Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Corte I
A-2934/2011

Sentenza del 28 novembre 2012

Composizione

Giudici Michael Beusch (presidente del collegio),
Pascal Mollard, Markus Metz,
cancelliera Sara Friedli.

Parti

A._____,
patrocinata da …,
ricorrente,

contro

Direzione generale 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 A._____, in X._____, ha per scopo principale la produzione e la vendita di rivestimenti plastici, pitture in genere, isolanti, intonaci pronti, stucchi, smalti e vernici per l'edilizia, l'industria e sue applicazioni (cfr. Foglio ufficiale svizzero di commercio [FUSC] n. *** del ***, pag. 450).

B.
L'8 giugno 2009, presso l'Ufficio doganale (di seguito: UD) di Y._____, la ditta di trasporti B._____, in Z._____, ha dichiarato all'importazione, per conto della ditta A._____, vernici a base di polimeri Prodotto X con un tenore di composti organici volatili (COV) inferiore al 3%, alla voce di tariffa (VT) 3208.2000. La fattura 20 maggio 2009 presentata (cfr. doc. 6) riportava le seguenti indicazioni: "*Prodotto X – art. ***[1] – contenuto COV per litro: 32.16 g per litro*".

C.
Poiché il risultato della selezione era "bloccato" (cfr. doc. 4), detto UD ha effettuato la visita dell'invio dalla quale è emerso quanto segue:

"*231 secchi (non contati) distribuiti su cinque palette di carico; etichetta secchi: art. ***[1] Prodotto X, lotto 90503222, 20 chilogrammi, prodotto da ***, infiammabile, contiene 2-butanonossima. Risultato apertura secchio: vernice pastosa di colore bianco*" (cfr. doc. 7).

D.
L'UD di Y._____ ha poi sottoposto alla Sezione Controllo chimico-tecnico (SCCT) della Direzione generale delle dogane (di seguito: DGD) un campione per la verifica della classificazione tariffale nonché del tenore di COV.

E.
Con scritto 30 giugno 2009, al fine di classificare definitivamente il prodotto "*Prodotto X – art. ***[1]*", la DGD ha invitato il suo fabbricante, ovvero il C._____, in U._____ (di seguito: C._____) a comunicarle la sua esatta composizione (cfr. doc. 16). A detta richiesta, il C._____ ha dato seguito con scritto 22 luglio 2009, producendo altresì la relativa scheda di sicurezza ("*Safety Data Sheet*" n. ***[1] – Prodotto X [revisione n. 34 datata 30 gennaio 2009 e stampata il 9 febbraio 2009; cfr. docc. 17 e 18]).

F.
Con il risultato della visita n. *** del 25 agosto 2009, la DGD ha comunicato all'UD di Y._____ che il prodotto sottoposto Prodotto X della VT 3208.2000 presentava un tenore in peso di COV del 18%,

ovvero 264.6 g/l di COV (cfr. doc. 8). Il suddetto UD ha quindi convertito la decisione d'imposizione provvisoria in una decisione definitiva. Essa ha ritenuto che durante lo sdoganamento provvisorio, non sarebbe stata erroneamente riscossa la tassa d'incentivazione sui COV dovuta.

G.

Con decisione di riscossione posticipata numero 1 del 21 gennaio 2010, la Direzione del circondario delle dogane di Lugano (di seguito: DCD) ha poi rimediato all'errore addebitando alla A._____ un importo totale di fr. 2'684.35, comprendente fr. 2'494.80 di tassa d'incentivazione sui COV e fr. 189.55 d'IVA, sulla base dell'art. 12 della Legge federale del 22 marzo 1974 sul diritto amministrativo penale (DPA, RS 313.0; cfr. doc. 10). Contro tale decisione non è stato interposto ricorso.

H.

Successivamente alla visita dell'invio effettuata dall'UD nel giugno 2009, la DCD ha stabilito che, oltre all'importazione dell'8 giugno 2009, nel periodo dal 27 giugno 2006 al 27 marzo 2009 sarebbero stati importati altri 14 invii contenenti il prodotto "*Prodotto X – art.* ***[1]" senza riscossione della tassa d'incentivazione sui COV. Il 21 ottobre 2010 la DCD ha dunque comunicato alla A._____ l'intenzione di riscuotere posticipatamente la tassa in questione sulla base dell'art. 12 DPA, assegnandole nel contempo un termine di 10 giorni per prendere posizione al riguardo (cfr. doc. 19b). In proposito, la A._____ è rimasta silente.

I.

Con decisione di riscossione posticipata numero 2 del 22 novembre 2010, per le 14 importazioni di "*Prodotto X – art.* ***[1]" la DCD ha dunque chiesto *a posteriori* il versamento dell'importo totale di fr. 35'347.60, comprendente fr. 28'285.20 di tassa d'incentivazione sui COV, fr. 2'473.-- d'IVA e fr. 4'589.-- di interessi, sulla base dell'art. 12 DPA, nonché di quanto indicato con scritto 21 ottobre 2010 (cfr. docc. 11 e 19).

J.

Con scritto 16 novembre 2010 (secondo la DGD, pervenuto il 23 novembre 2010), il C._____ ha comunicato alla DCD quanto segue:

"*[…] A seguito di una mancata soddisfazione di qualità e risultati tecnici da parte del ns. Cliente A._____, a partire dalla spedizione di materiale dichiarata con ns. fattura n° 70023 del 20.5.2009 siamo stati costretti a cambiare la formulazione del prodotto, che è cambiato da Prodotto X a Prodotto X Qualità Extra. Per un errore de ns. reparto contabilità non è stata cambiata la dicitura in fattura e il dato relativo ai VOC per litro (fattura n° 70023 del 20.05.2009). Vi confermiamo che per tutte le fatture precedenti l'importo corretto dei VOC era quello indicato in fattura. Dalla fattura successiva al cambio di formulazione (fattura n° 70038 del*

31.08.2009) i dati relativi ai VOC citati in fattura sono assolutamente conformi a quanto da Voi riscontrato. Prima della fornitura sopracitata (fattura n° 70023 del 20.05.2009) venivano utilizzati solventi a punto di ebollizione superiore ai 250 °C (quindi molto lenti in evaporazione) che forzatamente sono stati sostituiti con diluenti più volatili e rapidi. In ogni caso tali nuovi diluenti ricadono nella classificazione COV […]" (cfr. doc. 14, doc. I).

K.

Con scritto 17 dicembre 2010, la A._____ ha poi interposto ricorso contro la decisione di riscossione posticipata numero 2 del 22 novembre 2010 della DCD dinanzi alla DGD. Appellandosi a quanto indicato dal C._____ con scritto 16 novembre 2010, essa fa valere che si sarebbe attenuta unicamente alle indicazioni esposte nei documenti di spedizione della ditta fornitrice e che non avrebbe avuto la possibilità di eseguire controlli, né di analizzare i prodotti che le sono stati forniti per constatare la veridicità di quanto dichiarato dalla ditta fornitrice (cfr. doc. 13).

L.

Con decisione 6 aprile 2011, la DGD ha respinto il suddetto ricorso. A sostegno della propria posizione, la DGD indica che nella scheda di sicurezza prodotta dal C._____ risulterebbe un tenore di COV che oscilla tra il 18.2% e il 20.9% (cfr. doc. 18). Tali dati sarebbero confermati dalle analisi effettuate dalla SCCT sul campione prelevato in occasione dell'8 giugno 2009, secondo cui il tenore di COV risulterebbe pari al 18%, ovvero a 264.6 g/l (cfr. doc. 8). Le indicazioni sul tenore di COV, pari a 32.16 g/l, fornite nello scritto 22 luglio 2009 del C._____ (cfr. doc. 17) non troverebbero per contro alcun riscontro nelle analisi condotte dalla SCCT. Sul sito internet del fabbricante, per il prodotto Prodotto X sarebbero pubblicate unicamente le informazioni tecniche. In merito all'articolo Prodotto X Qualità Extra mancherebbe invece qualsiasi indicazione. Essa ritiene che il cambiamento di una denominazione non dovrebbe necessariamente avvenire in seguito a un cambiamento di composizione e che in concreto, pur cambiando la descrizione del prodotto, il numero dell'articolo nella fattura sarebbe rimasto invariato (***[1]). Essa sottolinea poi che il prodotto oggetto di campionatura da parte dell'UD recherebbe la stessa denominazione di quello degli invii oggetto della riscossione posticipata. Sarebbe solo a partire dall'invio dichiarato il 4 settembre 2009 (fattura n. 70038 del 31 agosto 2009) che la denominazione del prodotto sarebbe stata completata con Qualità Extra. Inoltre, nella fattura n. 70038 del 31 agosto 2009 sarebbe menzionato un tenore di COV pari a 332.68 g/l (ovvero 22.6% in peso di COV). A suo dire, non sarebbero state presentate nuove prove concrete in grado di attestare che tutti gli invii importati anteriormente all'8 giugno 2009 contenevano meno del 3% in peso di COV. Tutte le corrispondenti 14 fatture recherebbero poi l'indicazione "*Prodotto X – art. ***[1] *– contenuto VOC per litro: 32.16 g/litro*". In

tali circostanze, la DGD ritiene dunque che sarebbe dimostrato che anche detti 14 invii – oggetto della decisione di riscossione posticipata numero 2 del 22 novembre 2010 (cfr. docc. 11 e 19) – corrisponderebbero ai dati della scheda di sicurezza. Pertanto, all'importazione essi avrebbero contenuto un tenore in peso di COV superiore al 3% (cfr. decisione impugnata, pag. 3 seg.).

M.
Contro la predetta decisione, la A._____ (di seguito: ricorrente), per il tramite del suo patrocinatore, ha presentato ricorso il 23 maggio 2011 dinanzi al Tribunale amministrativo federale. Protestando, spese, tasse e ripetibili, la ricorrente postula l'accoglimento del proprio gravame con conseguente annullamento della decisione impugnata e messa a carico della DGD delle spese procedurali di fr. 2'400.-- (cfr. ricorso 23 maggio 2011, pag. 2).

In sostanza, la ricorrente sostiene che i 14 invii importati tra il 27 giugno 2006 e il 27 marzo 2009 presenterebbero un tenore di COV inferiore al 3%, ragione per cui gli stessi beneficerebbero dell'esenzione. A sostegno di detta tesi, essa indica d'affidare da anni la produzione di alcuni prodotti, tra cui il Prodotto X, al C._____. A suo dire, il C._____ avrebbe dato seguito alle sue richieste producendo prodotti creati *ad hoc* e dunque "*con caratteristiche particolari, che hanno sempre esulato dai prodotti standard*" del C._____ stesso (cfr. doc. D). Nella primavera 2009, a seguito delle lamentele della clientela sulle caratteristiche del prodotto Prodotto X, essa avrebbe chiesto al C._____ di modificare la formula di detto prodotto (cfr. docc. F e G). A suo dire, la composizione del Prodotto X, come si evincerebbe dallo scritto 16 novembre 2010 del C._____ (cfr. doc. I, doc. 14) nonché dalla formula precedente del prodotto (cfr. doc. G), sarebbe cambiata solo a partire dal 20 maggio 2009 (cfr. ricorso 23 maggio 2011, pagg. 4 – 8).

La decisione impugnata si baserebbe non su una constatazione dell'effettivo tenore di COV, ma soltanto su un'errata deduzione. La decisione, senza spendere una parola per motivare tale propria scelta, non avrebbe attribuito alcun valore alla dichiarazione del C._____, ciò che sarebbe ingiustificato, ritenuto che la ricorrente, che ha ormai cessato ogni attività operativa, non avrebbe più in essere alcun rapporto d'affari con la società sammarinese. Quest'ultima non avrebbe dunque il minimo interesse all'esito della presente vertenza. Essa ritiene inoltre che gli elementi su cui la DGD basa la propria deduzione, secondo la quale anche i carichi precedenti al maggio 2009 avrebbero presentato un carico di COV superiore a quello indicato, risulterebbero privi di rilevanza: il C._____ le avrebbe infatti sempre fornito un prodotto speciale creato appositamente per lei e,

dunque, accomunato soltanto dal nome con quello standard da lui venduto con il proprio marchio e logo (cfr. ricorso 23 maggio 2011, pag. 9 seg.).

N.
Con risposta 12 luglio 2011, la DGD, riconfermandosi nella propria decisione, ha postulato il rigetto del ricorso, con onere di spesa. Contestando il valore probatorio della vecchia ricetta prodotta dal ricorrente, poiché prodotta *a posteriori* (doc. G), la DGD ribadisce d'essere convinta che il tenore di COV contenuto nei 14 invii di Prodotto X, come pure dell'invio esaminato l'8 giugno 2009, è superiore al 18%. Essa sostiene poi che la richiesta avanzata dalla ricorrente che ogni fatto venga comprovato in modo giuridicamente sufficiente unicamente a mezzo di una prova diretta, sarebbe in contraddizione con il libero apprezzamento delle prove. A suo avviso, la ripartizione dell'onere probatorio di cui all'art. 8 del Codice civile svizzero del 10 dicembre 1907 (CC, RS 210) si applicherebbe soltanto se dopo la valutazione delle prove, sussiste un'incertezza. Essa ritiene che dal momento che l'istanza di ricorso si convince che un fatto è provato o negato, come *in casu*, tale norma non risulterebbe invece applicabile (cfr. risposta 12 luglio 2011, pagg. 6 – 8).

O.
Con replica 22 agosto 2011, la ricorrente, ribadendo la propria posizione, invoca una violazione del diritto di essere sentito e di provare i fatti a sostegno della propria tesi, in quanto la DGD insisterebbe nell'affermare categoricamente che i documenti allestiti *a posteriori* quali conferme di fornitori o destinatari sono esclusi dalla raccolta delle prove. A suo avviso, l'autorità violerebbe il principio del libero apprezzamento delle prove, escludendo *a priori* qualsiasi valore alle prove fornite dalla ricorrente, mezzi di prova che peraltro potrebbero essere anche tuttora oggetto di approfondimento istruttorio. Essa rimprovera poi all'autorità doganale d'aver cagionato lei stessa il ritardo procedurale, senza aver provveduto immediatamente ai regolari controlli e a chiederle prontamente i documenti probatori. In merito all'assenza di documenti probatori, essa sottolinea che, non avendo alcun motivo di dubitare di quanto dichiarato dal C._____ *quo* ai prodotti *ad hoc* fabbricati per lei, non poteva pensare anni fa che determinati elementi avrebbero potuto servirle come prova in un futuro procedimento. Essa non potrebbe dunque ora venire sanzionata per il fatto di non aver conservato tale documentazione e/o prodotti, quando sarebbe in grado di provare altrimenti la correttezza del proprio operato (cfr. replica 22 agosto 2011, pagg. 3 – 5). A suo dire, la DGD doveva portare la prova diretta che per i detti 14 invii vi erano le basi per un'imposizione del tenore in COV e, in ogni caso, darle la facoltà di fornire sulla base di tutti i mezzi probatori ancora a sua disposizione prova del contra-

rio. Le facilitazioni probatorie che la DGD si attribuirebbe e le limitazioni probatorie a lei imposte non avrebbero giustificazione alcuna (cfr. replica 22 agosto 2011, pagg. 5 – 6).

P.
Con duplica 14 ottobre 2011 (*recte* 11 ottobre 2011), la DGD ha sottolineato che dalle fatture relative ai 14 invii in oggetto non è desumibile che il prodotto era costituito da miscele fabbricate appositamente su richiesta dei clienti. Visto che tutte le fatture riportano gli stessi dati, sarebbe dunque probabile che si trattasse sempre del medesimo prodotto. Detti dati non comproverebbero di per sé la modifica della ricetta addotta dalla ricorrente. Per questo motivo, la DGD avrebbe più volte sollecitato la ricorrente a presentare dei mezzi di prova. Essa indica poi di non poter considerare come prova la ricetta 12 maggio 2011prodotta *a posteriori* dalla ricorrente. Il fatto che la ricorrente menzioni l'esistenza di più ricette e che manchino dati affidabili sui COV ivi indicati, a suo dire, non permetterebbe infatti di concludere che la ricetta prodotta concerne proprio il prodotto in questione. Essa ritiene poi infondata l'obiezione della ricorrente secondo cui per una ditta non sarebbe possibile né fattibile conservare i documenti probatori (ricette) per un periodo prolungato, dal momento che ai fini dell'IVA le fatture e i pezzi giustificativi andrebbero conservati per dieci anni anche dai privati (cfr. duplica 14 ottobre 2011, pagg. 1 – 2).

Q.
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, nella misura in cui non concerne la procedura di imposizione doganale (cfr. art. 3 lett. e PA), è retta dalla PA.

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 ai sensi dell'art. 48 cpv. 1 PA. Visto quanto precede, il ricorso è ricevibile in ordine e deve essere esaminato nel merito.

2.

2.1 La fattispecie in oggetto, concernente l'importazione di merci con un certo tenore di COV, è interessata non solo dalla legislazione sui COV (cfr. consid. 2.1.1 che segue), ma anche da quella doganale (cfr. consid. 2.1.2 che segue) e da quella sull'IVA (cfr. consid. 2.1.3 che segue).

2.1.1 Giusta l'art. 3 dell'Ordinanza del 12 novembre 1997 relativa alla tassa d'incentivazione sui composti organici volatili (RS 814.018, OCOV), la legislazione doganale è applicabile per analogia alla riscossione e alla restituzione della tassa nonché alla procedura, nella misura in cui si tratti di importazione o di esportazione. Parimenti, l'art. 35c cpv. 3 della Legge federale del 7 ottobre 1983 sulla protezione dell'ambiente (RS 814.01, LPAmb) sancisce che per quanto concerne l'importazione e l'esportazione valgono le relative disposizioni procedurali della legislazione doganale (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-3994/2009 del 19 maggio 2011 consid. 1.2 con i numerosi rinvii; XAVIER OBERSON/JEAN-FRÉDÉRICH MARAIA, in: Pierre Moor/Anne-Christine Favre/Alexandre Flückiger [ed.], Commentaire Stämpfli – Loi sur la protection de l'environnement [LPE], Berna 2010, n. 25 ad art. 35a LPAmb e n. 38 seg. ad art. 35c LPAmb; HANSJÖRG SEILER, in: Ursula Brunner/Peter Ettler/Helen Keller [ed.], Kommentar zum Umweltschutzgesetz, 2. ed., Vol. III, Zurigo/Basilea/Ginevra 2004, n. 26 ad art. 35c LPAmb).

2.1.2 Il 1° maggio 2007 sono entrate in vigore la Legge federale del 18 marzo 2005 sulle dogane (LD, RS 631.0) e la relativa Ordinanza del 1° novembre 2006 sulle dogane (OD, RS 631.01). Giusta l'art. 132 cpv. 1 LD, le procedure d'imposizione doganale pendenti all'atto dell'entrata in vigore della presente legge vengono concluse secondo il diritto previgente ed entro il termine assegnato dallo stesso. In concreto, la fattispecie che qui ci occupa concerne l'importazione di 14 invii contenti quantità di COV nel periodo tra il 27 giugno 2006 e il 27 marzo 2009. Ciò indicato, ai fatti sorti tra il 27 giugno 2006 e il 30 aprile 2007 risultano ancora applicabili la Legge federale del 1° ottobre 1925 sulle dogane (vLD, RU 42 409 e CS 6 475) e la relativa Ordinanza del 10 luglio 1926 della legge sulle

dogane (vOLD, RU 42 461 e CS 6 523), mentre ai fatti sorti a partire dal 1° maggio 2007 risultano applicabili la LD e l'OD.

Per quel che riguarda invece la procedura, alla presente fattispecie risulta per contro di principio applicabile il nuovo diritto procedurale di cui alla LD, anche se in concreto sul piano materiale parte della fattispecie rimane sottoposta alla vLD (cfr. art. 132 LD; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3798/2009 del 27 marzo 2012 consid. 2.1, A-3197/2009 del 10 maggio 2011 consid. 1.2 con rinvii e A-1528/2008 del 25 maggio 2010 consid. 1.2 con rinvii).

2.1.3 La Legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA, RS 641.20) è entrata in vigore il 1° gennaio 2010. 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 i rapporti di diritto sorti durante la loro validità (cfr. art. 112 cpv. 1 LIVA). Nella misura in cui la fattispecie in esame concerne il periodo dal 27 giugno 2006 al 27 marzo 2009, alla stessa risulta applicabile materialmente l'allora vigente Legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (vLIVA, RU 2000 1300), entrata in vigore il 1° gennaio 2001 (cfr. art. 94 cpv. 1 vLIVA; Decreto del Consiglio federale [DCF] del 29 marzo 2000, RU 2000 1344).

2.2 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, Basilea 2008, n. m. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. ed., Zurigo/San Gallo 2010, n. 1758 segg.).

Ai sensi dell'art. 49 lett. b PA, l'accertamento dei fatti è incompleta allorquando tutte le circostanze di fatto e i mezzi di prova determinanti per la decisione non sono stati presi in considerazione dall'autorità inferiore. L'accertamento è invece inesatto allorquando l'autorità ha omesso d'amministrare la prova di un fatto rilevante, ha apprezzato in maniera erronea il risultato dell'amministrazione di un mezzo di prova, o ha fondato la propria decisione su dei fatti erronei, in contraddizione con gli atti dell'incarto, ecc. (cfr. BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, Berna 2000, pag. 395; OLIVIER ZIBUNG/ELIAS HOFSTETTER in: Berhard Waldmann/Philippe Weissenberger (ed.), VwVG Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [di seguito: Praxiskommentar VwVG], Zurigo/Ginevra/Berna 2009, n. 37 e 38 ad art. 49 PA).

2.3 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. DTF 122 V 157 consid. 1a; DTF 121 V 204 consid. 6c; DTAF 2007/27 consid. 3.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. ed., Zurigo 1998, cifra 677). 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. m. 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.).

2.4 In ambito doganale, analogamente a quanto vale in generale per i procedimenti di ricorso amministrativo e di diritto amministrativo tra cui quello dinanzi al Tribunale amministrativo federale, l'apprezzamento delle prove è di principio libero (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-1736/2006 del 16 aprile 2007 consid. 4.1 con rinvii e A-1733/2006 del 14 marzo 2007 considd. 3.1 – 3.2 con rinvii; cfr. parimenti art. 19 PA che rinvia all'art. 40 della Legge del 4 dicembre 1947 di procedura civile [PC, RS 273]; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. m. 3.140; BERNHARD WALDMANN/PHILIPPE WEISSENBERGER, Praxiskommentar VwVG, n. 14 e segg. ad art. 19 PA). Un'autorità viola il principio del libero apprezzamento delle prove allorquando nega *a priori* ed in maniera generale il valore probatorio di determinati mezzi di prova oppure quando ammette quali mezzi di prova comprovanti determinati fatti soltanto alcuni di essi (cfr. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. m. 3.140 con rinvii).

2.4.1 In rapporto al valore probatorio dei mezzi di prova, prodotti nell'ambito di un ricorso contro uno sdoganamento, vanno stabiliti dei criteri rigorosi, in quanto – a seguito dell'accettazione della dichiarazione doganale – la merce non si trova segnatamente più sotto il controllo doganale. Le prove prodotte devono permettere di provare con sufficiente certezza le circostanze di fatto asserite, di modo che la prova della verosimiglianza preponderante non basta (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3067/2008 del 2 settembre 2010 consid. 6.2.1, A-5595/2007 dell' 8 dicembre 2009 consid. 2.6 con rinvii, A-4617/2007 del 14 gennaio 2009 consid. 2.6 e A-1757/2006 del 21 giugno 2007 consid. 2.6; decisione dell'allora Commissione federale di ricorso in materia doganale [CRD] del 15 novembre 2005 in: Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione [GAAC] 70.55 consid. 3b).

2.4.2 Ciò indicato, il principio del libero apprezzamento delle prove soffre di un'importante relativizzazione per quanto riguarda i documenti stesi posteriormente al procedimento doganale. Non escluso *a priori*, questo tipo di prova deve infatti essere apprezzato con grande circospezione ed ha valore molto limitato. Tali accresciute esigenze sono del resto la diretta conseguenza del fatto che l'intera procedura di sdoganamento è improntata dal principio dell'autodichiarazione (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-1736/2006 del 16 aprile 2007 consid. 4.1 con rinvii e A-1733/2006 del 14 marzo 2007 considd. 3.1 – 3.2 con rinvii; decisione della CRD del 15 novembre 2005 in: GAAC 70.55 consid. 3c/bb). D'altro canto, la giurisprudenza ha già avuto l'occasione di precisare che per evitare ogni abuso, non va tenuto conto dei documenti non contemporanei ai fatti interessati (cfr. DTF 133 II 153 consid. 7.2 *in fine*; decisione del Tribunale federale 2C_614/2007 del 17 marzo 2008 consid. 3.4; decisione del Tribunale amministrativo federale A-3067/2008 del 2 settembre 2010 consid. 6.2.1 con rinvii). Si tratta evidentemente d'evitare che delle conferme di parte vengano allestite successivamente, come altresì di permettere all'autorità fiscale di poter constatare facilmente e con sicurezza le circostanze importanti per la determinazione dell'esistenza e dell'estensione dell'assoggettamento, ciò che non può più essere garantito da dei documenti allestiti *a posteriori* (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-3067/2008 del 2 settembre 2010 consid. 6.2.1 con rinvii).

2.5

2.5.1 Allorquando l'autorità reputa come chiare le circostanze di fatto e che le prove assunte le abbiano permesso di formarsi una propria convinzione, essa emana la propria decisione. In tale ipotesi, se procedendo in modo non arbitrario ad un apprezzamento anticipato delle prove proposte, è convinta che le stesse non potrebbero condurla a modificare la sua

opinione, essa può porre un termine all'istruzione (cfr. DTF 133 II 384 consid. 4.2.3 con rinvii; decisione del Tribunale federale 2C_720/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2.1; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-7027/2010 del 28 aprile 2011 consid. 4.2.1, A-8330/2010 dell'8 aprile 2011 consid. 4.2.1 con rinvii e A-6120/2008 del 18 maggio 2010 consid. 1.3.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. m. 3.144).

2.5.2 Se al contrario, l'autorità di ricorso rimane nell'incertezza dopo aver provveduto alle investigazioni richieste dalle circostanze, essa applicherà le regole sulla ripartizione dell'onere probatorio. In tale contesto, e a difetto di disposizioni speciali in materia, il giudice s'ispirerà all'art. 8 CC, in virtù del quale chi vuol dedurre il suo diritto da una circostanza di fatto da lui asserita, deve fornirne la prova. Detto in altre parole, incombe all'amministrato il compito di stabilire i fatti che sono di natura a procurargli un vantaggio e all'amministrazione di dimostrare l'esistenza di quelli che assoggettano ad un obbligo in suo favore. L'assenza di prove va a scapito della parte che intendeva trarre un diritto da una circostanza di fatto non provata. Inoltre la sola allegazione non basta (cfr. decisioni del Tribunale federale amministrativo A-6152/2009 del 22 marzo 2012 consid. 2.3, A-4385/2009 del 19 dicembre 2011 consid. 1.2.2 con rinvii, A-4480/2010 del 30 novembre 2011 consid. 1.3.2 con rinvii e A-3994/2009 del 19 maggio 2011 consid. 1.3.2 con rinvii). Il principio inquisitorio non ha alcuna influenza sulla ripartizione dell'onere probatorio, poiché interviene ad un stadio anteriore (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6152/2009 del 22 marzo 2012 consid. 2.3, A-4385/2009 del 19 dicembre 2011 consid. 1.2.2 e A-6120/2008 del 18 maggio 2010 consid. 1.3.3).

2.5.3 Applicate al diritto fiscale, dette regole sulla ripartizione dell'onere probatorio presuppongono che l'amministrazione fiscale sopporti l'onere della prova delle circostanze di fatto che determinano l'imposizione o l'importo del credito fiscale, ovvero i fatti che fondano o aumentano l'imposizione. Invece, l'assoggettato assume l'onere della prova delle circostanze di fatto che diminuiscono o tolgono l'imposizione, ovvero i fatti che l'esonerano o riducono l'importo dell'imposta (cfr. decisioni del Tribunale federale 2C_814/2010 del 23 settembre 2011 consid. 5.4 e 2A.642/2004 del 14 luglio 2005 in: Archivi di diritto fiscale svizzero [ASA] vol. 75 pag. 495 e segg. consid. 5.4; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6152/2009 del 22 marzo 2012 consid. 2.3, A-4385/2009 del 19 dicembre 2011 consid. 1.2.3 con rinvii, A-3603/2009 del 16 marzo 2011 consid. 5.2 con rinvii e A-8017/2009 del 2 settembre 2010 consid. 2.8 con rinvii; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. m. 3.151 con rinvii).

2.5.4 Per quanto concerne l'esigenza probatoria in ambito di diritto doganale, è doveroso ricordare che il regime doganale è governato dal princi-

pio dell'autodichiarazione, il quale attribuisce alle persone soggette all'obbligo di denunzia doganale la piena responsabilità per quanto dichiarato nella dichiarazione doganale, segnatamente per le informazioni ivi indicate, nonché la documentazione ad essa acclusa (cfr. consid. 3.2.2 seg. del presente giudizio). In tali circostanze, le autorità doganali chiamate a statuire sull'imposizione ai tributi – per le quali non sussiste alcun obbligo di procedere sistematicamente ad un esame approfondito della merce, qualora la dichiarazione doganale appaia corretta (cfr. consid. 3.2.4 del presente giudizio) – non possono che fondarsi su quanto loro presentato in occasione del passaggio della merce dal confine. Orbene, poiché a seguito dell'accettazione della dichiarazione la merce viene liberata e pertanto non si trova più sotto il controllo doganale, le autorità doganali sono impossibilitate ad effettuare *a posteriori* dei controlli approfonditi sulla stessa, in particolar modo, con riferimento alla fattispecie, a procedere con l'esame della composizione chimica di un determinato prodotto (cfr. consid. 4.3 del presente giudizio). Per questi motivi, tenuto conto del principio dell'autodichiarazione, la sussistenza di seri indizi comprovanti l'imposizione della merce desumibili dalla documentazione prodotta con la dichiarazione doganale oppure da quella prodotta *a posteriori* su richiesta delle autorità doganali (cfr. consid. 3.2.7 del presente giudizio), può essere sufficiente a giustificare l'assoggettamento ai tributi doganali.

3.

L'oggetto del litigio concerne l'imposizione alla tassa sui COV, e conseguentemente all'IVA, di 14 invii di "*Prodotto X – art.* ***[1]" importati in Svizzera nel periodo tra il 27 giugno 2006 e il 27 marzo 2009. L'esame dello scrivente Tribunale deve dunque mirare a stabilire se – secondo la legislazione in materia di COV (cfr. consid. 3.1 che segue), quella in materia doganale, in particolar modo in relazione alla dichiarazione doganale (cfr. consid. 3.2 che segue), quella in materia d'IVA (cfr. consid. 3.3 che segue), nonché l'art. 12 DPA (cfr. consid. 3.4 che segue) – è a giusta ragione che detti 14 invii sono stati tassati *a posteriori* dall'autorità inferiore (cfr. consid. 3.5 che segue).

3.1

3.1.1 La tassa d'incentivazione sui COV ha come base legale gli artt. 35a – 35c LPAmb. La sua riscossione è invece regolata dalla OCOV (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3994/2009 del 19 maggio 2011 consid. 2.1 con rinvii e A-4357/2010 del 5 maggio 2011 consid. 2.2.1).

3.1.2 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 ebolli-

zione 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 franchi 3 per ogni chilogrammo di COV (cfr. art. 7 OCOV; decisione del Tribunale amministrativo federale A-3994/2009 del 19 maggio 2011 consid. 2.2 con rinvii).

3.1.3 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. Secondo il cpv. 2 di detta norma, sottostà alla tassa anche l'importazione di tali composti in colori e vernici.

3.1.3.1 L'art. 35c cpv. 1 lett. a LPAmb precisa che sono soggetti alla tassa sui COV, coloro che, al momento dell'importazione, sono tenuti a pagare il dazio in virtù della legge doganale nonché i fabbricanti e i produttori in territorio svizzero (cfr. decisione A-3994/2009 del 19 maggio 2011 consid. 2.3 con rinvii). Secondo la legislazione doganale applicabile in virtù del suddetto rinvio, è debitore doganale chiunque trasporta o fa trasportare merci attraverso il confine doganale, chiunque è tenuto a presentare la dichiarazione doganale o è incaricato di presentarla, la persona per conto della quale la merce è importata o esportata, e nel traffico postale, anche il destinatario, sempre che il mittente non abbia assunto espressamente l'obbligazione doganale (cfr. art. 70 cpv. 2 LD, parimenti art. 26 LD, nonché artt. 9 e 13 cpv. 1 vLD; SEILER, op. cit., n. 4 – 7 ad art. 35c LPAmb; OBERSON/MARAIA, op. cit. , n. 8 – 16 ad art. 35c LPAmb).

3.1.3.2 L'art. 35a cpv. 3 LPAmb prevede invece l'esenzione dalla tassa dei 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. Delle ulteriori esenzioni sono previste agli artt. 8 e 9 OCOV. L'art. 8 cpv. 1 OCOV – che qui ci concerne – prevede un'esenzione dalla tassa per piccole quantità di COV presenti in miscele o oggetti (lett. a) nei quali il tenore di COV è al massimo del 3 per cento (% massa) oppure (lett. b) prodotti nel territorio svizzero, che non figurano nell'elenco dei prodotti. Giusta l'art. 8 cpv. 2 OCOV, se i prodotti di cui all'art. 8 cpv. 1 lett. a OCOV vengono importati, la tassa non è riscossa. Giusta l'art. 8 cpv. 3 OCOV, se i prodotti di cui all'art. 8 cpv. 1 lett. a e b vengono invece prodotti in Svizzera, su domanda del fabbricante, i COV in essi presenti sono esenti dalla tassa (cfr. SEILER, op. cit., n. 43, 44 e 68 ad art. 35a LPAmb; OBERSON/MARAIA, op. cit. , n. 78 ad art. 35a LPAmb).

3.1.4 La prova dell'importazione di COV, rispettivamente di prodotti contenenti dei COV, deve adempiere le esigenze necessarie in materia di di-

ritto doganale (cfr. art. 3 OCOV; cfr. consid. 2.1.1 del presente giudizio). Nell'ambito della procedura doganale, una siffatta prova, in principio, può essere attestata dall'autorità doganale, ovvero per mezzo di una adeguata dichiarazione doganale (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3994/2009 del 19 maggio 2011 consid. 2.5 con rinvii e A-7366/2006 dell'11 maggio 2009 consid. 2.2.3).

3.2

3.2.1 Giusta la legislazione doganale (cfr. art. 7 LD, artt. 1 cpv. 1 e 21 cpv. 1 vLD), le merci introdotte nel territorio doganale o asportate da esso sono soggette all'obbligo doganale (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-2925/2010 del 25 novembre 2010 consid. 2.1) e devono essere tassate secondo la LD, rispettivamente la vLD, nonché la Legge federale del 9 ottobre 1986 sulla tariffa delle dogane (LTD; RS 632.10; cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3798/2009 del 27 marzo 2012 consid. 5.1.1 e A-3994/2009 del 19 maggio 2011 consid. 3.1 con rinvii).

3.2.2 La base dell'imposizione doganale è la dichiarazione doganale (cfr. art. 18 cpv. 1 LD, art. 24 cpv. 1 vLD). Essa ricopre un ruolo centrale nel sistema doganale svizzero (cfr. Messaggio del Consiglio federale concernente una nuova legge sulle dogane del 15 dicembre 2003 [di seguito: Messaggio LD], in: FF 2004 485, pag. 534; BARBARA SCHMID, in: Martin Kocher/Diego Clavadetscher [ed.], Zollgesetz [ZG], [di seguito: Stämpflis Handkommentar Zollgesetz], Berna 2009, n. 1 ad art. 18 LD; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-4205/2009 del 17 febbraio 2012 consid. 3.1 e A-3994/2009 del 19 maggio 2011 consid. 3.3 con rinvii). Lo stesso vale altresì per quanto concerne la procedura di riscossione della tassa d'incentivazione sui COV, dove detta dichiarazione serve da base alla DGD per fissare la tassa, mediante emanazione di una decisione (cfr. artt. 13 cpv. 4 e 15 cpv. 1 OCOV; SEILER, op. cit., n. 21 ad art. 35c LPAmb; OBERSON/MARAIA, op. cit. , n. 49 ad art. 35c LPAmb; decisione del Tribunale amministrativo federale A-4357/2010 del 5 maggio 2011 consid. 2.3.2). Conformemente al principio dell'autodichiarazione su cui si fonda il regime doganale, la legislazione doganale attribuisce alle persone soggette all'obbligo della denunzia doganale (o dichiarazione doganale) la piena responsabilità e pone esigenze severe alla loro diligenza, chiedendo di procedere a una completa e corretta dichiarazione delle merci conformemente alle prescrizioni (cfr. decisione del Tribunale federale 2A.457/2000 del 7 febbraio 2001 in: Archivio di diritto fiscale svizzero [ASA] 70 pag. 330 consid. 2c; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-4205/2009 del 17 febbraio 2012 consid. 3.1 e A-1736/2006 del

16 aprile 2007 consid. 3.2 con rinvii; SCHMID, Stämpflis Handkommentar Zollgesetz, n. 3 seg. ad art. 18 LD).

3.2.3 La dichiarazione doganale deve segnatamente contenere indicazioni sulla natura della merce (genere, composizione, numero di pezzi, imballaggio, quantità, valore e Paese di produzione), sul destinatario o sull'importatore e sul calcolo del dazio applicabile (voce di tariffa e aliquota di dazio). Se viene chiesta l'esenzione o la riduzione del dazio o è interessata l'esecuzione di disposti di natura non doganale, la dichiarazione doganale deve contenere anche le indicazioni necessarie a tal fine. I documenti di scorta devono, ove necessario, informare sull'ammissibilità della merce all'importazione o all'esportazione nonché sulla sua origine e natura, per quanto ciò sia importante ai fini dell'imposizione (cfr. Messaggio LD, in: FF 2004 485, pag. 530). In presenza di un prodotto contenente un certo tenore di COV, la dichiarazione deve segnatamente indicare la quantità di COV espressa in kg in vista della riscossione della tassa d'incentivazione (cfr. OBERSON/MARAIA, op. cit., n. 49 ad art. 35c LPAmb).

3.2.4 Per quanto concerne il controllo da parte delle autorità doganali della dichiarazione doganale, nonché delle merci ivi dichiarate, è doveroso precisare che le stesse non devono procedere sistematicamente ad un esame approfondito. Dal punto di vista formale, l'attuale art. 32 cpv. 1 LD sancisce che l'UD può esaminare, in modo approfondito o saltuario se la dichiarazione doganale è formalmente corretta e completa e se è corredata dei documenti di scorta richiesti, ma non è obbligato a farlo. Tale esame formale sotto l'egida dell'art. 34 cpv. 2 vLD era tuttavia obbligatorio. Per quanto attiene invece al controllo materiale della merce, va tuttavia rilevato che sia secondo la vLD, che la LD ordinare una visita è una questione discrezionale (cfr. Messaggio LD, in: FF 2004 485, pag. 537; REMO ARPAGAUS, Zollrecht, in: Heinrich Koller/Georg Müller/Thierry Tanquerel/Ulrich Zimmerli [ed.], Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht [SBVR] XII, 2. ed., Basilea 2007, n. 706). In effetti, secondo il principio dell'autodichiarazione – che come visto (cfr. consid. 3.2.2 del presente giudizio), pone a carico dei dichiaranti la piena responsabilità per quanto da essi dichiarato, nonché delle esigenze severe alla loro diligenza – di regola l'UD procede un cosiddetto "controllo della plausibilità" dei dati inseriti dal dichiarante nella dichiarazione doganale, con i documenti di scorta e la merce in questione. Orbene, in assenza di errori o difetti apparenti, l'UD accetta la dichiarazione doganale e libera la merce tassata secondo quanto indicato in detta dichiarazione.

La persona soggetta all'obbligo di dichiarazione non deve però poter approfittare del fatto che l'UD non abbia riscontrato vizi di forma. Una contraddizione scoperta dopo il controllo sommario non conduce necessaria-

mente all'annullamento della dichiarazione accettata o all'archiviazione di un procedimento penale per contravvenzione doganale. La persona soggetta a detto obbligo non può infatti dedurne alcun diritto (cfr. Messaggio LD, in: FF 2004 485, pag. 535; ARPAGAUS, op. cit., n. 703).

3.2.5 La dichiarazione doganale accettata dall'UD è vincolante per la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione (cfr. art. 33 cpv. 1 LD in relazione con gli artt. 16 e 17 dell'OD, rispettivamente l'art. 35 cpv. 2 vLD) ed è di principio *ne varietur* ("unabänderlich"; cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3213/2009 del 7 luglio 2010 consid. 2.3 e A-3296/2008 del 22 ottobre 2009 consid. 2.3 con rinvii; PATRICK RAEDERSDORF, Stämpflis Handkommentar Zollgesetz, n. 1 ad art. 34 LD). Il carattere vincolante della dichiarazione costituisce peraltro uno dei pilastri su cui poggia il sistema doganale svizzero (cfr. Messaggio LD, in: FF 2004 485, pagg. 530 e 535; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3994/2009 del 19 maggio 2011 consid. 3.3 e A-3067/2008 del 2 settembre 2010 consid. 6.1.2.1).

3.2.6 I medesimi principi sopracitati sono parimenti applicabili in caso di dichiarazione mediante procedura elettronica (cfr. A-8359/2008 del 15 dicembre 2010 consid. 5.7.4 confermata dal Tribunale federale con decisione 2C_99/2011 del 6 ottobre 2011).

3.2.6.1 Fondandosi sull'art. 142 vLD, e per semplificare le operazioni doganali, il Consiglio federale ha emanato l'Ordinanza del 3 febbraio 1999 concernente lo sdoganamento con trasmissione elettronica di dati (OSTED; RU 1999 1300, abrogata con l'entrata in vigore della nuova LD). In base a tale Ordinanza, previo controllo di plausibilità (cfr. art. 16 cpv. 1 OSTED), i partners della dogana autorizzati, e tra essi anche la ricorrente, possono presentare la dichiarazione delle merci mediante procedura elettronica. L'art. 16 cpv. 2 OSTED dispone che la richiesta di sdoganamento può essere presentata prima che la merce sia giunta all'ufficio doganale (dichiarazione anticipata). Giusta l'art. 17 cpv. 1 e 2 OSTED, il computer della dogana esegue un controllo ampliato della plausibilità e se rileva un errore respinge la dichiarazione. Per contro, le dichiarazioni che il computer riprende senza contestazioni sono considerate accettate ai sensi dell'art. 35 vLD analogamente alle dichiarazioni scritte e risultano vincolanti per il partner della dogana anche in presenza di contraddizioni rispetto ai documenti di scorta (cfr. art. 17 cpv. 3 OSTED). Quindi, esse vincolano il dichiarante anche se non concordano con i documenti di scorta, sono incomplete, ambigue o contengono indicazioni non conformi alla tariffa doganale (cfr. DTF 124 IV 23 consid. 2; decisioni del Tribunale federale amministrativo A-8359/2008 del 15 dicembre 2010 consid. 5.7.4 confermata dal Tribunale federale con decisione 2C_99/2011 del 6 otto-

bre 2011, A-1756/2006 del 9 luglio 2009 consid. 2.3 con riferimenti e A-5616/2008 del 17 dicembre 2009 consid. 4.2).

3.2.6.2 Dopo aver accettato la dichiarazione, il computer della dogana esegue una selezione. Trasmette al partner la data dell'accettazione della dichiarazione, il numero del certificato doganale, il risultato della selezione e le aliquote di dazio (cfr. art. 18 cpv. 1 OSTED). L'art. 19 OSTED stabilisce la procedura di sdoganamento, mentre l'art. 20 sancisce le condizioni per la rettificazione a posteriori della dichiarazione. Giusta l'art. 19 OSTED, si distinguono tre possibili risultati della selezione: "bloccato" (cpv. 1), "libero/con lista d'importazione" (cpv. 2) e "libero/senza lista d'importazione" (cpv. 3). Se il risultato della selezione è "bloccato", il partner presenta all'ufficio doganale, entro il termine accordatogli, una lista d'importazione e i documenti di scorta necessari e tiene la merce a disposizione. Se detto risultato è "libero/con lista d'importazione", la merce è considerata libera. Il partner presenta all'ufficio doganale, entro il termine accordatogli, una lista d'importazione e i documenti di scorta. Se il detto risultato è invece "libero/senza lista d'importazione", la merce è considerata libera. Il partner presenta all'ufficio doganale, al più tardi il giorno feriale successivo, eventuali prove dell'origine e documenti di transito.

3.2.6.3 I principi enunciati dalla OSTED sono stati analogamente ripresi nell'Ordinanza dell'AFD sulle dogane del 4 aprile 2007 (OD-AFD, RS 631.013), entrata in vigore il 1° maggio 2007 (cfr. art. 63 OD-AFD), agli artt. 7 e segg. OD-AFD. In merito alla procedura di selezione, si precisa che l'art. 17 OD-AFD al posto della "lista d'importazione" richiede una copia della "dichiarazione doganale".

3.2.7 Ciò stabilito, va nondimeno precisato che, durante la procedura d'imposizione, l'UD può in ogni tempo controllare la dichiarazione doganale accettata e i documenti che l'accompagnano. A tal fine esso può esigere dei documenti supplementari dalla persona soggetta all'obbligo di dichiarazione (cfr. art. 35 LD, rispettivamente art. 36 vLD; ARPAGAUS, op. cit., n. 706; decisione del Tribunale amministrativo federale A-3994/2009 del 19 maggio 2011 consid. 3.4 con rinvii). Lo stesso è previsto altresì analogamente in ambito di tassazione dei COV, dove l'art. 6 cpv. 2 OCOV dispone che, su richiesta, devono essere fornite alle autorità esecutive tutte le informazioni nonché presentati tutti i documenti necessari all'esecuzione della OCOV.

3.2.7.1 In merito all'obbligo di presentare i documenti in rapporto alla dichiarazione doganale, ma anche all'eventualità di una richiesta successiva in tal senso da parte delle autorità, si rileva che l'attuale LD conosce un obbligo di conservazione dei dati e dei documenti utilizzati in applica-

zione della legge doganale (cfr. art. 41 LD), istituto invece sconosciuto dalla vLD (cfr. RAEDERSDORF, Stämpflis Handkommentar Zollgesetz, n. 1 ad art. 41 LD). Orbene, nonostante l'assenza di una specifica norma nella previgente vLD, di regola le persone soggette all'obbligo doganale sono parimenti soggette all'obbligo di conservare i dati e i documenti in virtù di altre norme giuridiche di natura non doganale. È il caso ad esempio in materia di diritto commerciale, giusta l'art. 962 del Codice delle obbligazioni del 30 marzo 1911 (CO, RS 220) o in materia d'IVA, giusta l'art. 58 cpv. 2 vLIVA (cfr. analogamente art. 70 cpv. 2 LIVA), ove sussiste un obbligo di conservazione analogo a quello previsto dall'attuale LD (cfr. RAEDERSDORF, Stämpflis Handkommentar Zollgesetz, n. 1 ad art. 41 LD; Messaggio LD, in: FF 2004 485, pag. 539).

In particolare, giusta l'art. 58 cpv. 2 vLIVA (cfr. altresì l'art. 70 cpv. 2 LIVA) il contribuente deve conservare debitamente per dieci anni i suoi libri contabili, i giustificativi, le carte d'affari e altri documenti. Se allo scadere di detto termine, il credito fiscale a cui si riferisce la succitata documentazione non è ancora prescritto, l'obbligo di conservazione si protrae sino al compimento della prescrizione. Dal momento che la base per l'imposizione dell'IVA all'importazione è legata alla medesima operazione che quella che fa nascere la pretesa doganale, ossia la controprestazione dichiarata nella dichiarazione doganale (cfr. art. 72 vLIVA; decisione del Tribunale federale 2A.90/1999 del 26 febbraio 2001 consid. 2b in: Steuer Revue/Revue fiscale 56/2001 pag. 359), si deve concludere alla sussistenza di un obbligo di conservazione dei documenti comprovanti quanto dichiarato all'atto dell'importazione, e meglio nella dichiarazione doganale. Oltretutto non va dimenticato che in materia di COV, giusta l'art. 6 cpv. 2 OCOV, sussiste l'obbligo di fornire alle autorità esecutive tutte le informazioni nonché tutti i documenti necessari all'esecuzione della OCOV, ciò che implica indirettamente che il contribuente sia in possesso dei suddetti documenti e, conseguentemente, che li conservi debitamente.

3.2.7.2 Si noti poi, che giusta l'art. 99 OD se, durante il periodo di conservazione, l'AFD esegue un controllo, essa può correggere la decisione d'imposizione in base all'aliquota doganale massima adottata al momento della precedente imposizione applicabile secondo il genere di merce, e riscuotere posticipatamente i tributi doganali se (lett. a) la persona soggetta all'obbligo di conservazione non è in grado di presentare i dati e documenti necessari che comprovano una riduzione dei tributi doganali, una franchigia doganale o un'agevolazione doganale nella maniera richiesta, nonché se (lett. b) dal contesto generale va dedotto che l'imposizione è errata e ciò non era necessariamente evidente al momento dell'imposizio-

ne. In materia d'IVA, in circostanze analoghe, è invece prevista la tassazione d'ufficio (cfr. art. 60 vLIVA e art. 74 LIVA).

3.3 Poiché la fattispecie in esame, comporta altresì l'imposizione delle merci in oggetto all'IVA all'importazione, va inoltre rammentato che conformemente all'art. 72 vLIVA, la legislazione doganale è applicabile all'importazione di beni, purché le disposizioni in ambito IVA non vi deroghino. Come detto (cfr. consid. 3.2.7.1 del presente giudizio), l'IVA sull'importazione è legata alla medesima operazione che quella che fa nascere la pretesa doganale. In linea di principio, il passaggio di un bene attraverso della linea doganale svizzera è sufficiente per determinare l'imposizione dell'importazione (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-4480/2010 del 30 novembre 2011 considd. 2.1 e 2.2 con rinvii, nonché A-8136/2010 del 1° novembre 2011 consid. 3.1). A tenore dell'art. 75 cpv. 1 vLIVA, sono contribuenti tutte le persone o società soggette all'obbligo di pagare il dazio. Le condizioni che reggono l'assoggettamento a tale obbligo ex artt. 9 e 13 vLD, nonché artt. 26 e 70 LD, sono parimenti pertinenti in tale occorrenza (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-4480/2010 del 30 novembre 2011 consid. 4.1). L'IVA è calcolata sulla controprestazione, la quale comprende altresì i tributi di diritto pubblico, come la tassa d'incentivazione sui COV (cfr. art. 33 cpv. 1 e 5 vLIVA; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basilea 2009, pag. 671 n. 281).

3.4

3.4.1 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 (cfr. artt. 9 e 13 vLD, artt. 26 e 70 cpv. 2 LD) o colui che ha beneficiato dell'indennità o del contributo (cfr. decisione del Tribunale federale 2C_53/2011 del 2 maggio 2011 consid. 2.6; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-1680/2009 del 14 febbraio 2011 consid. 5.2 e A-1741/2006 del 4 marzo 2008 considd. 2.2 e 2.2.1).

3.4.2 Affinché l'art. 12 cpv. 2 DPA trovi applicazione, occorre che sia oggettivamente stata compiuta un'infrazione penale (cfr. decisioni 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; decisioni del Tribunale amministrativo federale A-3931/2008 del 19 luglio 2010 consid. 6.3 e A-1741/2006 del 4 marzo 2008 con-

sid. 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. decisioni 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; decisioni 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. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., pag. 556 n. 477; 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. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-1680/2009 del 14 febbraio 2011 consid. 5.4, A-3931/2008 del 19 luglio 2010 consid. 6.4 e A-6120/2008 del 18 maggio 2010 consid. 5.1.1 con rinvii).

3.5 Ciò stabilito, rimane ora da esaminare il caso in oggetto, tenendo conto di quanto indicato dalla DGD e dal ricorrente (cfr. *sub* lett. L - M), alla luce degli atti dell'incarto.

3.5.1 *A priori* va rilevato che i 14 invii oggetto del presente giudizio, come pure l'invio dell'8 giugno 2009, concernono delle vernici a base di polimeri Prodotto X dichiarate all'importazione alla voce di tariffa n. 3208.2000 ai sensi dell'Allegato 2 della OCOV, fatto peraltro non contestato né dalla ricorrente, né dall'autorità inferiore. Giusta l'art. 2 lett. b OCOV, detto prodotto risulta dunque di principio soggetto alla tassa d'incentivazione sui COV (cfr. consid. 3.1.3.1 del presente giudizio).

Orbene, in concreto tale prodotto è sempre stato dichiarato all'importazione come esente dalla tassa sui COV, poiché contenente un tenore di COV inferiore al 3% ai sensi dell'art. 8 cpv. 1 lett. a OCOV. Affinché la ricorrente possa beneficiare di detta esenzione, deve sussistere la prova che il prodotto da essa importato conteneva effettivamente un tenore inferiore al 3% (cfr. consid. 3.1.3.2 del presente giudizio). Al riguardo, la ricorrente lamenta una valutazione inesatta da parte dell'autorità inferiore delle circostanze di fatto, nonché dei mezzi di prova da lei prodotti.

3.5.2 In tale evenienza, è opportuno verificare dapprima se la DGD disponeva di sufficienti elementi per imporre alla tassa d'incentivazione sui

COV i 14 invii importati tra il 27 giugno 2006 al 27 marzo 2009, da lei considerati come contenenti un tenore di COV superiore al 3%.

3.5.2.1 Dagli atti dell'incarto risulta che l'8 giugno 2009 l'UD di Y._____ ha controllato l'invio di "*Prodotto X – art. ***[1]*" dichiarato dalla ditta di B._____, per conto della ricorrente, con un tenore di COV inferiore al 3%, mediante la fattura 20 maggio 2009 (cfr. docc. 4 – 6). Dai controlli chimici esperiti successivamente dalla SCCT della DGD su un campione prelevato su detto invio, è emerso che in realtà il prodotto presentava un tenore in peso di COV del 18%, ovvero 264.6 g/l di COV (cfr. docc. 7 – 9). Per tale invio, con decisione di riscossione posticipata numero 1 del 21 gennaio 2010 la DCD ha dunque riscosso la tassa d'incentivazione sui COV dovuta in virtù dell'art. 2 lett. b OCOV (cfr. doc. 10). Tale decisione non è stata impugnata.

A seguito di tale accertamento, la DCD ha poi stabilito che, oltre all'importazione dell'8 giugno 2009, nel periodo dal 27 giugno 2006 al 27 marzo 2009 sarebbero stati importati altri 14 invii contenenti il prodotto "*Prodotto X – art.****[1]*", anch'essi dichiarati come contenenti un tenore di COV inferiore al 3% e dunque esenti dalla tassa sui COV.

3.5.2.2 Come giustamente rilevato sia dalla DCD, che dalla DGD, da un'analisi delle fatture (cfr. doc. 19a) risulta che su ognuna di esse il prodotto importato è designato come "*Prodotto X – art.****[1]*". Sulle fatture è altresì specificato un "*contenuto VOC per litro: 32,16 gr. per litro*". Tali prodotti sono sempre stati dichiarati come *"vernice a base di polimeri acrilici contenente COV inferiore al 3%"*, non soggetti a controllo *("senza controllo secondo dichiarante"*). Le indicazioni presenti su dette fatture collimano con quelle dell'invio dell'8 giugno 2009 (cfr. docc. 4 – 6), di cui la SCCT ha effettuato le analisi chimiche.

La DGD ha altresì rilevato che i dati indicati dalla SCCT, secondo cui il tenore di COV risulterebbe pari al 18%, ovvero a 264.6 g/l, collimano altresì con quelli contenuti nella scheda di sicurezza relativa al prodotto "*Prodotto X – art.****[1]*". Da detta scheda risulta infatti che il tenore di COV oscillerebbe tra il 18.2% e il 20.9% (cfr. doc. 18). I dati risultanti dalle analisi non collimano per contro con quelli indicati nella formulazione prodotta dal C._____ il 22 luglio 2009, secondo cui il prodotto "*Prodotto X – ****[1]*" presenterebbe un tenore di COV pari a 32.16 g/l (cfr. doc. 17).

Dagli atti dell'incarto, risulta poi che la denominazione del prodotto Prodotto X è cambiata solo a partire dal 31 agosto 2009, in occasione della quale il prodotto è stato denominato "*Prodotto X Qualità Extra*", con un "*contenuto VOC per litro: 332,68 gr. per litro*" (cfr. doc. 12). Tale

modifica è intervenuta posteriormente al controllo esperito dall'UD l'8 giugno 2009.

3.5.2.3 In tali circostanze, vista la concordanza tra i dati rilevati dalla DGD, le analisi chimiche effettuate sull'invio dell'8 giugno 2009 e la scheda di sicurezza, l'autorità inferiore aveva tutte le ragioni di concludere che i 14 invii importati in Svizzera dal 27 giugno 2006 al 27 marzo 2009 contenevano lo stesso tenore di COV di quello analizzato l'8 giugno 2009.

3.5.3 Va dunque esaminato se, come sostiene la ricorrente, detti 14 invii contenevano un tenore inferiore al 3% e se i documenti da essa prodotti avrebbero dovuto condurre l'autorità inferiore a considerarli esenti dalla tassa giusta l'art. 8 cpv. 1 lett. a OCOV.

Come indicato *sub* lett. M e O, la ricorrente sostiene che gli invii importati precedentemente all'8 giugno 2009 avevano un tenore di COV inferiore al 3% e che è solo a partire dal 20 maggio 2009 che la formula del prodotto sarebbe mutata. A suo dire il prodotto Prodotto X da lei richiesto al C._____ esulerebbe da quello abitualmente fabbricato da quest'ultimo, ciò che spiegherebbe la discordanza tra il tenore di COV indicato nei documenti da lei prodotti e quanto indicato nella scheda di sicurezza. Il C._____ avrebbe modificato la formula del prodotto a partire dal 20 maggio 2009, a seguito delle lamentele espresse dai suoi clienti, nonché su sua esplicita richiesta.

A comprova di detta tesi la ricorrente ha prodotto vari documenti, tra cui la dichiarazione 19 maggio 2011 del C._____ e lo scritto 16 novembre 2010 del C._____ (cfr. consid. 3.5.3.1 che segue), i telefax 13 maggio 2009 e 18 agosto 2009 concernente la richiesta del nuovo prodotto al C._____ (cfr. consid. 3.5.3.2 che segue), le ricette datate 12 maggio 2011 e 22 luglio 2009 del prodotto Prodotto X, a suo dire, anteriori all'asserita modifica della composizione chimica (cfr. consid. 3.5.3.3 che segue).

3.5.3.1 Lo scritto 15 novembre 2010 del C._____ – il cui contenuto è già stato indicato *sub* lett. J, a cui si rinviano le parti per i dettagli – costituisce una dichiarazione scritta del fabbricante del prodotto Prodotto X. Nello stesso, il C._____ asserisce che la formulazione del prodotto sarebbe cambiata solo a partire dalla fattura del 20 maggio 2009, a seguito delle lamentele della clientela. In merito alla dicitura del prodotto nella fattura 20 maggio 2009, esso indica che *"[…] per un errore del ns. reparto contabilità non è stata cambiata la dicitura in fattura e il relativo dato al Voc per litro […]"*. A suo dire, *"[…] per tutte le fatture precedenti*

l'importo corretti dei Voc era quello indicato in fattura […]" (cfr. doc. 14, doc. I).

Nella dichiarazione 19 maggio 2011, di contenuto analogo a quello dello scritto 15 novembre 2010, il C._____ indica invece quanto segue:

"[…] Si dichiara che per la ditta A._____ sono sempre stati creati prodotti su richiesta del cliente, con caratteristiche particolari, che hanno sempre esulato dai ns. prodotti standard. Ciò è avvenuto quando si trattava di Prodotto X (forniture ante maggio 2009) che forniture di Prodotto X Extra (forniture post maggio 2009). A prova del fatto sottolineiamo che i prodotti forniti non hanno mai riportato sulle latte nessuno dei ns. loghi o marchi aziendali, ma venivano confezionati in imballi anonimi. Tutte le informazioni recuperabili in rete (su ns. sito aziendale) sono riferibili unicamente ai ns. prodotti standard, venduti tramite i ns. agenti e rete di distribuzione. Per la ditta A._____ abbiamo fornito un servizio di terzista, producendo per loro conto un articolo per il quale non avevano convenienza alla produzione diretta. Come già segnalato in precedenza, a seguito di una mancata soddisfazione di qualità e risultati tecnici da parte dei clienti finali, a partire dalla spedizione di materiale dichiarato con la ns. fattura n° 70023 del 20.05.2009 è stata cambiata la formulazione del prodotto, che è cambiato da Prodotto X a Prodotto X Qualità Extra […]" (cfr. doc. D).

Ciò posto, va subito rilevato che i due citati scritti sono di data posteriore alle circostanze di fatto che qui ci interessano e pertanto fruiscono di valore probatorio molto limitato e vanno apprezzati con grande circospezione (cfr. consid. 2.4.2 del presente giudizio). Oltretutto, si tratta di mere dichiarazioni di parte, dal momento che sono state allestite dal fabbricante stesso del prodotto litigioso. Poco importa al riguardo, che la ricorrente intrattenga o meno tutt'ora dei rapporti d'affari con il C._____. Si osserva poi come in entrambe le dichiarazioni, il C._____ dichiara che la formula del prodotto sarebbe stata modificata a partire dalla fattura 20 maggio 2009, a seguito delle lamentele dei clienti finali. Tuttavia tali allegazioni – che sono poi le stesse della ricorrente – non trovano riscontro alcuno nella documentazione agli atti, difettando la prova di siffatte lamentele, come pure della presa in considerazione dell'insoddisfazione della clientela e la ricerca di una soluzione da parte della ricorrente e del C._____. Che la dicitura del prodotto sia poi stata cambiata solo a partire dal maggio 2009, non prova ancora che il prodotto importato in precedenza sia diverso da quello analizzato dalla SCCT. Non va poi dimenticato che i prodotti indicati nella fattura 20 maggio 2009 sono stati oggetto delle analisi della SCCT, dalle quali è risultato un tenore di COV superiore al 3% e che è solo a seguito di tali accertamenti che il C._____ha poi modificato la denominazione del prodotto.

3.5.3.2 I due telefax 13 maggio 2009 (cfr. doc. F) e 18 agosto 2009 (cfr. doc. M), sebbene indichino la dicitura "*Prodotto X Qualità Extra (nuovo prodotto modificato secondo gli accordi)*", rispettivamente di "*Prodotto X Qualità Extra (nuovo prodotto)*", non provano ancora che in precedenza è stato ordinato un prodotto differente, né che il tenore di COV contenuto nel prodotto importato tra il 27 giugno 2006 e 27 marzo 2009 era inferiore al 3%. Tali documenti non forniscono in ogni caso alcuna informazione sul tenore di COV. Oltretutto, la ricorrente non ha prodotto alcun documento – quale ad esempio la copia della conferma dell'invio del telefax – comprovante che detti scritti siano stati effettivamente inviati al C._____ alla data indicata sugli stessi.

3.5.3.3 Con scritto 12 maggio 2011, il C._____ ha indicato la formula del prodotto Prodotto X, a suo dire, precedente al maggio 2009. Sottolineando di non disporre dei contro campioni, conservandoli solo per 18 mesi, in detto scritto esso afferma in particolare di aver "*riprodotto in laboratorio un campione del prodotto in oggetto con la formula rimasta in vigore fino al maggio 2009 e che abbiamo poi dovuto sostituire per scarsa stabilità nel tempo […] e insufficiente velocità di essicazione […]*" (cfr. doc. G). La ricetta 12 maggio 2011 indica un tenore di COV inferiore al 3%. Orbene, come le dichiarazioni precedenti del C._____, si tratta non solo di una mera dichiarazione di parte, ma anche di un documento prodotto *a posteriori*, che fruendo di valore probatorio molto limitato (cfr. consid. 2.4.2 del presente giudizio), non permette d'affermare con certezza che la formula prodotta dal C._____ si riferisce realmente allo stesso prodotto importato tra il 27 giugno 2006 e il 27 marzo 2009.

Lo stesso discorso vale peraltro parimenti per quanto concerne la formula prodotta precedentemente dinanzi alla DGD dal C._____ con scritto 22 luglio 2009, designata espressamente come "*formulazione relativa al nostro prodotto Prodotto X* [***1]" (cfr. doc. 17). Orbene, in tale occasione, il C._____non ha minimamente accennato all'impossibilità di riprodurre la formulazione del prodotto venduto alla ricorrente.

Ciò detto, poiché lo stesso C._____ dichiara di conservare i contro campioni per soli 18 mesi, non si vede come egli sia riuscito a produrre una copia identica della formula concernente i suddetti prodotti. La veridicità delle informazioni ivi contenute appare dunque dubbia. I dati indicati in entrambe le ricette non collimano poi né con le analisi chimiche esperite dalla SCCT, né con quanto indicato nella scheda di sicurezza.

3.5.4 In definitiva, a parte le dichiarazioni del C._____ e della stessa ricorrente, agli atti non risulta alcun documento risalente al momento in cui tali circostanze hanno avuto luogo comprovante tali allegazioni, segnata-

mente la composizione chimica del prodotto importato tra il 27 giugno 2006 e il 27 marzo 2009 in Svizzera. La produzione della copia della ricetta originale del prodotto importato nel succitato periodo, delle asserite lamentele della clientela della ricorrente e della corrispondenza intercorsa tra la ricorrente e il C._____ comprovante la richiesta di cambiamento della composizione del prodotto avrebbero senz'altro potuto servire a comprovare le allegazioni della ricorrente. Orbene, in assenza di tali prove, l'autorità inferiore non poteva che concludere che anche i 14 invii in oggetto contenevano un tenore di COV superiore al 3%, procedendo pertanto alla loro imposizione *a posteriori* giusta l'art. 12 DPA. Contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, non risulta dunque che la DGD abbia valutato in maniera inesatta o incompleta i fatti e i documenti da lei prodotti ai sensi dell'art. 49 lett. b PA (cfr. consid. 2.2 del presente giudizio).

4.
Appurata la correttezza dell'imposizione *a posteriori* dei 14 invii contenenti un tenore di COV superiore al 3% alla tassa d'incentivazione sui COV, nonché all'IVA, si procede ora all'esame delle restanti censure.

4.1 La ricorrente ritiene di non aver alcun obbligo di conservare la documentazione probatoria, dal momento che non aveva alcun motivo di dubitare di quanto dichiarato dal C._____ e che è in grado di provare altrimenti la sua tesi (cfr. *sub* lett. O).

Al riguardo, lo scrivente Tribunale rileva che, contrariamente a quanto da lei sostenuto, essa deve essere in grado di provare in ogni momento il contenuto delle dichiarazioni doganali e – come società anonima, nonché contribuente IVA e importatrice – ha l'obbligo di conservare la documentazione probatoria, ciò a prescindere dall'esistenza di sospetti in merito alla veridicità della dichiarazione o all'eventualità o meno di un controllo *a posteriori* da parte delle autorità doganali (cfr. consid. 3.2.7.1 del presente giudizio). In assenza di tali documenti, le autorità doganali si basano sulle constatazioni esperite, nonché le risultanze delle dichiarazioni doganali e dei documenti ad esse acclusi, correggendo poi l'imposizione in base all'aliquota massima applicabile al caso (cfr. consid. 3.2.7.2 del presente giudizio). La censura della ricorrente è dunque sprovvista di fondamento.

4.2 La ricorrente rimprovera poi all'autorità doganale d'aver cagionato lei stessa il ritardo procedurale, senza aver provveduto immediatamente ai regolari controlli e chiederle prontamente i documenti probatori (cfr. *sub* lett. O).

Orbene, tali rimproveri non possono essere qui condivisi. In virtù del principio dell'autodichiarazione, spetta infatti alla persona soggetta all'obbligo di dichiarazione fare tutto il necessario affinché le merci vengano dichiarate correttamente. Essa non ha il diritto a che la sua merce venga sistematicamente controllata in maniera approfondita, con delle analisi chimiche di ogni invio (cfr. consid. 3.2.4 del presente giudizio). Un tale modo di agire, arrischierebbe non solo di rallentare il traffico commerciale e avere delle incidenze rilevanti sul mercato, ma renderebbe altresì vano il principio dell'autodichiarazione su cui si fonda la legislazione doganale. Dal momento che il controllo della plausibilità, indica le merci come "libere senza" – come *in casu*, per quasi tutti i 14 invii che qui ci interessano (cfr. doc. 14a) – o che i controlli da parte delle autorità doganali della documentazione annessa alla dichiarazione non lasciano trasparire errori o difetti apparenti, quest'ultime possono liberare le merci, senza ulteriori formalità. Che la merce venga importata senza subire controlli approfonditi, non significa tuttavia che la persona soggetta all'obbligo di dichiarazione è libera da ogni altra obbligazione. Detta censura va pertanto respinta.

4.3 La ricorrente sostiene altresì che la DGD debba apportare la prova diretta del tenore di COV contenuto nei prodotti importati, di modo che sarebbe a torto che la stessa avrebbe basato la propria decisione su dei semplici indizi (cfr. *sub* lett. O).

In merito, lo scrivente Tribunale sottolinea che alla DGD non è richiesta la prova diretta del tenore di COV contenuto nei prodotti importati, dovendosi quest'ultima, in virtù del principio dell'autodichiarazione che governa il diritto doganale (cfr. consid. 3.2.2 seg. del presente giudizio), basare essenzialmente sui documenti prodotti dalla ricorrente al momento della dichiarazione doganale e le successive prove prodotte da quest'ultima su sua richiesta (cfr. consid. 3.2.7 del presente giudizio). Non va poi dimenticato che una volta che la merce viene liberata, la stessa non è più sotto controllo delle autorità doganali, di modo che le stesse sono impossibilitate dall'effettuare delle analisi chimiche sul prodotto. Dal momento che dall'analisi della documentazione in possesso delle autorità doganali risultano seri indizi che il tenore di COV era superiore al 3% e che dall'esame dei documenti prodotti dalla ricorrente non emerge alcun elemento inficiante il valore probatorio dei predetti indizi, è dunque a giusta ragione che la DGD ha provveduto a tassare *a posteriori* quest'ultima (cfr. consid. 2.5.4 del presente giudizio). Ne discende che detta censura, va anch'essa respinta.

4.4 La ricorrente lamenta infine una violazione del principio del libero apprezzamento delle prove, nonché del diritto di essere sentita e di provare i fatti a sostegno della propria tesi, in quanto l'autorità doganale insiste-

rebbe nell'affermare categoricamente che i documenti allestiti a posteriori quali conferme di fornitori o destinatari sono esclusi dalla raccolta delle prove. L'autorità violerebbe il principio del libero apprezzamento delle prove, escludendo a priori qualsiasi valore alle prove fornite dalla ricorrente, mezzi di prova che peraltro potrebbero essere anche tuttora oggetto di approfondimento istruttorio (cfr. *sub* lett. O).

4.4.1 Come visto in precedenza (cfr. consid. 2.4 del presente giudizio), sussiste una violazione del principio del libero apprezzamento delle prove allorquando l'autorità nega a priori ed in maniera generale il valore probatorio di determinati mezzi di prova oppure quando ammette quali mezzi di prova comprovanti determinati fatti soltanto alcuni di essi.

4.4.2 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, pag. 293 con rinvii; decisioni del Tribunale federale 2C_643/2010 del 1° febbraio 2011 consid. 5.3, 4A_35/2010 del 19 maggio 2010 e 8C_321/2009 del 9 settembre 2009; decisione del Tribunale amministrativo federale A-7094/2010 del 21 gennaio 2011 consid. 3.2 con rinvii). Detto diritto costituisce 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 135 I 279 consid. 2.6.1, DTF 132 V 387 consid. 5.1 con rinvii, DTAF 2009/36 consid. 7). Ciò indicato, la violazione del diritto d'essere sentito può essere sanata dinanzi all'autorità di ricorso allorquando la stessa dispone del medesimo potere d'esame dell'autorità inferiore e il ricorrente ha avuto la possibilità di esprimersi liberamente dinanzi ad essa (cfr. decisione del Tribunale federale 1C_104/2010 del 29 aprile 2010 consid. 2.1; DTF 135 I 279 consid. 2.6.1, DTF 133 I 201 consid. 2.2, DTF 132 V 387 consid. 5.1; DTAF 2009/36 considd. 7.3 – 7.4).

4.4.3 In concreto, la ricorrente ha prodotto dei documenti allestiti *a posteriori* dal C._____. Come tali, detti documenti fruiscono di valore probatorio limitato (cfr. consid. 2.4.2 del presente giudizio), ragione per cui la DGD, pur citandoli nella propria decisione, non ne ha tenuto conto, ba-sandosi essenzialmente sulle analisi chimiche esperite dalla SCCT su un campione prelevato l'8 giugno 2009, nonché sulle dichiarazioni doganali e le fatture ad esse accluse relative ai 14 invii. Ciò posto, la

questione di stabilire se l'autorità inferiore abbia o meno in concreto violato il principio del libero apprezzamento delle prove e/o il diritto di essere sentito può qui rimanere qui aperta. Quand'anche si concludesse che l'autorità inferiore abbia commesso siffatte violazioni – dal momento che la ricorrente ha avuto l'occasione di esprimersi nuovamente, presentando tutti i mezzi di prova dinanzi allo scrivente Tribunale e che quest'ultimo si è premurato di analizzarli in dettaglio in questa sede (cfr. consid. 3.5.3 del presente giudizio) – le stesse andrebbero qui ritenute come sanate dinanzi allo scrivente Tribunale (cfr. consid. 4.4.2 del presente giudizio). In tali circostanze, la censura della ricorrente va pertanto respinta.

5.

Visto quanto precede, il ricorso va respinto. In considerazione dell'esito della lite, giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, le spese di procedura sono poste a carico della ricorrente soccombente (cfr. art. 1 segg. del Regolamento del 21 febbraio 2008 sulle tasse e sulle spese ripetibili nelle cause dinanzi al Tribunale amministrativo federale [TS-TAF, RS 173.320.2]). Nella fattispecie esse sono stabilite in fr. 3'000.-- (cfr. art. 4 TS-TAF], importo che verrà compensato con l'anticipo spese di fr. 3'000.-- versato dalla ricorrente il 1° giugno 2011. Alla ricorrente non vengono assegnate indennità di ripetibili (cfr. art. 64 cpv. 1 PA *a contrario*, rispettivamente art. 7 cpv. 1 TS-TAF *a contrario*).

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.
Il ricorso è respinto.

2.
Le spese processuali di fr. 3'000.-- sono poste a carico della ricorrente e interamente compensate con l'anticipo spese da lei versato.

3.
Non vengono assegnate indennità di ripetibili.

4.
Comunicazione a:

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

Il presidente del collegio: La cancelliera:

Michael Beusch Sara Friedli

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]). Il termine rimane sospeso dal settimo giorno precedente la Pasqua al settimo giorno successivo alla Pasqua incluso (art. 46 cpv. 1 lett. a LTF). Il termine rimane sospeso dal 15 luglio al 15 agosto incluso (art. 46 cpv. 1 lett. b LTF). Il termine rimane sospeso dal 18 dicembre al 2 gennaio incluso (art. 46 cpv. 1 lett. c LTF). Gli atti scritti devono essere redatti in una lingua ufficiale, contenere le conclusioni, i motivi e l'indicazione dei mezzi di prova ed essere firmati. La decisione impugnata e – se in possesso della parte ricorrente – i documenti indicati come mezzi di prova devono essere allegati (art. 42 LTF).

Data di spedizione: