

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 02/02/2012

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/32984-l-obbligo-di-dichiarazione-all-autorit-doganale-di-royalty-conseguenze-e-sanzioni-in-caso-di-mancata-comunicazione>

Autori: Liso Stefano , Caminiti Matteo

L'obbligo di dichiarazione all'Autorità doganale di Royalty: conseguenze e sanzioni in caso di mancata comunicazione

L'obbligo di dichiarazione all'Autorità doganale di *Royalty*: conseguenze e sanzioni in caso di mancata comunicazione

A cura di Matteo Caminiti e Stefano Liso, praticanti abilitati Foro di Treviso

Il contribuente cerca di fornire all'importatore di merci che provengono da uno spazio territoriale al di fuori del territorio europeo, una visione su un problema di non facile soluzione e interpretazione.

La questione che spesso interessa l'importatore è se la *royalty* che una società è tenuta a versare ad altra società a fronte di merce importata debba essere indicata nella dichiarazione che la società importatrice effettua all'Autorità Doganale. Siffatta imposizione sembrerebbe trovare conforto giuridico nelle disposizioni del previgente Codice Doganale Comunitario e, implicitamente, anche nel Nuovo Codice del 2008.

L'attenzione rivolta alla precedente normativa viene suggerita dall'art. 188 del Nuovo CDC.

Fatte salve le disposizioni elencate al primo comma, dell'articolo in parola, la norma stabilisce, infatti, che *"Tutte le altre disposizioni sono applicabili al momento dell'adozione delle disposizioni di applicazione sulla base degli articoli di cui al paragrafo 1. Le disposizioni di applicazione entrano in vigore non prima del 24 giugno 2009. Nonostante l'entrata in vigore delle disposizioni di applicazione, **le disposizioni del presente regolamento** di cui al presente paragrafo si applicano al più tardi il **24 giugno 2013**."*

Ciò significa che, in attesa vengano licenziate le nuove disposizioni attuative da parte della Commissione, il regolamento verrà applicato a far data dal 24 giugno 2013.¹

In base all'art. 29 del "vecchio" CDC ora art. 41 "nuovo" CDC, il valore delle merci importate, allo stesso modo della loro quantità e qualità, costituisce un indice di natura economica grazie al quale è possibile definire il *quantum* dell'imposta da pagare in esecuzione dell'obbligazione tributaria doganale² sorta in ragione del transito delle merci attraverso la linea doganale comunitaria.

¹ FRANCESCO PITTALUNGA, *Il codice doganale modernizzato – Regolamento (CE) del Consiglio n. 450/2008* in *www.altalex.it*.

² In questo senso anche l'art. 8, terzo comma, del D.Lgs. 374/90.

Il fatto giuridico, quindi, che fa nascere l'obbligazione tributaria non è tanto l'operazione economica di cessione a titolo oneroso della merce importata, quanto, appunto, la circostanza che la stessa **attraversi i confini del territorio doganale comunitario**.³

Appare evidente, dunque, che l'imposta dovrà essere versata all'Amministrazione Finanziaria una volta arrivata in dogana e prima che venga lasciata libera di circolare per essere commercializzata nel territorio nazionale.

Adeguandosi al codice sulla valutazione doganale WTO (art. 1, parte I, Regole della valutazione doganale WTO), la normativa comunitaria doganale fissa un primo parametro generale facendo corrispondere il valore in dogana delle merci importate con il valore di transazione: ossia il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità.

Tuttavia, il valore di fattura non può essere trasposto così com'è nella dichiarazione doganale. Occorre, infatti, tenere in considerazione elementi ulteriori⁴ sempre che non siano stati già ricompresi nel prezzo della transazione.

Questa precisazione pare dar seguito alla disposizione del terzo comma lett. a) dell'art. 29 CDC a norma del quale *“Il prezzo effettivamente pagato o da pagare è il pagamento totale effettuato o da effettuare da parte del compratore al venditore, o a beneficio di questo ultimo, per le merci importate e comprende la totalità dei pagamenti eseguiti o da eseguire, come condizione della vendita delle merci importate, dal compratore al venditore, o dal compratore a una terza persona, per soddisfare un obbligo del venditore.”*

Nella passata versione il CDC all'art. 32 prescriveva che tra gli elementi che concorrono a determinare la base imponibile ai fini dell'applicazione del dazio

³ TESAURO, *Istituzione di diritto tributario*, Utet, Padova.

⁴ SARA ARMELLA, *Il valore delle merci rilevante ai fini doganali e le royalties* in www.studioarmella.com.

doganale e che dovranno risultare nella dichiarazione doganale⁵ figura anche il valore dei prodotti e servizi nei quali vanno, appunto, inclusi i corrispettivi per lo sfruttamento dei diritti di proprietà industriale.

Nonostante nel “nuovo” CDC (Reg. 450/2008) non si rivenga, come in precedenza, un’analitica indicazione delle componenti che si aggiungono al valore della transazione, è, comunque, molto probabile che tali voci verranno riproposte nelle nuove disposizioni di applicazione del Codice⁶ da adottare con intervento normativo di secondo livello da parte della Commissione come da art. 43 Nuovo CDC.

Del resto, come sostenuto anche in sede comunitaria, la ragione che induce ad includere talune voci di costo sostenute dall’importatore nel valore doganale è la necessità che questo rifletta il **valore economico reale** del bene commerciato⁷.

Corre l’obbligo precisare, tuttavia, che non tutte le *royalties* andranno comprese nel valore doganale, ma soltanto quelle che soddisfino le condizioni imposte dall’art. 157 DAC (Disposizioni Attuative del Codice):

1. che il corrispettivo si riferisca alle merci oggetto della valutazione;
2. che il corrispettivo costituisce una condizione di vendita delle merci.

Con specifico riferimento a quest’ultima, pare interessante richiamare l’attenzione su una recente pronuncia della Commissione Tributaria di Milano che ritenuto tassabile la *royalty* sulla base di alcuni elementi indiziari, tra i quali, anche il potere del licenziante di stabilire le caratteristiche dei prodotti e/o la tecnologia usata.⁸

A riguardo viene in soccorso il parere del Comitato del Codice Doganale, organo di carattere squisitamente consultivo istituito per assistere la Commissione Europea con

⁵ Ai sensi dell’art. 4 secondo comma del D.Lgs. 374/90 (Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento) non potrà mancare l’indicazione della posizione di tariffa, della qualità, quantità, del valore e di ogni altro elemento occorrente per la liquidazione dei diritti.

⁶ MASSIMO FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, Ipsoa, Milano, 2011, 144.

⁷ Corte di Giustizia CE, Sez. I, 16 novembre 2006, causa C-306/04 in *Riv. giur. trib.*, n. 2/2007, 102.

⁸ Comm. Trib. prov. di Milano, Sez. XXXI, 30 dicembre 2008, n. 384 in *Riv. giur. trib.*, 8/2009, 727.

la principale funzione di esaminare e risolvere i problemi sorti in merito all'applicazione della normativa doganale.

Ad avviso del Comitato per comprendere se il corrispettivo del diritto di licenza incida nel calcolo del valore di dogana “... Il problema da risolvere è di verificare se il venditore è disposto a vendere le merci **senza che siano pagati un corrispettivo o un diritto di licenza.**” Soggiungendo che “Quando le merci vengono acquistate da una persona e il corrispettivo oppure il diritto di licenza viene pagato ad un'altra, il pagamento può essere considerato nondimeno una condizione di vendita delle merci a determinate condizioni”.⁹).

Cionondimeno, a prescindere dai casi tipizzati dall'art. 32 CDC e 157 DAC, l'art. 160 DAC fugando ogni dubbio, prevede che “qualora l'acquirente paghi un corrispettivo o un diritto di licenza ad un terzo, le condizioni previste dall'art. 157 secondo comma si considerano soddisfatte solo se il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare il pagamento”.

Da una prima disamina del panorama normativo, parrebbe, dunque, che le *royalties*, appartenendo indubitabilmente alla categoria dei corrispettivi e diritti di licenza di cui viene fatta espressa previsione all'art. 32 CDC¹⁰, assumano un rilievo fiscale con la conseguenza, che ai fini dell'imposizione, esse dovranno essere dichiarate dal contribuente, o direttamente o per il tramite del tecnico al quale chiede assistenza.

A questo punto, le possibili conseguenze sanzionatorie che potrebbero discendere dall'omessa indicazione dei compensi da pagare per utilizzare un diritto di proprietà industriale è profilo la cui analisi non può essere elusa

⁹ Commento 3 del comitato per la legge sulle Dogane, par. 12 in http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/customs_duties/declared_goods/european/compendium_2007_it.pdf.

¹⁰ Il modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio nell'art. 12 § 2 chiarisce che con tali termini si intendono i “**compensi di qualsiasi natura** corrisposti per l'uso o la concessione in uso di un diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, comprese le pellicole cinematografiche, di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o procedimenti segreti, nonché per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche; o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico.”

La veridicità e la completezza degli elementi utili a quantificare il valore della merce è richiesta, altresì, anche dal Documento Amministrativo Unico di importazione (DAU) disciplinata dall'art. 178 DAC.

La dichiarazione doganale è atto con il quale, secondo l'art. 4 punto 10 del nuovo CDC, viene manifestata la volontà di vincolare le merci ad un determinato regime doganale e, per questo, deve recare tutte le informazioni richieste.

Si tratta di un atto prodromico ad ogni operazione doganale secondo le previsioni dell'art. 56 del TULD (Testo Unico Leggi Doganali), rappresentando, a tutti gli effetti, non soltanto una dichiarazione fiscale attraverso il quale il contribuente rende nota la sussistenza dei presupposti che fanno sorgere l'obbligazione tributaria, ma anche l'atto tramite il quale viene introdotto un procedimento amministrativo la cui fisiologica conclusione dovrebbe coincidere con l'accettazione della dichiarazione da parte della Dogana.

Tra l'autorità doganale e soggetto dichiarante viene, quindi, a costituirsi un rapporto giuridico in base alla destinazione doganale che il dichiarante intende assegnare alla merce.

Una volta presentata su formulario conforme al modello ufficiale detto DAU, la dichiarazione viene iscritta nell'apposito registro assumendo con ciò il valore di bolla doganale. Da quel momento l'ufficio doganale provvede ad esaminare la dichiarazione e la relativa documentazione prodotta per verificare tutti gli elementi sulla base dei quali vengono calcolati i tributi dovuti quali la qualità, quantità, valore ed origine delle merci dichiarate.

Ove la Dogana riscontrasse, anche successivamente all'accertamento effettuato in seguito l'accettazione della dichiarazione doganale con l'avvio di un processo di revisione¹¹, la non veridicità o incompletezza dei dati riportati, potrebbe riscontrarsi una violazione per infedele dichiarazione doganale.

¹¹L'art. 78 CDC e art. 11 Dlgs 8 novembre 1990 *"Dopo aver concesso lo svincolo delle merci, l'autorità doganale può procedere alla revisione della dichiarazione, d'ufficio o su richiesta del dichiarante."*

La revisione può essere attivata entro un termine di prescrizione di tre anni (art. 221 CDC).

Di tale violazione dovranno risponderne, in quanto corresponsabili, tanto lo spedizioniere dogale – la persona, fisica o giuridica, al quale la legge attribuisce il potere di asseverare i dati contenuti nelle dichiarazioni doganali in rappresentanza diretta o indiretta dell'interessato¹² – quanto il dichiarante.

È ciò che prevede anche l'art. 9 del D. Lgs. 472/97 secondo il quale rispondono, ciascuno per suo conto, alla sanzione amministrativa¹³, le persone che abbiano concorso – ad esempio l'importatore e il Doganiere – a commettere un'identica violazione.

¹² Art. 2 della legge 1612/60 e successive modifiche e art. 5 del Codice Doganale Comunitario.

“1. Alle condizioni previste all'articolo 64, paragrafo 2 e fatte salve le disposizioni adottate nel quadro dell'articolo 243, paragrafo 2, lettera b) chiunque può farsi rappresentare presso l'autorità doganale per l'espletamento di atti e formalità previsti dalla normativa doganale.

2. La rappresentanza può essere:

*- diretta, quando il rappresentante agisce a nome e per conto di terzi, oppure
- indiretta, quando il rappresentante agisce a nome proprio ma per conto di terzi.”*

¹³ L'art. 303 prevede che *“Qualora le dichiarazioni relative alla qualità, alla quantità ed al valore delle merci destinate alla importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra Dogana con bolletta di cauzione, non corrispondano*

all'accertamento, il dichiarante è punito con l'ammenda da lire 20.000 a 50.000.

La precedente disposizione non si applica:

a) quando nei casi previsti dall'articolo 57, lettera d), pur essendo errata la denominazione della tariffa, è stata indicata con precisione la denominazione commerciale della merce, in modo da rendere possibile

l'applicazione dei diritti;

b) quando le merci dichiarate e quelle riconosciute in sede di accertamento sono considerate nella tariffa in differenti sotto voci di una medesima voce, e l'ammontare dei diritti di confine, che sarebbero dovuti secondo la dichiarazione, è uguale a quello dei diritti liquidati o lo supera di meno di un terzo;

c) quando le differenze in più o in meno nella quantità o nel valore non superano il cinque per cento per ciascuna qualità delle merci dichiarate.

Se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione e la differenza supera il cinque per cento, la sanzione amministrativa, qualora il fatto non costituisca più grave reato, è applicata in misura non minore dell'intero ammontare della differenza stessa e non maggiore del decuplo di essa.

Tuttavia, se tale differenza dipende da errori di calcolo, di conversione della valuta estera o di trascrizione commessi in buona fede nella compilazione della dichiarazione ovvero è dovuta ad inesatta indicazione del valore, sempreché il dichiarante abbia fornito tutti gli elementi necessari per l'accertamento del valore stesso, si applica in luogo dell'ammenda, la sanzione amministrativa non minore del decimo e non maggiore dell'intero ammontare della differenza stessa.

Tuttavia, salva l'applicazione dell'art. 9, esclusivo responsabile dell'illecito sarà, invece, da considerarsi soltanto l'importatore in quanto con la propria condotta omissiva abbia indotto in errore incolpevole il Doganiere al compimento della violazione¹⁴.

In questo caso, infatti, lo Spedizionario è esente da pena in quanto la condotta materiale risulta, in realtà, ascrivibile all'importatore, reo di aver fornito informazioni non complete che, sotto il profilo tributario, comportano un inevitabile danno sia per le casse comunitarie - a causa del pagamento ridotto dei dazi doganali - sia per l'erario statale, in quanto il dazio costituisce, ex art. 69 DPR 633/72, anche base imponibile per l'IVA¹⁵.

Le *royalties*, infatti, che devono essere corrisposte dall'importatore alla società venditrice, sono assoggettate all'IVA nazionale a titolo di prestazione di servizio ogni qual volta, in virtù della normativa doganale comunitaria, esse siano relative alle merci importate e costituiscono condizioni di vendita.¹⁶

Stando a quanto prevede l'art. 69, primo comma, del DPR 633/72 l'ammontare delle royalties che non vengano dichiarate in dogana e che, di conseguenza, non siano computate nel valore attribuito alle merci incide sulla determinazione della base imponibile per liquidare l'IVA d'importazione.

La base imponibile andrebbe, dunque, commisurata al valore dei beni importati quantificato in osservanza dei dettami delle disposizioni doganali comunitarie, aumentato dei diritti doganali nonché delle spese d'oltro.

Quantunque dalla norma sembrerebbe inferirsi una tassazione di fatto delle royalties, tuttavia, in dottrina e giurisprudenza resta ancora aperta la *vexata quaestio* se l'IVA

¹⁴ L'art. 10 TULD dichiara che "Salva l'applicazione dell'articolo 9 chi, con violenza o minaccia o inducendo altri in errore incolpevole ovvero avvalendosi di persona incapace, anche in via transitoria, di intendere e di volere, determina la commissione di una violazione ne risponde in luogo del suo autore materiale."

¹⁵ La base imponibile IVA è costituita dal valore delle merci determinato dal valore delle leggi doganali aumentato del valore dei dazi dovuti e delle spese di oltro sino alla destinazione interna al Territorio doganale comunitario.

¹⁶ MASSIMO FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, Ipsoa, Milano, 2011, 151 – 152.

riscossa in dogana sia imposta interna assimilabile all'IVA nazionale o se da essa vada distinta in quanto **diritto di confine**.

Il nodo gordiano della diatriba sviluppatasi intorno al problema attende, tutt'ora, di essere definitivamente sciolto sebbene il Ministero delle Finanze prenda una posizione assai netta quando esclude con risolutezza che la royalty partecipi alla formazione della base imponibile dell'IVA d'importazione e ciò per scongiurare il paventato pericolo di una duplicazione dell'imposizione fiscale (cfr. RM 505327 del 14 novembre 1987).

Quale che sia l'ipotesi che potrebbe configurarsi, è bene precisare che quando una dichiarazione doganale abbia ad oggetto diversi articoli, l'errore commesso in mala fede nel dichiarare un valore doganale inferiore all'effettivo dovrà essere valutato per ogni singolo articolo dovendosi considerare ciascuno come una dichiarazione a sé stante.¹⁷

In presenza di una discrepanza tra i valori dichiarati e quelli accertati, il legislatore nazionale contempla, tuttavia, una **causa di scusabilità** tutte le volte che siffatta differenza *“dipenda da errori di calcolo, di conversione della valuta estera o di trascrizione commessi in buona fede nella compilazione della dichiarazione ovvero e' dovuta ad inesatta indicazione del valore, sempreché il dichiarante abbia fornito tutti gli elementi necessari per l'accertamento del valore stesso, si applica in luogo dell'ammenda, la sanzione amministrativa non minore del decimo e non maggiore dell'intero ammontare della differenza stessa”*.¹⁸

Per evitare l'irrogazione delle predette pene è, però, concessa all'azienda importatrice, che si avveda di una dichiarazione doganale inesatta, la possibilità di presentare, **entro tre anni** da quando l'accertamento fiscale effettuato dalla Dogana è divenuto definitivo¹⁹ e senza ricorrere all'intermediazione dello spedizioniere o altro

¹⁷ art. 198, primo comma, Disposizioni Attuative Codice.

¹⁸ art. 303, ultimo comma TULD.

¹⁹ Secondo l'art. 9 del D.Lgs. 374/90 l'accertamento doganale si considera definitivo quando l'ufficio doganale, effettuati i controlli della dichiarazione presentata dal dichiarante appone sulla bolletta doganale apposita annotazione firmata e datata e provvede alla liquidazione dei diritti doganali.

professionista abilitato, istanza di revisione purché *“la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l’autore o i soggetti obbligati ai sensi dell’articolo 11, comma 1, abbiano avuto formale conoscenza”* (art. 13 del D.Lgs 472/97).²⁰

Se la revisione dell’accertamento avvenuta d’ufficio può condurre alla contestazione delle trasgressioni riscontrate e alla comminazione delle relative sanzioni, diversamente nel caso in cui la **revisione** sia stata avviata **su iniziativa della parte interessata** varranno le previsioni dell’art. 20, comma quarto, della legge 449/1997 il quale dispone che *“Non si applicano sanzioni amministrative in tutti i casi in cui il dichiarante ai sensi dell’articolo 4 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992 - il CDC -, chiede spontaneamente la revisione dell’accertamento di cui all’articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374. Sugli eventuali maggiori diritti sono dovuti gli interessi di cui all’articolo 86 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, e successive modificazioni, qualora l’istanza di revisione dell’accertamento sia presentata oltre novanta giorni dopo la data in cui l’accertamento è divenuto definitivo.”*

Sempre sotto il profilo sanzionatorio, la presentazione di una dichiarazione che si dimostri non completa e reticente potrebbe avere altre e più gravi implicazioni.

Il Supremo Collegio ritiene possa integrare il delitto di **contrabbando doganale** descritto dall’art. 292 D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 punito con la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti, ove si profili una condotta allo scopo di sottrarre merci al pagamento dei diritti di confine.²¹

²⁰ NAJADAT AL NAJJARI, FRANCESCA DI BON, DANIELE SPAGNOL, *Controversie e contenzioso doganale*, Ipsoa, 2009, 97.

²¹ Si intende anche l’usufruire illegalmente di dazi in misura ridotta - ivi compresi anche i dazi o prelievi imposti dalla legislazione dell’Unione europea per i beni di origine extracomunitaria (Cass. Pen., 30 novembre 2006, n. 4950, in *Cass. Pen.*, 2007, 12, 4693; Cass. Pen., Sez. III, 27 novembre 2002, in *Cass. Pen.* 2007, 12, 4693; Cass. Pen., Sez. IV, 25 marzo 1983 in *CED.*, Cass., n. 159656).

Per ragioni di completezza, è opportuno evidenziare, altresì, che il Doganiere e l'importatore possono essere chiamati a rispondere del debito dazionario nella misura in cui sia accertato e rideterminato dalla Autorità Doganale.

In conformità all'opinione espressa dalla Corte di Giustizia che ha assimilato la dichiarazione doganale non corretta alla situazione di irregolare introduzione delle merci, la Corte di Cassazione ha ravvisato, infatti, la responsabilità della persona tanto in capo alla persona che ha proceduto a tale introduzione che a quella che vi abbia partecipato consapevole dell'irregolarità.²²

Va tuttavia precisato, che sebbene siano coinvolti quali soggetti responsabili indistintamente tutti coloro che hanno concorso al compimento dell'operazione doganale, in verità, unico obbligato al pagamento del debito d'imposta verrà identificato in chi conosce o avrebbe potuto conoscere con l'ordinaria diligenza l'erroneità o falsità dei dati riversati nella dichiarazione presentata alla Dogana.²³

²² Corte di Giustizia, sentenza 3 marzo 2005, C-195/03 e 4 marzo 2004, C-238/02 e 246-02.

²³ Si veda con riguardo agli spedizionieri la circolare della Direzione Centrale Agenzia delle Dogane del 12 febbraio 2010, n. 21138 e Comm. Trib., 1 grado, Sez. IV, sentenza 27 settembre 2010, 85 e in ordine all'importatore Comm. Trib., prov. Savona, Sez. V, sentenza 29 aprile 2010, n. 76.