Allorquando l'acquirente utilizza un prodotto contenente dei COV per un uso soggetto ad esenzione, esso è pertanto considerato quale avente diritto

al rimborso (cfr. SEILER, op. cit., n. 13 ad art. 35c LPAmb; OBERSON/MARAIA, op. cit., n. 57 ad art. 35c LPAmb).

6.

6.1 Giusta l'art. 61a LPAmb, chiunque, intenzionalmente o per negligenza, elude una tassa ai sensi degli articoli 35a, 35b o 35b^{bis} LPAmb, ne mette in pericolo la riscossione, procaccia a sé o a terzi un profitto fiscale indebito (esenzione dalla tassa o rimborso della stessa) è punito con la multa fino a cinque volte l'ammontare della tassa elusa o messa in pericolo oppure del profitto procacciato. Se non può essere stabilito con precisione, l'ammontare della tassa viene stimato.

In virtù del rinvio previsto all'art. 62 cpv. 2 LPAmb, la DPA risulta applicabile in caso d'infrazione alla LPAmb. Alla riscossione posticipata dei tributi è dunque applicabile l'art. 12 DPA.

6.2

6.2.1 L'art. 12 cpv. 1 lett. a DPA dispone che qualora, per un'infrazione alla legislazione amministrativa federale, una tassa non è stata a torto riscossa, essa deve essere pagata successivamente, interessi compresi, e ciò indipendentemente dalla punibilità di una determinata persona. L'art. 12 cpv. 2 DPA precisa che obbligata al pagamento è la persona che ha fruito dell'indebito profitto, segnatamente quella obbligata al pagamento della tassa o colui che ha beneficiato dell'indennità o del contributo (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_53/2011 del 2 maggio 2011 consid. 2.6; [tra le tante] sentenza del Tribunale amministrativo federale A-2934/2011 del 28 novembre 2012 consid. 3.4.1 con rinvii).

6.2.2 Affinché l'art. 12 cpv. 2 DPA trovi applicazione, occorre che sia oggettivamente stata compiuta un'infrazione penale (cfr. sentenze del Tribunale federale 2C_53/2011 del 2 maggio 2011 consid. 2.6, 2C_456/2010 del 7 marzo 2010 consid. 5.2 e 2A.1/2004 del 31 marzo 2004 consid. 2.1; DTF 129 II 160 consid. 3.2, DTF 115 Ib 358 consid. 3a, DTF 106 Ib 218 consid. 2c; sentenze del Tribunale amministrativo federale A-6121/2008 del 6 settembre 2010 consid. 3.1 e A-1741/2006 del 4 marzo 2008 consid. 2.2.3). L'applicazione di questa norma non dipende per contro né da una responsabilità penale specifica, né da una colpa, né ancora dal promovimento di una procedura penale (cfr. sentenze del Tribunale federale 2C_32/2011 del 7 aprile 2011 consid. 3.3, 2C_456/2010 del 7 marzo 2010 consid. 5.2 e 2C_366-367-368/2007 del 3 aprile 2008 consid. 5; DTF 129 II 160 consid. 3.2, DTF 106 Ib 218 consid. 2c; sentenze del Tribunale amministrativo federale A-2925/2010 del 25 novembre 2010 consid. 2.6 con

rinvii e A-1741/2006 del 4 marzo 2008 consid. 2.2.3 con rinvii; cfr. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basilea 2009, n. 477, pag. 556; ANDREAS EICKER/FRIEDRICH FRANK/JONAS ACHERMANN, Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht, Berna 2012, pag. 92 e segg.; MICHAEL BEUSCH, Stämpflis Handkommentar Zollgesetz, n. 13 ad art. 70 LD e n. 37 seg. ad art. 85 LD). L'art. 12 cpv. 1 DPA permette dunque di procedere al recupero di una tassa (o un tributo) che non è stata percepita a seguito di un'infrazione alla legislazione amministrativa federale, anche qualora nessuno sia punibile (cfr. [tra le tante] sentenza del Tribunale amministrativo federale A-2934/2011 del 28 novembre 2012 consid. 3.4.2 con rinvii).

6.2.3 L'art. 12 cpv. 2 DPA permette innanzitutto d'assoggettare al pagamento colui che era tenuto al pagamento della tassa elusa (cfr. [tra le molte] sentenza del Tribunale amministrativo federale A-3798/2009 del 27 marzo 2012 consid. 5.2.4 con rinvii). Secondo la costante giurisprudenza, la persona obbligata al pagamento della tassa è infatti *ipso facto* considerato come aver fruito dell'illecito profitto di cui all'art. 12 cpv. 2 DPA (cfr. DTF 107 Ib 198 consid. 6c, sentenza del Tribunale federale 2A.82/2005 del 23 agosto 2005 consid. 3.1; [tra le tante] sentenza del Tribunale amministrativo federale A-3798/2009 del 27 marzo 2012 consid. 5.2.4 con rinvii).

6.2.4 L'art. 12 cpv. 2 DPA può estendersi inoltre ad altre persone che quelle assoggettate al pagamento *ex lege*, di modo che il cerchio delle persone assoggettate all'obbligo di pagamento risulta ampliato. Ogni persona è assoggettata al pagamento qualora abbia beneficiato di un vantaggio illecito in ragione dell'infrazione (cfr. DTF 110 Ib 306 consid. 2; sentenza del Tribunale amministrativo federale A-1680/2009 del 14 febbraio 2011 consid. 5.6 con rinvii). L'illecito di cui all'art. 12 cpv. 2 DPA è un vantaggio patrimoniale generato dal mancato pagamento dei tributi dovuti. Esso può consistere non solo in un aumento degli attivi ma anche in una diminuzione dei passivi. Ciò è normalmente il caso quando un tributo dovuto non è stato versato. Inoltre, l'illecito profitto non deriva dalla semplice acquisizione di un bene importato illegalmente, bensì dal suo acquisto ad un prezzo inferiore a quello richiesto abitualmente sul mercato per delle merci ad esso comparabili (cfr. DTF 110 Ib 306 consid. 2c; sentenze del Tribunale federale 2A.458/2004 del 3 dicembre 2004 consid. 4.1 e 2A.220/2004 del 15 novembre 2004 consid. 2.1 con rinvii; [tra le tante] sentenze del Tribunale amministrativo federale A-3798/2009 del 27 marzo 2012 consid. 5.2.5 con rinvii e A-6121/2008 del 6 settembre 2010 consid. 3.2.1). Un tale vantaggio sussiste pertanto anche laddove una merce

venga acquistata ad un prezzo minore in ragione della mancata imposizione alla tassa d'incentivazione prevista dalla legge (cfr. sentenza del Tribunale amministrativo federale A-6121/2008 del 6 settembre 2010 consid. 3.2.1). La persona assoggettata al pagamento posticipato in virtù dell'art. 12 cpv. 2 DPA può essere anche una persona giuridica (cfr. EICKER/FRANK/ACHERMANN, op. cit., pag. 93).

6.2.5 In tal senso, l'art. 12 cpv. 2 LPA permette dunque di ricercare colui che ha beneficiato di un vantaggio patrimoniale diretto. La giurisprudenza ha avuto modo di precisare che, a determinate condizioni, anche colui che ha beneficiato di un vantaggio patrimoniale indiretto – ovvero che ha acquisito un bene solo in un secondo tempo – può essere assoggettato al pagamento *a posteriori* della tassa non riscossa in precedenza. Un vantaggio indiretto può infatti essere trasmesso attraverso più stadi della catena di vendita (ad esempio: l'importazione, la vendita, il trasporto, ecc.), sicché tra il suo destinatario e l'evento che ha scaturito un'infrazione alla legislazione amministrativa federale può sussistere una certa distanza (cfr. EICKER/FRANK/ACHERMANN, op. cit., pag. 93). Ciò è segnatamente il caso se l'acquirente era in mala fede, ossia se lo stesso al momento dell'acquisto aveva o doveva nutrire dei dubbi in merito alla provenienza della merce. In tal caso, egli deve versare a posteriori l'integralità della tassa dovuta. L'acquirente in buona fede – ai sensi dell'art. 3 cpv. 2 del Codice civile svizzero del 10 dicembre 1907 (CC, RS 210) – risponde invece unicamente dell'ammontare corrispondente al vantaggio da lui effettivamente percepito e non dell'intera somma dovuta (cfr. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., n. 485 seg., pag. 557; EICKER/FRANK/ACHERMANN, op. cit., pag. 93; sentenze del Tribunale amministrativo federale A-6121/2008 del 6 settembre 2010 consid. 3.2.2 con rinvii e A-1690/2006 del 13 aprile 2007 consid. 3.3).

7.

7.1 In concreto, tra il 2007 e il 2012 la ricorrente ha acquistato complessivamente 4'704 litri di spirito da ardere in bottiglie da un litro presso un fornitore in Svizzera, e meglio la B._____ (di seguito: fornitrice). Lo spirito da ardere, quale alcool denaturato, figura tra i prodotti imposti alla tassa sui COV secondo la voce di tariffa n. 2207.2000 di cui all'Allegato 2 della OCOV. Giusta l'art. 2 lett. b OCOV, esso è dunque di principio sottoposto alla tassa sui COV (cfr. consid. 5.3 del presente giudizio).

L'alcool in questione è stato però acquistato dalla ricorrente esente dalla tassa sui COV, in virtù della prassi dell'autorità inferiore che esenta l'alcool acquistato in bottiglie di 10 litri al massimo destinato esclusiva-

mente per essere utilizzato come combustibile e designato come tale sull'etichetta (cfr. consid. 5.6.1 del presente giudizio). Detta prassi è conforme all'art. 35a cpv. 3 lett. a LPAmb, che sancisce l'esenzione dei COV impiegati come carburante o combustibile. La fornitrice ha venduto il prodotto in oggetto esente dalla tassa, in quanto destinato alla combustione. In tal senso, essa non ha violato in alcun modo la legge. Alla stessa non può peraltro essere rimproverata alcuna mancanza. Anzi, con scritto 21 dicembre 2011, la ditta fornitrice ha poi rettamente indicato alla ricorrente che l'esenzione dell'alcool da ardere "*(...) è strettamente legata alla destinazione del prodotto (combustibile). Un utilizzo diverso a quanto riportato sulla confezione (ad esempio per pulizia) è potenzialmente soggetto al pagamento della tassa (...)"* (cfr. doc. 10.1 dell'incarto della DGD). Sennonché, la ricorrente – per sua stessa ammissione – ha utilizzato una parte dell'alcool acquistato, e meglio 1'889 litri dei 4'704 litri di spirito da ardere, non già per la combustione, bensì per la pulizia di microcomponenti per l'orologeria. Poiché l'uso a scopo di pulizia non è esente dalla tassa sui COV, l'alcool denaturato in questione avrebbe dovuto essere tassato.

7.2 In tali circostanze, va verificato se sussistono i presupposti di base per assoggettare la ricorrente al pagamento posticipato della tassa sui COV, così come sancito dall'autorità inferiore.

7.2.1 In tale ottica, occorre dapprima appurare se la ricorrente è soggetta al pagamento della tassa *ex lege*, e meglio, in virtù dell'art. 35a cpv. 1 LPAmb nonché dell'art. 35c cpv. 1 LPAmb. Orbene, la ricorrente ha acquistato il prodotto contenente COV direttamente da un fornitore in Svizzera. Non trattandosi d'importazione, le regole del diritto doganale non trovano qui applicazione, così come anche rettamente censurato dalla ricorrente. È dunque il solo fabbricante ai sensi della LPAmb e dell'OCOV che va considerato quale soggetto fiscale (cfr. consid. 5.4.2 del presente giudizio). Ciò indicato, né la ditta fornitrice in questione, né la ricorrente sono qualificabili di "fabbricante" o di "produttore" ai sensi degli artt. 35a cpv. 1 e 35c cpv. 1 LPAmb. In effetti, agli atti difetta un qualsiasi indizio che possa far pensare che la fornitrice abbia fabbricato il prodotto venduto alla ricorrente o che quest'ultima, una volta acquistato, l'abbia poi modificato sostanzialmente trasformandolo in un nuovo prodotto. L'uso di un prodotto per la pulizia anziché per la combustione, a prescindere dal carattere abusivo o meno, non costituisce – diversamente da quanto indicato dall'autorità inferiore – una fabbricazione ai sensi dell'art. 35a cpv. 1 LPAmb, la sostanza non subendo di fatto alcuna trasformazione (cfr. consid. 5.4.2 del presente giudizio). Un'estensione della nozione di

fabbricante all'acquirente del prodotto (terzo utilizzatore), va al di là di quanto previsto dalla legge ed è pertanto contraria all'art. 127 cpv. 1 Cost. È dunque a giusta ragione che la ricorrente sottolinea di non essere "fabbricante" e quindi di non essere assoggetta al pagamento della tassa sui COV in virtù degli artt. 35a e 35c LPAmb.

7.2.2 Ciò precisato, la ricorrente può nondimeno risultare assoggettata al pagamento *a posteriori* se le condizioni di cui all'art. 12 DPA risultano adempiute. Detta norma applicabile in materia di COV in virtù del rinvio di cui all'art. 62 LPAmb, permette infatti non solo di andare a ricercare chi era tenuto al pagamento della tassa *ex lege* (nel caso concreto, la LPAmb) ma anche coloro che a seguito del mancato pagamento della tassa hanno beneficiato di un vantaggio patrimoniale illecito (cfr. consid. 6.2 del presente giudizio), segnatamente per effetto di un'infrazione ai sensi dell'art. 61a LPAmb (cfr. consid. 6.1 del presente giudizio).

7.2.2.1 Come visto, le condizioni per un'esenzione ai sensi dell'art. 35a cpv. 3 lett. a LPamb non sono date, la ricorrente avendo di fatto utilizzato l'alcool denaturato non già per la combustione, bensì per la pulizia: siffatto uso è soggetto alla tassa (cfr. consid. 7.1 del presente giudizio). La ricorrente, per sua stessa ammissione, non è poi a beneficio di nessuna autorizzazione per l'acquisto di COV temporaneamente non gravati dalla tassa sui COV ai sensi dell'art. 21 OCOV (cfr. consid. 5.6.4 del presente giudizio). L'esenzione dei prodotti acquistati dalla ricorrente tra il 2007 e il 2012 risultando dunque ingiustificata, la stessa avrebbe invero dovuto acquistarli gravati dalla tassa sui COV.

7.2.2.2 Per effetto dell'acquisto di prodotti esenti dalla tassa in quanto destinati alla combustione, la ricorrente – che ha utilizzato il prodotto per la pulizia – ha di fatto beneficiato a torto dell'esenzione. Detta esenzione ha avuto quale conseguenza l'acquisto da parte della ricorrente di prodotti contenenti dei COV ad un prezzo di favore, ovvero inferiore a quello gravato dalla tassa. In quanto tale, la stessa risulta aver beneficiato di un vantaggio patrimoniale diretto, consistente nel risparmio generato dal minor prezzo da lei pagato (senza tassa sui COV). La ricorrente risulta pertanto direttamente vantaggiata. Che vi sia una certa distanza tra la persona all'origine dell'esenzione dalla tassa – qui sconosciuta – e la ricorrente, nulla muta a detta conclusione, dal momento che è quest'ultima ad aver utilizzato in maniera non esente l'alcool da lei acquistato e a beneficiare dell'esenzione totale dalla tassa sui COV. Quand'anche si trattasse dunque anche soltanto di un vantaggio patrimoniale indiretto – ciò che non è qui il caso – il valore del vantaggio patrimoniale corrispon-

derebbe all'importo totale della tassa sui COV ancora dovuta (cfr. considd. 6.2.4 seg. del presente giudizio).

7.2.2.3 Dal momento che la tassa non è stata a torto prelevata, generando in virtù dell'esenzione un indebito profitto per un terzo – *in casu*, la qui ricorrente – si è in presenza di un'infrazione ai sensi dell'art. 61a LPAmb. A prescindere dall'intenzione o meno di eludere la tassa, nonché dalla determinazione dell'autore dell'infrazione (colui che ha generato la mancata tassazione) o del "fabbricante" del prodotto, risulta che la ricorrente – quale acquirente del prodotto venduto esente anziché gravato dalla tassa – ha di fatto ottenuto dalla fornitrice dell'alcool ad un prezzo più favorevole, conseguendo dunque un vantaggio patrimoniale diretto. Nella misura in cui essa non può avvalersi di alcun valido motivo di esenzione, detto vantaggio risulta qui illecito. Che la ricorrente sia stata in buona fede o che la stessa fosse all'oscuro in merito al procedimento relativo alla tassa sui COV nonché al diritto di rimborso *a posteriori* – così come sempre da lei sostenuto, tant'è che la domanda di rimborso per gli anni 2002 – 2006 è stata presentata soltanto una volta venuta a conoscenza di tale eventualità, al contrario di quanto sostenuto dall'autorità inferiore nella propria risposta (cfr. docc. 10 seg. dell'incarto della DGD) – in quanto utilizzato per la pulizia, è qui ininfluente, non essendo richiesta alcuna colpa (cfr. considd. 6.2.2 e 6.2.4 del presente giudizio). Non da ultimo, va rilevato che, poiché è la ricorrente ad aver beneficiato del vantaggio risultante dall'esenzione ingiustificata dalla tassa dei prodotti da lei acquistati, è a giusta ragione che le competenti autorità doganali hanno aperto la procedura di riscossione posticipata nei suoi confronti, anziché nei confronti della ditta fornitrice. In definitiva, giusta l'art. 12 cpv. 2 DPA, la ricorrente è pertanto tenuta al pagamento posticipato della tassa (cfr. considd. 6.2.4 seg. del presente giudizio).

7.2.2.4 Ciò stabilito, se è vero che l'art. 35a cpv. 3 lett. c LPAmb prevede l'esenzione di sostanze che dopo l'impiego vengono smaltite o incenerite in tal modo da impedirne la dispersione nell'ambiente, tale esenzione non può che avvenire *a posteriori*, ovvero una volta versata la tassa sui COV e sottoforma di rimborso secondo la procedura formale di cui all'art. 18 e segg. OCOV (cfr. consid. 5.6.3 del presente giudizio). Non essendo qui il caso per gli anni 2007 – 2012, la ricorrente non avendo di fatto versato la tassa in questione, una tale ipotesi non entra in linea di conto. In tali circostanze, lo scrivente Tribunale non deve occuparsi di tale questione. A titolo abbondanziale, quand'anche la ricorrente avesse versato *a priori* la predetta tassa, la stessa avrebbe dovuto indirizzare la propria domanda di rimborso direttamente all'autorità cantonale competente e non già alle

autorità doganali, e ciò, a prescindere dall'adempimento o meno dei requisiti per un rimborso (cfr. consid. 5.7.1 del presente giudizio). Se ciò fosse stato il caso, in concreto, le autorità doganali avrebbero dovuto d'ufficio trasmettere la domanda di rimborso all'autorità cantonale competente (cfr. considd. 3.3 del presente giudizio).

7.2.2.5 Visto quanto precede, è dunque a giusta ragione che l'autorità inferiore ha confermato la riscossione posticipata della tassa sui COV nei confronti della ricorrente. Su questo punto, il ricorso va pertanto respinto con conseguente conferma della decisione qui impugnata.

8.
In definitiva, il ricorso va parzialmente accolto ai sensi del consid. 3.3, secondo cui l'autorità inferiore deve trasmettere la domanda di rimborso 5 marzo 2012 concernente gli anni 2002 – 2006 all'autorità cantonale competente ai sensi dell'art. 20 cpv. 1 lett. a OCOV per evasione della stessa. Per il resto il ricorso è respinto, con conseguente conferma della decisione impugnata.

8.1 In considerazione dell'oggetto della lite e degli atti dell'incarto, le spese della presente procedura sono fissate a fr. 3'000.--. Tenuto conto che la ricorrente è in parte soccombente, l'importo di fr. 1'000.-- è posto a suo carico a titolo di spese di procedura e interamente compensato con l'anticipo spese di fr. 1'000.-- da lei versato il 18 dicembre 2012 (cfr. art. 63 cpv. 1 PA e art. 1 segg. del Regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF; RS 173.320.2]).

8.2 L'autorità di ricorso, se ammette il ricorso in tutto o in parte, può d'ufficio o a domanda, assegnare al ricorrente una indennità per le spese indispensabili e relativamente elevate che ha sopportato (cfr. art. 64 cpv. 1 PA). Giusta l'art. 7 cpv. 2 TS-TAF, se la parte vince solo parzialmente, le spese ripetibili sono ridotte in proporzione. In concreto, poiché lo scrivente Tribunale ha accolto parzialmente il ricorso per denegata giustizia, si giustifica di concedere alla ricorrente – qui legalmente assistita – un'indennità dell'importo di fr. 3'000.-- a titolo di ripetibili. Tale importo è messo a carico dell'autorità inferiore, la quale provvederà al suo versamento alla crescita in giudicato del presente giudizio.

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.
Il ricorso è parzialmente accolto conformemente al consid. 3.3, ai sensi del quale è fatto ordine all'autorità inferiore di trasmettere la domanda di rimborso 5 marzo 2012 concernente gli anni 2002 – 2006 all'autorità cantonale competente ex art. 20 cpv. 1 lett. a OCOV per evasione della stessa. Per il resto il ricorso è respinto.

2.
Le spese processuali di fr. 1'000.-- sono poste a carico della ricorrente e interamente compensate con l'anticipo spese di fr. 1'000.-- da lei versato a suo tempo.

3.
L'autorità inferiore corrisponderà alla ricorrente l'importo di fr. 3'000.-- a titolo di indennità di ripetibili.

4.
Comunicazione a:

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

La presidente del collegio: La cancelliera:

Salome Zimmermann Sara Friedli

(i rimedi giuridici sono menzionati alla pagina seguente)

Rimedi giuridici:

Contro la presente decisione può essere interposto ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale, 1000 Losanna 14, entro un termine di 30 giorni dalla sua notificazione (art. 82 e segg., 90 e segg. e 100 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 (art. 42 LTF).

Data di spedizione: