

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 07/01/2014

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/35810-gli-elementi-imponibili-costituenti-il-valore-delle-merci-in-dogana>

Autore: Pittaluga Francesco

Gli elementi imponibili costituenti il valore delle merci in Dogana

Gli elementi imponibili costituenti il valore delle merci in Dogana

A cura del dott. FRANCESCO F. PITTALUGA

ATTENZIONE:

Le opinioni giuridiche espresse nel presente elaborato costituiscono la posizione personale dell'Autore e possono pertanto non coincidere con la prassi ufficiale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

**GLI ELEMENTI IMPONIBILI COSTITUENTI IL VALORE
DELLE MERCI IN DOGANA: ARTT. 29, 30 E 31 DEL
REGOLAMENTO (CEE) N. 2913/1992, ARTT. 141 E SS.
DEL REGOLAMENTO (CEE) N. 2454/1993**

**I.A.) LA “PRINCIPALITÀ” DEL VALORE DI TRANSAZIONE QUALE METODO DI
DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA.**

La fonte principale cui bisogna fare riferimento per la determinazione del valore imponibile delle merci presentate in Dogana e vincolate al regime dell'importazione è ancora oggi l'art. 29 del regolamento (CEE) n. 2913/1992, in forza del quale (si cita testualmente):

- “1. Il valore in dogana **delle merci importate** è il valore di transazione, cioè il prezzo **effettivamente pagato o da pagare** per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità, previa eventuale rettifica effettuata conformemente agli articoli 32 e 33, sempre che:
- a) non esistano restrizioni per la cessione o per l'utilizzazione delle merci da parte del compratore, oltre le restrizioni che:
 - sono imposte o richieste dalla legge o dalle autorità pubbliche nella Comunità,
 - limitano l'area geografica nella quale le merci possono essere rivendute, oppure
 - non intaccano sostanzialmente il valore delle merci,
 - b) la vendita o il prezzo non sia subordinato a condizioni o prestazioni il cui valore non possa essere determinato in relazione
 - c) nessuna parte del prodotto di qualsiasi rivendita, cessione o utilizzazione successiva delle merci da parte del compratore ritorni, direttamente o indirettamente, al venditore, a meno che non possa essere operata un'adeguata rettifica ai sensi dell'articolo 32, e
 - d) il compratore ed il venditore non siano legati o, se lo sono, il valore di transazione sia accettabile a fini doganali, alle merci da valutare, ai sensi del paragrafo 2.
2. a) Per stabilire se il valore di transazione sia accettabile ai fini dell'applicazione del paragrafo 1, il fatto che il compratore e il venditore siano legati non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare inaccettabile detto valore. Se necessario, le circostanze proprie della vendita sono esaminate e il valore di transazione ammesso, purché tali legami non abbiano influito sul prezzo. Se, tenuto conto delle informazioni fornite dal dichiarante o ottenute da altre fonti, l'amministrazione doganale ha motivo di ritenere che detti legami abbiano influito sul prezzo,

essa comunica queste motivazioni al dichiarante fornendogli una ragionevole possibilità di risposta. Qualora il dichiarante lo richieda, le motivazioni gli sono comunicate per iscritto.

- b) In una vendita tra persone legate, il valore di transazione è accettato e le merci sono valutate conformemente al paragrafo 1 quando il dichiarante dimostri che detto valore è molto vicino ad uno dei valori qui di seguito indicati, stabiliti allo stesso momento o pressappoco allo stesso momento:
- i) il valore di transazione in occasione di vendita, tra compratori e venditori che non sono legati, di merci identiche o similari per l'esportazione a destinazione della Comunità;
 - ii) il valore in dogana di merci identiche o similari, quale è determinato ai sensi dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera c);
 - iii) il valore in dogana di merci identiche o similari, quale è determinato ai sensi dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera d).

Nell'applicare i predetti criteri si tiene debitamente conto delle differenze accertate tra i livelli commerciali, le quantità, gli elementi enumerati all'articolo 32 ed i costi sostenuti dal venditore in occasione di vendite nelle quali il compratore e il venditore non sono legati e i costi che questi non sostiene in occasione di vendite nelle quali il compratore ed il venditore sono legati.

- c) I criteri di cui alla lettera b) devono essere applicati su iniziativa del dichiarante e soltanto a fini comparativi. Non possono essere stabiliti valori sostitutivi ai sensi della predetta lettera b).
3. a) 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. Il pagamento non deve necessariamente essere fatto in denaro. Esso può essere fatto, per via diretta o indiretta, anche mediante lettere di credito e titoli negoziabili.
- b) Le attività, comprese quelle riguardanti la commercializzazione, avviate dal compratore per proprio conto, diverse da quelle per le quali è prevista una rettifica all'articolo 32, non sono considerate un pagamento indiretto al venditore, anche se si può ritenere che il venditore ne sia il beneficiario e ch'esse siano state avviate con l'accordo di quest'ultimo; il loro costo non è aggiunto al prezzo effettivamente pagato o da pagare per la determinazione del valore in dogane delle merci importate".

Tale disposizione sarà soppiantata, a decorrere 01/06/2016, dall'art. 70 del regolamento UE n. 952/2013 istitutivo del "Codice Doganale dell'Unione", che così recita:

- “1. La base primaria per il valore in dogana delle merci è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato.
2. Il prezzo effettivamente pagato o da pagare è il pagamento totale che è stato o deve essere effettuato dal compratore nei confronti del venditore, o dal compratore a una terza parte, a beneficio del

venditore, per le merci importate, e comprende tutti i pagamenti che sono stati o devono essere effettuati, come condizione della vendita delle merci importate.

3. Il valore di transazione si applica purché ricorrano tutte le condizioni seguenti:

- a) non esistano restrizioni per la cessione o per l'utilizzazione delle merci da parte del compratore, oltre a una qualsiasi delle seguenti:
 - i) restrizioni imposte o richieste dalla legge o dalle autorità pubbliche nell'Unione;
 - ii) limitazioni dell'area geografica nella quale le merci possono essere rivendute;
 - iii) restrizioni che non intaccano sostanzialmente il valore in dogana delle merci;
- b) la vendita o il prezzo non siano subordinati a condizioni o prestazioni per le quali non possa essere determinato un valore in relazione alle merci da valutare;
- c) nessuna parte dei proventi di qualsiasi rivendita, cessione o utilizzazione successiva delle merci da parte del compratore ritorni, direttamente o indirettamente, al venditore, a meno che non possa essere operato un appropriato adeguamento;
- d) il compratore e il venditore non siano collegati o la relazione non abbia influenzato il prezzo.”

In considerazione del fatto che – fino alla data sopra indicata – continueranno a trovare applicazioni le disposizioni del regolamento (CEE) n. 2913/1992, è a questa fonte che verrà fatto qui riferimento.

Come facilmente intuibile dalla semplice lettura del dato testuale, ed in particolare del § 1 dell'art. 29 cit., in linea di prima approssimazione possiamo affermare che il valore imponibile delle merci importate coincida con il “valore di transazione”, definito quale “il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità, previa eventuale rettifica effettuata conformemente agli articoli 32 e 33”.

Tre, pertanto, sono gli elementi che il legislatore comunitario indica ai fini della determinazione del valore imponibile all'importazione:

⇒ **l'individuazione dell'effettivo valore di transazione** che – lo si rammenta – non è definito come quello indicato sulla fattura di acquisto (che potrebbe, a rigor di logica e, fra l'altro, spesso accade, altro non essere se non una *tranche* dell'importo complessivo dell'operazione commerciale) ma bensì come l'intero importo PAGATO o DA PAGARE per la specifica transazione.

Il richiamo alla nozione di “intero importo” rende subito evidente come debba essere preso in considerazione l'intero risvolto finanziario/economico della specifica operazione commerciale posta in essere; pertanto, il valore imponibile corrisponderà all'insieme dei trasferimenti “finanziari” e “non finanziari” (in caso, ad esempio, di *datio in solutum* o di permuta) disposti dall'importatore non necessariamente nei confronti del venditore, ma anche di soggetti terzi come potrebbe accadere, ad esempio, nei casi di accollo da parte dell'importatore di un

debito gravante sul suo venditore nei confronti di un soggetto terzo del tutto estraneo alla specifica operazione commerciale cui attiene l'importazione (vedi il sesto caso dell'allegato 23 cit.).

Nel valore imponibile, però, devono essere ricomprese anche i fenomeni "economici" connessi alla specifica operazione, come nel caso in cui a fronte della vendita di un determinato bene l'importatore comunitario abbia saldato il proprio debito non mediante un movimento finanziario propriamente detto (pagamento bancario o altro) ma mediante la permuta di un altro specifico bene mobile o immobile o, addirittura, di una quota parte del proprio patrimonio.

In buona sostanza, non rilevano – ai fini che qui interessano – le modalità di pagamento pattuite fra l'acquirente (importatore) ed il suo cedente in quanto l'unico aspetto rilevante è l'importo (o, meglio, il corrispettivo economico) corrisposto.

Ancora, non interessa il momento in cui tale importo viene materialmente corrisposto anche perché, ragionando a contrario, non si spiega per quale ragione il legislatore avrebbe usato le parole "PAGATO o DA PAGARE", l'ultima delle quali indica chiaramente come debbano essere presi in considerazione anche i pagamenti futuri (come, ad esempio, nel caso di vendita a rate ovvero di successiva corresponsione di royalty da parte del debitore).

⇒ il fatto che tale importo sia corrisposto **a fronte di merci destinate all'esportazione verso il territorio dell'Unione Europea.**

La precisazione fatta dal legislatore è:

- finalizzata ad evitare che vengano erroneamente attratti ad imposizione fiscale in Europa gli acquisti effettuati sì da operatori comunitari ma relativi a merci che non sono in alcun modo destinate ad entrare all'interno del territorio doganale comunitario;
- costituisce il naturale completamento (anzi, per la verità ne costituisce il presupposto normativo) di quanto previsto dall'art. 147 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 (di seguito "D.A.C.") in materia di vendite successive.

Se, infatti, l'art. 147 cit. dispone che – in caso di vendite successive relative a merci fin dall'origine destinate all'importazione nel territorio doganale comunitario – il valore imponibile delle stesse è determinato sulla base del valore di transazione di quella che è stata, temporalmente, l'ultima delle cessioni intervenute (salva facoltà, per l'importatore, di richiedere che l'imposizione fiscale di confine – ma limitatamente alla sola fiscalità comunitaria – avvenga sulla base del valore di transazione della cessione immediatamente precedente), qui viene chiarito che mai il valore imponibile potrà essere determinato in relazione a cessione di merci che non sono già destinate all'esportazione verso il territorio doganale comunitario (o, il che è lo stesso, che non siano già destinate ad essere quivi importate);

- tesa ad escludere che nel valore imponibile vengano fatti confluire elementi del tutto alieni rispetto al controvalore della merce pur se in occasione (in senso temporale) della relativa operazione economica.

A tale riguardo, l'Allegato 23 delle D.A.C. espressamente stabilisce che “*non rientrano nel valore in dogana i trasferimenti di dividendi e gli altri pagamenti fatti dal compratore al venditore e che non si riferiscono alle merci importate*”;

⇒ **l'effettuazione** (laddove necessario, ovviamente) **delle rettifiche in aumento o in diminuzione di cui agli artt. 32 e 33 C.D.C.** e questo in quanto, come noto, nel valore imponibile devono essere ricompresi ovvero esclusi alcuni elementi economici che potrebbero (rispettivamente) non essere ancora ovvero essere già compresi all'interno del valore di transazione.

E' il tipico caso delle spese di trasporto e di assicurazione (peraltro, queste ultime non obbligatorie in quanto non vi è alcun obbligo giuridico a che le merci viaggino scortate da apposita copertura assicurativa) le quali devono essere ricomprese nel valore imponibile delle merci in Dogana. Ora, se la transazione fra il cedente (extracomunitario) ed il cessionario (importatore) viene pattuita con clausola CIF presso il primo punto d'ingresso della merce sul territorio doganale comunitario, allora si ha una perfetta coincidenza fra il valore di transazione ed il valore imponibile; viceversa, se, ad esempio, le merci vengono vendute con clausola FOB, allora ai fini della determinazione del valore imponibile dovrà essere aggiunto – al valore di transazione – un *quid pluris* a titolo di nolo e (laddove effettivamente pagata) di assicurazione.

Lo stesso c. 1 dell'art. 29 cit., però, prevede quattro specifiche ipotesi ricorrendo le quali il valore imponibile non può essere determinato facendo *ex abrupto* riferimento al valore di transazione. Si tratta, in particolare, dei casi in cui (si opera un'elencazione *a contrario* dei casi previsti dal legislatore):

- a) esistono restrizioni per la cessione o per l'utilizzazione delle merci da parte del compratore, diverse da quelle che:
 - sono imposte o richieste dalla legge o dalle autorità pubbliche nella Comunità,
 - limitano l'area geografica nella quale le merci possono essere rivendute, oppure
 - non intaccano sostanzialmente il valore delle merci,
- b) la vendita o il prezzo è subordinato a condizioni o prestazioni il cui valore non possa essere determinato in relazione [alle merci, n.d.r.];

Si tratta, a mero titolo di esempio, dei casi in cui il prezzo delle merci importate (cfr. allegato 23 alle D.A.C.):

- viene fissato dal venditore subordinandolo alla condizione che il compratore acquisti anche determinate quantità di altre merci;

- dipende dal o dai prezzi a cui il compratore delle medesime venderà altre merci al proprio venditore (il c.d. caso delle “vendite incrociate”);
 - viene stabilito sulla base di un modo di pagamento che non ha alcun rapporto concreto con le merci importate come nel caso in cui queste ultime siano costituite da prodotti semifiniti che il venditore ha fornito a condizione di ottenere una determinata quantità di prodotti finiti (come accade, ad esempio, in caso di perfezionamento attivo);
- c) vi sono parti del prodotto di qualsiasi rivendita, cessione o utilizzazione successiva delle merci da parte del compratore che ritornano, direttamente o indirettamente, al venditore, a meno che non possa essere operata un'adeguata rettifica ai sensi dell'articolo 32;
- d) il compratore ed il venditore sono legati tra di loro ed il valore di transazione non è accettabile a fini doganali ai sensi del paragrafo 2. Invero, la presenza di detti collegamenti non è – ex se – sempre idonea a determinare l'inapplicabilità dell'art. 29 C.D.C..

Al fine di comprendere meglio la norma, però, occorre prima capire in che cosa consiste la situazione “collegamento” richiamata dal legislatore. La definizione è contenuta nell'art. 143 D.A.C. che così recita:

- “1. *Ai fini del titolo II, capitolo 3, del codice del presente titolo, due o più persone sono considerate legate solo se:*
- a) *l'una fa parte della direzione o del consiglio di amministrazione dell'impresa dell'altra e viceversa;*
 - b) *hanno la veste giuridica di associati;*
 - c) *l'una è il datore di lavoro dell'altra;*
 - d) *una persona qualsiasi possenga, controlli o detenga, direttamente o indirettamente, il 5% o più delle azioni o quote con diritto di voto delle imprese dell'una e dell'altra;*
 - e) *l'una controlla direttamente o indirettamente l'altra;*
 - f) *l'una e l'altra sono direttamente o indirettamente controllate da una terza persona;*
 - g) *esse controllano assieme, direttamente o indirettamente, una terza persona; oppure se*
 - h) *appartengono alla stessa famiglia. Si considerano appartenenti alla stessa famiglia solo le persone tra le quali intercorre uno dei seguenti rapporti:*
 - *marito e moglie*
 - *ascendenti e discendenti, in linea diretta, di primo grado*
 - *fratelli e sorelle (germani e consanguinei o uterini);*
 - *ascendenti e discendenti, in linea diretta, di secondo grado*
 - *zii/zie e nipoti*
 - *suoceri e generi o nuore*
 - *cognati e cognate.*
2. *Ai fini del presente titolo, le persone associate in affari per il fatto che l'una è agente, distributore o concessionario esclusivo dell'altra, quale che sia la designazione utilizzata, si considerano legate solo se rientrano in una delle categorie di cui al paragrafo 1”.*

Ricorrendo una di tali condizioni, la Dogana ha titolo (ma non vi è alcun obbligo specifico in tal senso, come risulta dall'utilizzo delle parole "se necessario" nell'alinnea a del § 2 dell'art. 29 cit.) ad esaminare tutte le circostanze proprie della specifica operazione commerciale al fine di verificare se – per il momento, in via di mera ipotesi – la circostanza dell'esistenza del collegamento abbia influito sulle condizioni di vendita e (per quanto qui interessa) sul prezzo. Il fatto che l'approfondimento del controllo da parte della Dogana non sia sempre obbligatorio ma sia collegato alla sussistenza di effettivi dubbi in ordine all'attendibilità del valore dichiarato, è confermata dalla lettura del quarto caso dell'allegato 23 alle D.A.C. che così testualmente recita:

“il § 2 lett. a) prevede che, nel caso in cui il compratore ed il venditore siano legati, le circostanze proprie della vendita saranno esaminate ed il valore di transazione sarà ammesso come valore in dogana purché detti legami non abbiano influito sul prezzo. Non si deve intendere con ciò che le circostanze della vendita debbano essere esaminate ogniqualvolta il compratore ed il venditore sono legati. Tale esame sarà richiesto soltanto nel caso in cui esistano dubbi sull'accettabilità del prezzo. Quando l'autorità doganale non nutra alcun dubbio sull'accettabilità del prezzo, questo deve essere accettato senza che il dichiarante sia tenuto a fornire informazioni complementari ...omissis...”.

Qualora, in seguito a tali attività di indagine “prodromica”, la Dogana abbia motivo di ritenere che l'esistenza delle citate condizioni abbia effettivamente influito sul prezzo, deve aprire una fase di contraddittorio con l'importatore, esplicitando le ragioni dei propri dubbi (e, per quanto possibile, indicando già in tale prima fase il valore delle merci importate ritenuto congruo a fini doganali) e consentendo allo stesso la possibilità di presentare le osservazioni ed i documenti che ritiene necessari ai fini della conferma del valore originariamente dichiarato. La norma comunitaria prevede che tali constatazioni avvengano per iscritto nel solo caso in cui sia l'importatore a richiederlo in modo espresso. Nondimeno, visto che nulla impedisce alla Dogana di attivare sempre in forma scritta il contraddittorio, è bene che questo sia sempre posto in essere mediante tale forma, in modo da lasciare una traccia non solo delle comunicazioni dirette alla parte, ma anche della data della loro notifica, e ciò al fine di evitare spiacevoli conseguenze patrimoniali connesse alle spese di custodia della merce all'interno degli spazi portuali.

Illuminante sul punto è la lettura del già citato quarto caso dell'allegato 23, dove si legge:

“quando l'autorità doganale non sia in grado di accettare il valore di transazione senza complemento di indagine, essa deve dare al dichiarante la possibilità di fornire tutte le altre informazioni particolareggiate che possono essere necessarie per consentirle di esaminare le circostanze della vendita. A questo riguardo, l'autorità doganale deve essere disposta ad esaminare gli aspetti

pertinenti della transazione, ivi compreso il modo in cui il compratore ed il venditore organizzano i loro rapporti commerciali ed il modo in cui il prezzo in questione è stato deciso, allo scopo di determinare se i legami hanno influito sul prezzo. Se fosse possibile provare che il compratore, benché legati ai sensi dell'art. 143, acquistano e vendono l'uno all'altro come se non fossero collegati, risulterebbe dimostrato che i legami non hanno influito sul prezzo ...omissis...".

Pertanto, qualora a seguito dell'attivazione di questa fase contraddittoria – come risulta dall'alinea b) del citato § 2 – l'importatore riesce a dimostrare che il valore dichiarato è “estremamente vicino” al valore di transazione (fra soggetti non legati) di merci identiche o similari per l'esportazione verso la Comunità, ovvero di merci identiche o similari determinato ai sensi dell'art. 30 § 2 lett. c) e – in subordine – d), il valore originariamente dichiarato deve essere accettato quale valido “valore di transazione” e, pertanto, quale base per la determinazione del valore imponibile delle merci in Dogana.

Ci si pone il dubbio se il valore da utilizzare quale *tertium comparationis* sia da determinare in relazione a soggetti diversi dal venditore o possa essere esaminato anche il prezzo ordinariamente applicato dal venditore stesso ad altri soggetti a lui non legati. La bontà di tale ultima interpretazione è fatta propria dal legislatore comunitario il quale (veggasi il già citato quarto punto dell'allegato 23) dispone che

“...omissis... se il prezzo fosse stato deciso in modo compatibile con le pratiche normali di fissazione dei prezzi nel settore produttivo in questione, o nel modo in cui il venditore stabilisce i suoi prezzi per le vendite a compratori che non sono legati a lui, ciò dimostrerebbe che i legami non hanno influito sul prezzo ...omissis...”.

Ai fini dell'individuazione di un valore “estremamente vicino” ad un altro valore, il quinto punto dell'allegato 23 dispone la necessità di prendere in considerazione diversi elementi costituiti, in particolare (ma, evidentemente, non solo), *“dalla natura delle merci importate, dalla natura del settore produttivo considerato, dalla stagione nel corso della quale le merci sono importate”.*

Qualora, invece, il contribuente non sia in grado di dimostrare quanto sopra, allora il valore imponibile potrà essere determinato dall'Ufficio delle Dogane facendo ricorso ad uno dei “metodi alternativi” previsti dall'art. 30 cit..

Come si nota, l'*onus probandi* non è, in questo caso, in capo all'Amministrazione Doganale ma è legislativamente posto in capo all'importatore. Sarà questi a dover dimostrare, con soddisfazione da parte della Dogana, che il valore di transazione è uguale o comunque vicino al valore che merci identiche o similari avrebbero avuto in una transazione intervenuta fra soggetti non legati fra di loro; qualora la parte non fornisca tale prova ovvero la stessa non sia (con provvedimento debitamente motivato) ritenuta accoglibile da parte

dell'Amministrazione, questa potrà procedere alla rideterminazione del valore imponibile applicando uno metodi alternativi di cui all'art. 30 e, in caso di mancata applicabilità di questi, facendo ricorso ai criteri residuali di cui all'art. 31 reg. cit..

I.B.) IL TRATTAMENTO DEGLI ELEMENTI DI VALORE NON ESPRESI IN MONETA AVENTE CORSO LEGALE NEL PAESE D'IMPORTAZIONE

Accade sovente nel commercio internazionale che tutti o alcuni degli elementi che, come si vedrà, vanno a costituire il valore imponibile della merce in Dogana non siano espresse nella moneta avente corso legale nello Stato comunitario in cui viene effettuata l'operazione doganale. Generalmente, come ben sappiamo, tale moneta è costituita dall'euro ma, visto che alcuni Paesi comunitari non hanno – chi scrive, ritiene per loro fortuna – aderito alla moneta unica, la disciplina che verrà qui di seguito tratteggiata deve essere intesa applicabile anche a tali valute nazionali.

La disciplina fondamentale è contenuta nell'art. 35 C.D.C.¹ il quale così dispone:

- “1. *Quando alcuni elementi che servono a determinare il valore in dogana di una merce sono espressi in una moneta diversa da quella dello Stato membro in cui si effettua la valutazione, il tasso di cambio da applicare è quello debitamente pubblicato dalle Autorità competenti in materia.*
- Tale tasso di cambio si riflette, quanto più possibile, il valore corrente di detta moneta nelle transazioni commerciali, espresso nella moneta dello Stato membro considerato, e si applica durante un periodo determinato secondo la procedura del comitato.*
- In mancanza del corso di cambio, il tasso da applicare è determinato secondo la procedura del comitato”*

Il principio generale, pertanto, si basa sulla conversione della valuta estera sulla base del tasso di cambio determinato, dalle autorità competenti in materia, in modo tale da riflettere, nel modo più fedele possibile, il cambio effettivo applicato nelle transazioni commerciali.

La disciplina di dettaglio è, come sempre, fornita dalle D.A.C. e, in particolare, dagli artt. 168 e ss..

In particolare, l'art. 169 D.A.C. dispone che:

- “1. *Se i fattori utilizzati per la determinare il valore in dogana di una merce sono espressi, al momento di tale determinazione, in una moneta diversa da quella dello Stato membro in cui avviene la*

¹ E' da notare che, all'interno del regolamento (UE) n. 952/2013 non viene fatto riferimento alcuno alle modalità di determinazione dei cambi ufficiali delle valute estere. Ciò, ovviamente, non significa che tale importantissimo aspetto non verrà preso in considerazione nella nuova disciplina doganale, ma semplicemente che di esso dovrà occuparsi direttamente la Commissione in sede di emissione delle nuove Disposizioni di Attuazione del Codice Doganale.

valutazione, il tasso di cambio da applicare per determinare tale valore nella moneta dello Stato membro interessato è quello constatato il penultimo mercoledì del mese e pubblicato lo stesso giorno o il giorno successivo”

2. Il tasso constatato il penultimo mercoledì del mese si applica durante tutto il mese successivo, a meno che non venga sostituito da un tasso stabilito in applicazione dell'articolo 171.
3. Se il penultimo mercoledì del mese di cui al paragrafo 1 non si constata un tasso di cambio o se tale tasso di cambio viene constatato ma non pubblicato lo stesso giorno o il giorno successivo, si considera come tasso constatato quel mercoledì l'ultimo tasso di cambio constatato e pubblicato per la moneta in questione nei quattordici giorni precedenti”.

In buona sostanza, in linea generale, il tasso di cambio della valuta estera da prendere in considerazione ai fini della conversione in moneta avente corso legale nello Stato membro è quello constatato² il penultimo mercoledì del mese immediatamente precedente e pubblicato o il medesimo giorno in cui è stato constatato o il giorno immediatamente successivo.

Così, ad esempio, se il calendario del mese immediatamente precedente a quello in cui viene effettuata doganale è il seguente:

LUN	MAR	MER	GIO	VEN	SAB	DOM
1	2	3	4	5	6	7
8	9	10	11	12	13	14
15	16	17	18	19	20	21
22	23	24	25	26	27	28
29	30	31				

il tasso di cambio **valevole per tutto il mese successivo** è quello constatato il giorno 24 (in quanto penultimo mercoledì) e pubblicato o lo stesso giorno o, al più tardi, il giorno successivo.

Qualora, per un qualsiasi motivo in tale giorno non viene constatato il tasso di cambio ovvero lo stesso non viene pubblicato entro il giorno successivo, ai sensi dell'art. 169 § 3 cit. dovrà essere preso in considerazione “l'ultimo tasso di cambio constatato e pubblicato per la moneta in questione nei quattordici giorni precedenti”. Ossia, nel nostro caso, il tasso di cambio sarà costituito dal tasso constatato più recente nel periodo compreso fra il giorno 10 ed il giorno 23, ossia nei quattordici giorni precedenti rispetto al penultimo mercoledì del mese.

Come detto, ai sensi dell'art. 35 C.D.C., il tasso di cambio così determinato deve essere quanto più vicino possibile all'effettivo valore di transazione nel libero mercato; tale

² Ai sensi dell'art. 168 § 1 lett. a), per “tasso constatato” di intende:

- l'ultimo tasso di cambio di vendita constatato in rapporto alle transazioni commerciali sul mercato o sui mercati dei cambi più rappresentativi dello Stato membro interessato, oppure:

esigenza è considerata dall'art. 169 § 2 D.A.C. laddove è stabilito che *“il tasso constatato il penultimo mercoledì del mese si applica durante tutto il mese successivo, a meno che non venga sostituito da un tasso stabilito in applicazione dell'articolo 171”*.

Quest'ultima disposizione così testualmente recita:

- “1. Quando il tasso di cambio constatato l'ultimo mercoledì del mese e pubblicato lo stesso giorno o il giorno successivo si discosta del 5 % o più dal tasso stabilito, a norma dell'articolo 169, per essere applicato il mese successivo, a decorrere dal primo mercoledì di tale mese si applica il primo tasso in sostituzione del secondo, ai fini dell'applicazione dell'articolo 35 del codice.*
- 2. Se durante un periodo di applicazione di cui alle disposizioni precedenti il tasso di cambio constatato un mercoledì e pubblicato lo stesso giorno o il giorno successivo si discosta del 5 % o più dal tasso utilizzato in applicazione delle disposizioni del presente capitolo, il primo sostituisce il secondo ed entra in vigore il mercoledì successivo quale tasso da utilizzare ai fini dell'articolo 35 del codice. Questo tasso sostitutivo resta in vigore fino al termine del mese in corso, sempreché non venga a sua volta sostituito in virtù di quanto disposto nella prima frase del presente paragrafo.*
- 3. Qualora in uno Stato membro un mercoledì il tasso di cambio non sia constatato o sia constatato ma non pubblicato lo stesso giorno o il giorno successivo, ai fini dell'applicazione dei paragrafi 1 e 2 in tale Stato membro il tasso constatato è l'ultimo tasso constatato e pubblicato prima del mercoledì in questione.”*

In buona sostanza, la disciplina di dettaglio assicura il rispetto dell'art. 35 C.D.C. prevedendo una sorta di “banda di oscillazione” del tasso di cambio constatato rispetto a quello applicato nelle transazioni commerciali non superiore al 5%.

In particolare, è prevista una doppia garanzia in quanto:

- ⇒ allorché il tasso di cambio registrato l'ultimo mercoledì del mese immediatamente precedente e pubblicato o in tale data o al più tardi il giorno successivo si discosti di oltre il 5% rispetto al tasso di cambio registrato il penultimo mercoledì del medesimo mese, con decorrenza dal primo mercoledì del mese successivo troverà applicazione il tasso di cambio registrato l'ultimo mercoledì del mese immediatamente precedente (con la conseguenza che il tasso constatato nel penultimo mercoledì del mese immediatamente precedente cesserà di avere applicazione).

Facendo un esempio chiarificatore della – oggettivamente “intricata” disciplina comunitaria – se ci troviamo nel mese di novembre in un anno il cui calendario è il seguente:

-
- ogni altro tasso di cambio così constatato e indicato da tale Stato membro come tasso constatato, a condizione che corrisponda con la massima fedeltà possibile al valore corrente

Mese precedente (ottobre)

LUN	MAR	MER	GIO	VEN	SAB	DOM
1	2	3	4	5	6	7
8	9	10	11	12	13	14
15	16	17	18	19	20	21
22	23	24	25	26	27	28
29	30	31				

Mese in corso (novembre)

LUN	MAR	MER	GIO	VEN	SAB	DOM
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30		

il tasso di cambio per l'intero mese di novembre dovrebbe essere quello rilevato il giorno 24 ottobre (in quanto penultimo mercoledì del mese immediatamente precedente). Ebbene, qualora il tasso di cambio constatato il giorno 31 (ultimo mercoledì del mese immediatamente precedente) e pubblicato in pari data o al più tardi il giorno successivo differisca di oltre il 5% rispetto a quello precedente, lo sostituirà a decorrere dal primo mercoledì del mese in corso, ossia – nel nostro caso – con decorrenza dal giorno 7.

⇒ qualora, invece, abbia già avuto inizio il mese nel corso del quale viene adottato il tasso di cambio determinato ai sensi dell'art. 169 cit. e questo si discosti in misura superiore al 5% rispetto al tasso di cambio constatato un mercoledì del mese in questione e pubblicato lo stesso o giorno o il giorno successivo, quest'ultimo sostituisce il precedente con decorrenza dal primo mercoledì successivo.

In estrema sintesi, il controllo sulla "compatibilità" tra il tasso di cambio ufficiale doganale ed il tasso effettivo viene prevista con cadenza settimanale e, in particolare, mediante un particolare sistema che consente, in caso di oscillazioni fra il tasso di cambio ufficiale doganale ed il tasso ufficiale di cambio registrato ciascun mercoledì del mese in questione, la sostituzione "in corso d'opera" di quest'ultimo al primo ma con decorrenza dal primo mercoledì successivo.

Tornano all'esempio precedente, se ci troviamo nel mese di novembre, il tasso di cambio doganale applicabile a tutto il mese è, in linea di principio, quello constatato il penultimo

della moneta in questione nelle transazioni commerciali.

mercoledì del giorno immediatamente precedente, ossia il 24 ottobre, e pubblicato o il medesimo giorno o al più tardi quello successivo:

Mese precedente (ottobre)

LUN	MAR	MER	GIO	VEN	SAB	DOM
1	2	3	4	5	6	7
8	9	10	11	12	13	14
15	16	17	18	19	20	21
22	23	24	25	26	27	28
29	30	31				

Mese in corso (novembre)

LUN	MAR	MER	GIO	VEN	SAB	DOM
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30		

Ebbene, se il tasso ufficiale di cambio rilevato il giorno 7 novembre (primo mercoledì del mese in corso) e pubblicato lo stesso giorno o al più tardi il successivo giorno 8 si discosta di oltre il 5% rispetto al tasso di cambio doganale, quest'ultimo cesserà di avere applicazione e verrà sostituito dal primo a decorrere dal successivo mercoledì (nel caso di specie, il 14) il quale troverà applicazione fino alla fine del mese salvo che, nel successivo mercoledì (e così via) non si registri uno scostamento superiore al 5%, nel qual caso il "gioco riprende".

I.C.1) GLI ELEMENTI DA "ADDIZIONARE" AL VALORE DI TRANSAZIONE AL FINE DI INDIVIDUARE IL VALORE IMPONIBILE DELLE MERCI IN DOGANA.

Il valore imponibile delle merci in Dogana è pari al loro valore "franco frontiera comunitaria", ossia pari al valore della merce e di alcuni altri "elementi accessori" **al punto di ingresso sul territorio doganale comunitario**, indipendentemente dal luogo in cui essa è effettivamente destinata e, soprattutto, indipendentemente dal luogo in cui tale merce verrà effettivamente sdoganata o, per usare una terminologia più corretta, vincolata al regime doganale dell'immissione in libera pratica.

Proprio per determinare correttamente tale valore imponibile, gli artt. 32 e 33 C.D.C. prevedono che, ricorrendo talune condizioni, al valore di transazione debbano essere – rispettivamente – aggiunti o sottratti alcuni elementi di valore.

In particolare, l'art. 32 cit. così testualmente recita:

- “1. Per determinare il valore in dogana ai sensi dell'articolo 29 si addizionano al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate:
 - a) i seguenti elementi, nella misura in cui sono a carico del compratore ma non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci:
 - i) commissioni e spese di mediazione, escluse le commissioni di acquisto;
 - ii) costo dei contenitori considerati, ai fini doganali, come formanti un tutto unico con la merce;
 - iii) costo dell'imballaggio, comprendente sia la manodopera che i materiali;
 - b) il valore, attribuito in misura adeguata, dei prodotti e servizi qui di seguito elencati, qualora questi siano forniti direttamente o indirettamente dal compratore, senza spese o a costo ridotto e siano utilizzati nel corso della produzione e della vendita per l'esportazione delle merci importate, nella misura in cui detto valore non sia stato incluso nel prezzo effettivamente pagato o da pagare:
 - i) materie, componenti, parti e elementi simili incorporati nelle merci importate,
 - ii) utensili, matrici, stampi ed oggetti simili utilizzati per la produzione delle merci importate,
 - iii) materie consumate durante la produzione delle merci importate,
 - iv) lavori d'ingegneria, di studio, d'arte e di design, piani e schizzi, eseguiti in un paese non membro della Comunità e necessari per produrre le merci importate;
 - c) i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare;
 - d) il valore di ogni parte del prodotto di qualsiasi ulteriore rivendita, cessione o utilizzazione delle merci importate spettante direttamente o indirettamente al venditore;
 - e) i) le spese di trasporto e di assicurazione delle merci importate e
ii) le spese di carico e movimentazione connesse col trasporto delle merci importate, fino al luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale della Comunità.
2. Ogni elemento che venga aggiunto ai sensi del presente articolo al prezzo effettivamente pagato o da pagare è basato esclusivamente su dati oggettivi e quantificabili.
3. Per la determinazione del valore in dogana, nessun elemento è aggiunto al prezzo effettivamente pagato o da pagare, fatti salvi quelli previsti dal presente articolo.
4. Ai fini del presente capitolo, per "commissioni d'acquisto" si intendono le somme versate da un importatore al suo agente per il servizio da questi fornito nel rappresentarlo al momento dell'acquisto delle merci da valutare.
5. Nonostante il paragrafo 1, lettera c),

- a) *al momento della determinazione del valore in dogana, le spese relative al diritto di riproduzione delle merci importate nella Comunità non sono aggiunte al prezzo effettivamente pagato o da pagare per tali merci e*
- b) *i pagamenti effettuati dal compratore come contropartita del diritto di distribuzione o di rivendita delle merci importate non sono aggiunti al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate se tali pagamenti non costituiscono una condizione della vendita, per l'esportazione, a destinazione della Comunità, delle merci qui importate.”.*

Tale disposizione sarà soppiantata, a decorrere 01/06/2016, dall'art. 71 del regolamento UE n. 952/2013 istitutivo del “Codice Doganale dell'Unione”, che così recita:

- “1. Per determinare il valore in dogana ai sensi dell'articolo 70 il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate è integrato da:
- a) *i seguenti elementi, nella misura in cui sono a carico del compratore ma non inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci:*
 - i) *le commissioni e le spese di mediazione, fatta eccezione per le commissioni di acquisto;*
 - ii) *il costo dei container considerati, ai fini doganali, come formanti un tutt'uno con la merce; e*
 - iii) *il costo dell'imballaggio comprendente sia la manodopera sia i materiali;*
 - b) *il valore, attribuito in misura adeguata, dei prodotti e servizi qui di seguito elencati, qualora questi siano forniti direttamente o indirettamente dal compratore, senza spese o a costo ridotto e siano utilizzati nel corso della produzione e della vendita per l'esportazione delle merci importate, nella misura in cui detto valore non sia stato incluso nel prezzo effettivamente pagato o da pagare:*
 - i) *materie, componenti, parti e elementi simili incorporati nelle merci importate;*
 - ii) *utensili, matrici, stampi e oggetti simili utilizzati per la produzione delle merci importate;*
 - iii) *materie consumate durante la produzione delle merci importate; e*IT
 - iv) *i lavori di ingegneria, di sviluppo, d'arte e di design, i piani e gli schizzi eseguiti in un paese non membro dell'Unione e necessari per produrre le merci importate;*
 - c) *i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore, direttamente o indirettamente, è tenuto a pagare come condizione per la vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non siano stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare;*
 - d) *il valore di tutte le quote dei proventi di qualsiasi ulteriore rivendita, cessione o utilizzo delle merci importate spettanti, direttamente o indirettamente, al venditore; e*
 - e) *le seguenti spese fino al luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale dell'Unione:*
 - i) *le spese di trasporto e di assicurazione delle merci importate; e*
 - ii) *le spese di carico e movimentazione connesse al trasporto delle merci importate.*
2. *Le aggiunte al prezzo effettivamente pagato o da pagare a norma del paragrafo 1 sono effettuate esclusivamente sulla base di dati oggettivi e quantificabili.*

3. *In sede di determinazione del valore in dogana sono addizionati al prezzo effettivamente pagato o da pagare solo ed esclusivamente gli elementi previsti dal presente articolo”.*

Come già detto in precedenza, la presente trattazione ha ad oggetto le disposizioni della fonte oggi in vigore, ossia del regolamento (CEE) N. 2913/1992.

Prima di passare ad un esame puntuale delle diverse categorie di “elementi aggiuntivi”, si richiama l’attenzione del lettore su quanto riportato nei commi 2 e 3 appena citati.

In particolare, ai sensi del c. 2 “*ogni elemento che venga aggiunto ... al prezzo effettivamente pagato o da pagare **è basato esclusivamente su dati oggettivi e quantificabili***”. E’ importante sottolineare che il legislatore comunitario non utilizza il termine “quantificati”, che lascerebbe presupporre una già intervenuta individuazione del *quantum* dell’elemento costituente il maggiore valore da sommare al valore di transazione, accontentandosi – invece – di una sua “quantificabilità”; l’elemento lessicale lascia chiaramente intendere come vadano sommati al valore imponibile tutti quegli ulteriori elementi che, per loro stessa natura, siano *certus an sed incertus quantum et quando* in relazione alla loro debenza e che possano essere individuati, anche in via di buona approssimazione, da parte dell’Autorità Doganale.

Il c. 3 dispone che “*per la determinazione del valore in dogana, nessun elemento è aggiunto al prezzo effettivamente pagato o da pagare, fatti salvi quelli previsti dal presente articolo*”, con ciò rendendo chiaro che l’elencazione compiuta nel c. 1 del medesimo articolo costituisce *numerus clausus*.

Esaminiamo ora nello specifico i singoli elementi di valore “addizionarli” individuati dal legislatore comunitario:

⇒ il primo di questi, ricorrendo la duplice condizione che non vi sia già compreso e che sia rimasto effettivamente a carico del compratore (ossia che il relativo onere sia stato da lui sostenuto in via diretta o indiretta), è costituito dalle **commissioni e spese di mediazione**.

Il termine “mediazione” deve essere inteso in senso tecnico, ossia con riferimento al contratto identicamente nominato la cui nozione, pressoché conforme nell’ordinamento di tutti gli Stati comunitari, può ben essere estrapolata dall’art. 1754 c.c. dove definito come il negozio con cui un soggetto “mette in relazione fra di loro due o più parti ai fini della conclusione di uno specifico affare, senza essere legato ad alcuna di esse da rapporti di collaborazione, dipendenza o rappresentanza”.

La disposizione comunitaria esclude espressamente dal suo campo di applicazione le commissioni corrisposte a titolo di “commissioni di acquisto”, ossia gli onorari professionali riconosciuti a chi (commissionario), in esecuzione di uno specifico obbligo

contrattuale, si obbliga ad acquistare o vendere beni in nome proprio e per conto di un'altra parte (committente).

La differenza fra i due istituti è di tutta evidenza: mentre il mediatore assume una posizione di terzietà rispetto alle parti negoziali, tanto da rimanere sostanzialmente estraneo al rapporto giuridico fra di loro concluso ed assumendo una posizione creditoria nei confronti di entrambe in relazione ai propri onorari ed al rimborso delle spese, il commissionario (di vendita o, come qui interessa, di acquisto) non è assolutamente un terzo rispetto alle parti contrattuali in quanto diviene esso stesso parte del contratto interponendosi fra il primo cedente e il cessionario finale e, in particolare, acquistando in nome proprio la merce dal cedente e successivamente rivendendola al cessionario finale ad un prezzo che, normalmente, è maggiorato.

E proprio tale elemento, ossia la "maggiorazione" del prezzo di rivendita, che ha spinto il legislatore comunitario a chiarire come l'onorario del commissionario di acquisto non costituisca *ex se* materia imponibile e che, anzi, qualora separatamente indicato in fattura o nella documentazione commerciale in possesso del committente, debba essere dedotto dal valore di transazione finale (cfr. art. 33 C.D.C.), e ciò al fine di evitarne la doppia imposizione.

E' da sottolineare, a questo proposito, un aspetto molto importante. Mentre le commissioni e spese di mediazione sono sempre imponibili, risultano non imponibili le sole commissioni di acquisto. Il legislatore non esclude in alcun modo dall'imposizione fiscale di confine i "rimborso spese" riconosciuti al commissionario a ristoro degli oneri da questi incontrati nell'adempimento del proprio incarico, di tal che potrebbe venire il sospetto che tali particolari elementi di costo siano imponibili.

In realtà, così non è. L'art. 32 § 3 C.D.C., come detto, chiarisce che "nessun elemento è aggiunto al prezzo effettivamente pagato o da pagare, fatti salvi quelli previsti dal presente articolo" e, proprio in considerazione del fatto che in tale articolo non si rinviene alcuna disposizione tesa a riattrarre nell'ambito impositivo i rimborsi spese riconosciuti ai commissionari di acquisto, ne deriva che questi ultimi non sono fiscalmente imponibili all'atto dell'importazione sempreché, ovviamente, soddisfino le condizioni di "distinzione" previste dal successivo art. 33.

Il che, però, non implica che non possano essere fiscalmente imponibili a fini I.V.A. (ma non all'atto dell'importazione) allorché la relativa attività sia stata posta in essere sul territorio dello Stato o sia comunque considerato soddisfatto il presupposto della territorialità (cfr. art. 7-ter d.P.R. 633/1972).

⇒ il secondo è costituito, ricorrendo la duplice condizione che non sia già compreso nel valore di transazione e che sia rimasto effettivamente a carico del compratore, dal costo dei

contenitori in cui la merce si trova riposta che, a fini doganali, devono essere considerati come un tutto unico con quest'ultima.

Proprio in relazione ai contenitori, l'art. 154 D.A.C. dispone che qualora questi siano destinati ad essere riutilizzati per importazioni successive, il relativo costo – qualora la parte lo richieda in modo esplicito – può essere ripartito in maniera adeguata e conformemente ai principi di contabilità generalmente ammessi;

⇒ terzo elemento da aggiungere al valore di transazione, sempre ricorrendo la duplice condizione sopra vista, è costituito dal **costo dell'imballaggio, costituito sia dal costo del materiale utilizzato per l'imballo sia dal costo della manodopera necessaria per la sua creazione e per il condizionamento della merce all'interno dell'imballo.**

Sappiamo tutti che - in linea generale - gli imballaggi, se presentati in Dogana unitamente alla merce in essi contenuta o comunque riposta, non sono classificabili separatamente da quest'ultima, mutuandone, invece, la posizione classificatoria ed il conseguente trattamento tariffario.

Ebbene, la disposizione sopra richiama costituisce il logico *pendant* alla regola classificatoria sopra descritta. Il valore della merce all'atto dell'importazione comprende anche il costo del materiale utilizzato quale imballaggio nonché il costo della mano d'opera necessaria per la sua (dell'imballaggio) creazione e per il condizionamento della merce all'interno dell'imballo.

⇒ sempre che non siano già stati inclusi nel valore di transazione **ed a condizione che siano stati forniti direttamente o indirettamente dal compratore, senza spese o a costo ridotto e che siano utilizzati nel corso della produzione e della vendita per l'esportazione delle merci importate**, devono essere a – previa loro valorizzazione “in misura adeguata” (per mutuare la terminologia del legislatore comunitario) – il valore di:

- a) materie, componenti, parti e elementi simili incorporati nelle merci importate;
- b) utensili, matrici, stampi ed oggetti simili utilizzati per la produzione delle merci importate;
- c) materie consumate durante la produzione delle merci importate;
- d) lavori d'ingegneria, di studio, d'arte e di design, piani e schizzi, eseguiti in un paese non membro della Comunità e necessari per produrre le merci importate.

Nella normale pratica commerciale, specie a seguito della fortissima delocalizzazione produttiva verso il Far East conseguita all'ingresso della Cina del W.T.O. (cosa fortemente voluta dagli Stati Uniti e che ha prodotto enormi ripercussioni a livello mondiale con evidente perdita di competitività di molte economie avanzate, fra cui la nostra, e che nel prossimo futuro continuerà a produrre effetti negativi sulle economie dei Paesi fino ad oggi considerati del “primo mondo”), accade con sempre maggiore frequenza che parte delle materie prime o dei *know how* necessari per la produzione dei beni successivamente importati sul territorio comunitario **venga fornito gratuitamente o comunque a condizioni di assoluto favore** (e,

dunque, non “a prezzi di mercato”) **dagli stessi acquirenti comunitari** che, a dirla tutta, sono anche i soggetti committenti delle diverse produzioni in argomento.

Alcuni di questi beni possono essere acquistati sul territorio comunitario e successivamente esportati verso lo Stato terzo per essere ivi lavorati, trasformati in un altro bene che poi verrà successivamente reimportato sul territorio comunitario; in altri casi, invece, e ciò accade soprattutto con le materie prime “consumabili”, l’acquisto viene operato (anche per evidentissimi motivi di risparmio logistico) sul territorio del Paese terzo in cui avviene la produzione del bene.

In entrambe i casi, il controvalore effettivo di tali beni, qualora non sia già compreso nel valore di transazione finale, deve essere a questo addizionato previa una sua valutazione “in misura adeguata”.

Ad ogni modo, condizione essenziale per l’applicazione della disciplina qui in esame è che i beni sopra elencati siano forniti dal compratore (in modo diretto o indiretto) a titolo gratuito o comunque a condizioni migliori rispetto a quelle di mercato. Ciò è stato chiarito anche in sede comunitaria con la conclusione n. 13 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007) così recita:

Conclusioni n. 13: Spese per utensili

Elementi di fatto

La ditta X stabilita in un paese terzo fabbrica e vende alla società Y stabilita nel territorio della CEE delle cassette autoradio. La società Y, che non è legata al venditore, procede all'immissione in libera pratica di questi apparecchi.

Allo scopo di migliorare la presentazione estetica di dette cassette autoradio - che sono prodotti correnti - il fabbricante utilizza utensili specifici concepiti dal compratore, ma la cui produzione è stata affidata alla società X nel paese terzo. Detti utensili non sono destinati ad essere importati nel territorio della Comunità.

In occasione dell'importazione di una partita di cassette autoradio, l'importatore ha presentato due fatture unite alla dichiarazione, cioè:

- la fattura di acquisto delle cassette autoradio;*
- la fattura che rappresenta il costo totale di fabbricazione degli utensili.*

Avendo l'importatore attribuito le spese di utensili ad un invio unico, conformemente alle Note interpretative relative all'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto ii), del Codice, il valore in dogana è stato dichiarato sulla base dell'ammontare totale delle due fatture.

Parere del Comitato

Nelle circostanze soprammenzionate, poiché il valore degli utensili non è stato incluso nel prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, il valore considerato deve essere aggiunto a detto prezzo, in applicazione dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto ii), del Codice, in quanto gli utensili considerati sono stati forniti dal compratore

direttamente o indirettamente, senza spese o a costo ridotto, e utilizzati nel corso della produzione e della vendita per l'esportazione delle merci importate (detta situazione non è differente da quella in cui l'acquisto degli utensili fosse stato effettuato presso un altro venditore). L'attribuzione al primo invio delle merci importate del costo totale delle spese di utensili è conforme alle possibilità previste dalle Note interpretative relative all'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto ii), delle Disposizioni d'applicazione del Codice doganale.

L'adeguatezza della "valutazione economica" deve avere ad oggetto non solo il valore complessivo del bene (materiale o immateriale) acquistato direttamente o indirettamente dal compratore comunitario ed utilizzato nell'ambito del procedimento produttivo, ma anche la modalità con cui tale valore viene "ripartito" sulla quantità di beni prodotti. Di tal che, ad esempio, in caso di produzione posta in essere sul territorio di un Paese terzo e destinata a soddisfare solo in parte il mercato comunitario e, per il resto, o il mercato interno del Paese terzo o (per fare un esempio) il mercato statunitense, al valore di transazione dovrà essere addizionato il valore della sola materia prima fornita direttamente dal compratore ed impiegata per la produzione dei soli beni importati sul territorio comunitario.

Identico discorso deve essere fatto in relazione agli utensili, alle matrici ed agli stampi utilizzati nel corso della produzione. Questi costituiscono, come evidente, un bene durevole (sovente ammortizzabile) utilizzato nel corso del ciclo produttivo e, pertanto, se forniti dal compratore, il maggiore valore che da essi deriva alla produzione dovrà essere ripartito in modo adeguato tenendo conto della necessità di farlo gravare sui beni importati nella sola misura in cui sia ad essi effettivamente riferibile.

Sul punto, ad ogni modo, vasto interesse riveste la lettura del commento n. 1 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007) alla cui lettura integrale viene comunque fatto rimando e del quale vengono qui di seguito riprodotti i tratti maggiormente salienti:

Commento n. 1 sull'applicazione dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), del codice doganale sul valore in dogana delle merci

...omissis...

Base giuridica

2. L'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), del Codice si applica nei casi in cui:

- il valore in dogana delle merci importate sia determinato ai sensi dell'articolo 29 di questo regolamento anche quando il contratto riguardi esclusivamente la lavorazione e il trattamento delle merci, e

- *il compratore delle merci importate abbia fornito taluni prodotti o servizi (qui di seguito denominati "apporti"), a titolo gratuito o a costo ridotto, utilizzati nella produzione e nella vendita per l'esportazione delle merci importate.*

3. Questa disposizione deve essere applicata secondo la nota interpretativa all'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto ii), riprodotta nell'allegato 23 delle Disposizioni d'applicazione del Codice doganale. Benché la nota in questione si riferisca espressamente all'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto ii), è da ritenere che essa sia ugualmente applicabile, per analogia, alle altre disposizioni dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b).

Paese fornitore degli apporti

4. Il paese fornitore degli apporti non è da prendere in considerazione al fine di determinare se taluni prodotti o servizi rientrano nel campo d'applicazione dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b). Per esempio, i prodotti in questione possono trovarsi, prima di essere forniti al produttore, nel paese in cui sono prodotte le merci importate; oppure essi possono essere stati inviati al produttore da un altro paese terzo o dalla stessa Comunità. Tuttavia, in conformità delle disposizioni dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto iv), il valore dei lavori d'ingegneria, di studio, d'arte e di design, nonché di piani e schizzi, forniti per la produzione delle merci non può essere aggiunto ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1), lettera b), se i lavori in questione sono stati eseguiti nella Comunità.

Trasporto e spese connesse

5. Secondo il paragrafo 2) della nota relativa all'articolo 32, paragrafo 1), lettera b), punto ii), il valore di un apporto è, secondo i casi, sia il costo di acquisto, sia il costo di produzione. Non esiste alcuna disposizione specifica relativa al trattamento delle spese di consegna degli apporti al produttore delle merci importate. Sono considerate spese di consegna degli apporti:

- *spese di trasporto e di assicurazione;*
- *il costo del carico, dello scarico e della movimentazione.*

6. Di conseguenza, nel determinare il valore ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1), lettera b), le spese di consegna degli apporti al produttore delle merci importate non devono essere aggiunte né al costo di acquisto, né al costo di produzione degli apporti. Ciò nondimeno esse fanno parte di tale valore nella misura in cui, nel caso di acquisto, sono incluse nel prezzo.

...omissis...

Ammontare da includere nel valore in dogana

7. In conformità dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), l'ammontare del valore di un apporto da includere nel valore in dogana delle merci importate è influenzato da due fattori:

- la necessità di un'attribuzione adeguata;
- la misura in cui detto valore non è stato incluso nel prezzo delle merci importate.

8. Le indicazioni relative all'attribuzione figurano nei paragrafi 1, 3 e 4 della nota relativa all'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto ii).

9. Il contratto per la fornitura delle merci importate e la relativa fattura possono indicare in che misura il valore degli apporti non sia incluso nel prezzo delle merci importate. L'ammontare del valore non incluso deve essere dichiarato alla dogana, di regola sul formulario DV 1 e deve far parte del valore in dogana. Al fine di determinare detto ammontare, è necessario conoscere anche il valore totale dell'apporto e, altresì, l'attribuzione data a questo valore, in conformità del paragrafo 3 della nota sopracitata.

Sempre in materia di utensili, stampi e matrici, non peregrina è la lettura del decimo caso dell'allegato 23 cit. che così testualmente recita: “1. Due considerazioni intervengono nell'attribuzione degli elementi precisati nell'art. 32 § 1 lett. b) punto ii) alle merci importate, e cioè **il valore dell'elemento stesso ed il modo in cui tale valore deve essere attribuito alle merci importate.** L'attribuzione di detti elementi dovrebbe concretizzarsi in modo ragionevole, appropriato alle circostanze e conforme ai principi di contabilità generalmente ammessi. 2. Per quanto riguarda il valore dell'elemento, se il compratore acquista detto elemento da un soggetto a cui non è collegato, ad un costo determinato, detto costo rappresenta il valore dell'elemento. Se l'elemento è stato prodotto dal compratore o da una persona con la quale esso è legato, il suo valore sarebbe dato dal costo della sua produzione. Se l'elemento è stato utilizzato in precedenza dal compratore, a prescindere dal fatto che questi l'abbia o no acquistato o prodotto, il costo iniziale di acquisto o di produzione dovrebbe essere ridotto senza tenere conto di detta utilizzazione, al fine di determinare il valore dell'elemento. 3. **L'elemento, una volta determinato nel suo valore, deve essere attribuito alle merci importate.** Esistono varie possibilità a tale fine. Ad esempio, il valore potrebbe essere interamente attribuito al primo invio se il compratore desidera pagare i dazi in un'unica volta sul valore totale. Altro esempio: il compratore può chiedere che il valore sia attribuito ad un numero di unità prodotte fino al momento del primo invio. Altro esempio ancora: egli può chiedere che il valore sia attribuito alla totalità della produzione prevista se esistono già precisi contratti o impegni per questa produzione. Il metodo di attribuzione dipenderà dalla documentazione fornita dal compratore ...omissis...”.

Diversi dagli stampi e dalle matrici sono i “lavori di ingegneria, di studio, di arte e di design, piante e schizzi” che – invero – sono solitamente propedeutici alla creazione degli stampi e delle matrici stessi. Si pensi, ad esempio, a tutta l'attività di studio necessaria per la

creazione di un logo particolarmente accattivante da utilizzare per contraddistinguere la produzione di una nota casa di moda; studiato ed “inventato” il logo, questo viene riprodotto su uno stampo, fabbricato dal futuro compratore dei prodotti finiti, il quale lo invia nel Paese terzo affinché venga utilizzato nel corso del processo di fabbricazione.

In un caso simile, il “costo” della progettazione del logo è nettamente superiore rispetto al costo incontrato per la produzione dello stampo o della matrice utilizzata nel corso del processo di produzione. Nonostante ciò, però, non sempre il primo di questi costi è fiscalmente imponibile all’atto dell’importazione, e ciò anche se è stato effettivamente e direttamente sostenuto dal compratore (magari mediante i propri dipendenti addetti allo studio del *design*).

La disposizione comunitaria, infatti, prevede che il costo del “lavori d’ingegneria, di studio, d’arte e di design, piani e schizzi ... necessari per produrre le merci importate” sostenuti direttamente dal compratore sia fiscalmente imponibile solo se “eseguiti in un paese non membro della Comunità”.

Nell’esempio precedente, dunque, se l’attività di studio del design è stata svolta in Italia e lo stampo (inviato al produttore estero) è stato fabbricato in Italia, solo il costo di quest’ultimo dovrà essere addizionato al valore di transazione (ovviamente ricorrendo le altre condizioni previste dalla norma); se, invece, l’attività di design è stata svolta integralmente fuori della U.E. (anche in un Paese diverso rispetto a quello in cui avviene la produzione), il relativo costo – qualora sostenuto direttamente o indirettamente dal compratore – dovrà essere sempre addizionato al valore di transazione (sempre ricorrendo le condizioni sopraddette).

Su questo specifico elemento del valore, come nel caso precedente è utile la lettura dell’undicesimo caso dell’allegato 23 cit. che così testualmente recita:

“1. I valori da aggiungere per gli elementi specificati nell’art. 32 § 1 lett. b) punto iv), devono basarsi su dati oggettivi e quantificabili. Al fine di ridurre al minimo, per il dichiarante e per l’autorità doganale, il lavoro connesso con la determinazione dei valori da aggiungere sarebbe opportuno utilizzare, nella misura del possibile, i dati immediatamente disponibili nel sistema di strutture contabili del compratore. 2. Per gli elementi forniti dal compratore e da questi acquistati o noleggiati, il valore da aggiungere è costo dell’acquisto o del nolo. Gli elementi che sono di dominio pubblico non daranno luogo a nessuna aggiunta salvo quella relativa al costo delle copie. 3. I valori da aggiungere potranno essere calcolati con maggiore o minore facilità a seconda della struttura delle procedure di gestione e dei metodi contabili dell’impresa considerata. ...omissis... 7. Nei casi in cui la produzione dell’elemento in questione richieda l’intervento di un certo numero di paesi e sia scaglionata in un determinato lasso di tempo, la rettifica dovrà essere limitata al valore effettivamente aggiunto a tale elemento al fuori della Comunità”.

E' comunque da chiarire che, alla luce di quanto testualmente stabilito dall'art. 155 D.A.C., le spese di ricerca ed il costo degli schizzi preliminari di design restano esclusi dal valore imponibile, e ciò indipendentemente dal soggetto che le ha sostenute.

Fra gli elementi di valore imponibili ex art. 32 § 1 lett. b) rientrano anche le spese per l'effettuazione all'estero di test sulle merci (o su campioni delle merci) che vengono introdotte nel territorio comunitario, ovviamente a condizione che il relativo costo sia rimasto (integralmente o parzialmente) a carico del compratore e che non sia già ricompreso all'interno del valore di transazione espresso nella fattura di vendita.

Si veda al riguardo la conclusione n. 21 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007) che così recita:

Conclusione n. 21: Spese per test

Elementi di fatto

L'importatore X spedisce matrici al silicio ad una società Y ad esso legata, in un paese A, in vista dell'assemblaggio in apparecchi semiconduttori in regime di perfezionamento passivo. Le matrici al silicio sono vendute dalla società X alla società Y con accordo di acquisto e vendita. Dopo la trasformazione, la società Y fattura e addebita alla società X le spese di lavorazione oltre al costo delle morse al silicio lavorate.

La società X fa quindi testare le merci trasformate dalla società Z, ad essa legata, stabilita nel paese B. Ultimati i test, la società Z addebita alla società X le spese sostenute. Le merci testate che soddisfano i requisiti prescritti sono quindi importate nella Comunità europea dalla società X, mentre quelle che non superano il test vengono scartate nel paese B.

L'importatore ha dichiarato che la fabbricazione di apparecchi semiconduttori è un'attività che coinvolge diversi fabbricanti e che molto spesso la lavorazione viene affidata ad aziende diverse e in diversi luoghi, a volte legate e a volte senza alcun legame tra loro. Inoltre, è normale ripetere i test in ciascuna fase del processo di fabbricazione.

In questo caso, le matrici al silicio vengono testate elettronicamente dal fabbricante prima di essere spedite nel paese A mentre le merci trasformate vengono testate a vista dal montatore nel paese A. Ancora una volta, nel paese B, le merci trasformate sono testate a vista e quindi elettronicamente con materiale estremamente sofisticato.

Domande

Le spese di test nel paese B possono essere incluse nel valore in dogana dal momento che il test è parte integrante della trasformazione?

Alternativamente, le spese di test nel paese B possono essere escluse dal valore in dogana dal momento che il test deve essere realizzato dal compratore per proprio conto dopo l'acquisto delle merci ma prima dell'importazione?

Parere del Comitato

I test fanno parte del processo necessario per produrre le merci del tipo in oggetto. Tali test sono essenziali per garantire la funzionalità delle merci e la loro conformità. Pertanto, le merci delle quali deve essere determinato il valore sono le merci testate, e il valore in dogana si determina in conformità dell'articolo 29, paragrafo 1, del Codice doganale, sulla base della spesa sostenuta per il test con aggiunta, in conformità dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera b), punto i), del materiale fornito, incluso il costo della lavorazione e, in conformità dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera e), delle spese di trasporto nel territorio doganale della Comunità europea.

- ⇒ i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare³;
- ⇒ il valore di ogni parte del prodotto di qualsiasi ulteriore rivendita, cessione o utilizzazione delle merci importate spettante direttamente o indirettamente al venditore;
- ⇒ ulteriore importantissimo elemento imponibile ai fini della determinazione del valore imponibile sono le spese di trasporto e di assicurazione delle merci fino al luogo di effettiva introduzione nel territorio doganale comunitario.

E' da notare che, a differenza di alcune delle voci sopra esaminate, **il costo del nolo deve essere sempre addizionato al valore di transazione (ovviamente a condizione che in esso non sia già contenuto in ragione della specifica clausola INCOTERM pattuita fra le parti) e ciò indipendentemente dal fatto che siano state sostenute direttamente dall'importatore o da un altro soggetto per suo conto o, addirittura, anche nel caso in cui tali spese siano state sostenute a titolo di "liberalità" da un soggetto terzo** (ipotesi quest'ultima che, nel commercio internazionale, pare di evidente difficile verificaione), come previsto in modo espresso dall'art. 164 § 1 lett. c) D.A.C..

Corre il dovere di sottolineare come l'imponibilità fiscale sia limitata alla spese incontrate "fino al luogo di introduzione delle merci nel territorio doganale" costituito, *de iure condendo*, dal limite esterno delle acque territoriali (12 miglia marine dalla linea di bassa mare); in considerazione delle evidenti difficoltà conseguenti all'individuazione di un tale "punto di ingresso", nel caso di traffico merci via mare il luogo di introduzione sul territorio è costituito

³ Vista la complessità dell'argomento, lo stesso viene trattato nel separato paragrafo I.C.2).

dallo scalo portuale in cui le merci vengono sbarcate per essere successivamente introdotte (anche sotto scorta di documento T1) sul territorio comunitario.

In caso di spedizione oceanica via mare, le spese di trasporto da aggiungere al valore di transazione non sono unicamente quelle relative al trasporto oceanico (vale a dire, il nolo marittimo) ma, in generale, tutte quelle incontrate nella movimentazione della merce dal magazzino del venditore fino al punto di effettivo ingresso nel territorio doganale comunitario e, dunque, anche quelle incontrate per i c.d. “trasporti intermodali” via gomma o via ferrovia effettuato sul territorio dello Stato estero di provenienza ovvero degli altri Stati attraversati dalla merce prima di giungere sul territorio comunitario.

Idem per quanto concerne l'assicurazione relativa alla merce importata, con l'unica particolarità – però – che non necessariamente la spesa viene sostenuta. La conclusione di un contratto di assicurazione, infatti, anche se molto comune nella pratica, non è obbligatoria e – conseguentemente – la merce può viaggiare a rischio e pericolo del venditore o dell'acquirente, a seconda delle diverse tipologie di “resa” prescelte.

Qualora il contratto di assicurazione sia, invece, concluso, occorre rammentare come le relative clausole siano ormai standardizzate a livello nazionale e corrispondano, in massima parte, a quanto previsto – per il trasporto marittimo - dalle *Institute Cargo Clauses (A) del 01/01/1982*.

Queste prevedono, in particolare, che il valore massimo assicurabile non possa essere superiore al 110% del valore C.I.F. e che solo previa pattuizione scritta, e solo per talune specifiche tipologie di merci, detto limite possa essere aumentato fino al 130% del valore C.I.F. della merce stessa.

Tradizionalmente, gli operatori stessi indicano quale importo del premio di assicurazione corrisposto una cifra pari al 5 per mille del 110% del valore come sopra indicato. Si tratta, badi bene, di una prassi che – per quanto risulta allo scrivente – è sì ormai invalsa in ogni Dogana portuale ma che non risulta sancita da alcun atto ufficiale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli; da ciò consegue che, in sede di controllo della relativa dichiarazione, l'indicazione di tale valore può essere fatta oggetto di specifico riscontro mediante acquisizione o di specifiche dichiarazioni di parte attestanti il valore del premio di assicurazione effettivamente corrisposto (a tale riguardo, le indicazioni riportate sulla dichiarazione valore modello DV.1 sono da ritenere, sempre a subordinato parere di chi scrive, sufficienti costituendo specifica dichiarazione impegnativa e responsabilizzante il sottoscrittore del modello)

Tornando per un attimo alle spese di trasporto, sovente accade che, per motivi inerenti la sicurezza della navigazione marittima o il particolare congestionamento di alcune strutture portuali, nel corso della navigazione maturino le c.d. **controstallie** o, addirittura, le c.d.

controstallie straordinarie che, nella legislazione italiana, sono definite e disciplinate rispettivamente dagli artt. 446 e 449 cod. nav..

Ebbene, costituendo in definitiva queste ultime null'altro che dei maggiori costi di trasporto, ne è evidente l'imponibilità all'atto dell'importazione a patto che le condizioni che ne hanno determinato la maturazione siano intervenute al di fuori del territorio doganale comunitario.

Così, tanto per fare un esempio, le controstallie saranno fiscalmente imponibili all'atto dell'importazione solo qualora siano maturate in un porto non comunitario (quello di partenza o quello in cui è stato effettuato un *transshipment*) ma non qualora si riferiscano a ritardi incontrati nel porto comunitario in cui la merce è stata effettivamente sbarcata per il successivo vincolo a regime doganale.

In questo senso si esprime anche l'Unione Europea che nella conclusione n. 18 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007) così recita:

Conclusione n. 18: Controstallie

Elementi di fatto

Un importatore della Comunità è tenuto a pagare delle controstallie per merci dichiarate ai fini dell'immissione in libera pratica. Tali indennità sono dovute a causa di ritardi nelle operazioni di carico nel paese d'esportazione e di scarico nel territorio doganale della Comunità.

Domande

Tali indennità devono essere comprese nel valore in dogana delle merci? In caso affermativo, devono essere comprese a prescindere dal luogo dove sono insorte?

Parere del Comitato

Poiché le controstallie sono pagabili a una compagnia di trasporto in relazione all'uso dei mezzi di trasporto, esse sono considerate parti delle spese di trasporto di cui all'articolo 32, paragrafo 1, lettera e), del Codice.

L'applicazione di tale disposizione è limitata alle spese insorte prima dell'arrivo delle merci nel luogo d'introduzione nel territorio doganale della Comunità. Di conseguenza, le controstallie relative a ritardi verificatisi prima dell'arrivo devono essere comprese nel valore in dogana delle merci. Al contrario, le controstallie relative a ritardi verificatisi dopo l'arrivo non devono essere comprese nel valore in dogana delle merci, purché le condizioni stabilite nell'articolo 33, paragrafo 1, siano soddisfatte.

⇒ per quanto concerne le **spese di carico e movimentazione connesse col trasporto delle merci importate, fino al luogo di introduzione delle merci nel territorio doganale della Comunità**, si intendono tutte quelle spese e tutti quegli oneri comunque connessi al carico ed alla movimentazione della merce oggetto di importazione indipendentemente dal fatto che

siano stati pagati direttamente dall'importatore o da altri soggetti (ad es. in venditore) per suo conto.

Ne deriva che, a differenza delle commissioni di mediazione, dei costi degli imballaggi e del costo dei container, anche le spese di carico e movimentazione – esattamente come le spese di trasporto e (se il relativo contratto è stato effettivamente stipulato) di assicurazione – costituiscono sempre un elemento imponibile e, come tali, devono essere aggiunte al valore di transazione delle merci (a condizione, ovviamente, che non siano nel medesimo già espressamente ricomprese).

Per le medesime motivazioni descritte nel punto precedente, l'imponibilità fiscale è limitata alla spese incontrate "fino al luogo di introduzione delle merci nel territorio doganale" che, come visto, è costituito, *de iure condendo*, dal limite esterno delle acque territoriali (12 miglia marine dalla linea di bassa mare) e, *de iure condito*, nel caso di traffico merci via mare il luogo di introduzione sul territorio, dallo scalo portuale in cui le merci vengono sbarcate per essere successivamente introdotte (anche sotto scorta di documento T1) sul territorio comunitario.

Fra le voci di spesa imponibili, pertanto, rientrano – oltre a B.A.F. (*Bunker Adjustment Factor*) e C.A.F. (*Cost Adjustment Fee*) che, peraltro, alcuni sussumo nella nozione di "spese di trasporto" anziché di "spese di carico e movimentazione" (in ogni caso, con risultati assolutamente identici) – anche le c.d. *Terminal Handling Charges* (di seguito semplicemente "T.H.C."), ossia le spese conseguenti alla movimentazione fisica dei container all'interno dei terminal portuali. Tali spese sono fiscalmente imponibili solo nella misura in cui siano relative a prestazioni rese in scali portuali precedenti rispetto a quella effettiva introduzione nel territorio doganale, restando – al contrario – non imponibili sia a fini daziari sia a fini I.V.A., ai sensi delle specifiche disposizioni di cui all'art. 9 punto 5 d.P.R. 633/1972.

Al riguardo, l'Area Centrale G.T.R.U. – Ufficio Applicazione Tributi con nota prot. n. 3560 del 15/05/2008, rispondendo ad una richiesta di parere della Direzione Regionale per l'Emilia Romagna, ha chiarito che:

« al fine di esaminare la questione con maggiore esattezza in tutti i suoi risvolti, occorre distinguere le implicazioni relative al calcolo del dazio da quelle relative al calcolo dell'I.V.A. Per quanto attiene il dazio, la normativa comunitaria in vigore afferma, all'art. 29, par. 1, che <il valore in dogana delle merci importate è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità, previa eventuale rettifica effettuata conformemente agli articoli 32 e 33>. Le rettifiche da apportare consistono nell'aggiungere <le spese di trasporto e di assicurazione delle merci importate e...le spese di carico e movimentazione connesse col trasporto delle merci importate, fino al luogo di introduzione delle merci nel territorio doganale della Comunità> e nel sottrarre <le spese di trasporto delle merci

dopo il loro arrivo nel luogo d'introduzione nel territorio doganale della Comunità», sempre che tali spese < siano distinte dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate >. Il Regolamento CEE n. 2454/93 specifica che per < luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale della Comunità > deve intendersi, per le merci trasportate via mare, il porto di sbarco (art. 163) e che < quando le merci sono trasportate con lo stesso modo di trasporto fino ad un punto situato al di là del luogo d'introduzione nel territorio doganale della Comunità, si ripartiscono le spese di trasporto in proporzione alla distanza coperta all'esterno e all'interno del territorio doganale della Comunità >. Nel caso di specie, quindi, la questione verte interamente sulla corretta interpretazione della formula normativa < fino al luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale della Comunità >, onde poter determinare il momento Preciso oltre il quale la prestazione del servizio di trasporto e movimentazione delle merci rientra nella fattispecie prevista dall'art. 33 sopra citato. Da un punto di vista temporale, l'interpretazione letterale e sistematica del combinato disposto degli articoli 32 e 33, tende ad escludere le spese sostenute dopo l'arrivo delle merci nel luogo d'introduzione, individuato nel momento dell'arrivo delle merci, ossia dell'attracco della nave alla banchina. Questo, pertanto, diventa il limite temporale e spaziale discriminante per l'individuazione delle voci da aggiungere o da sottrarre al prezzo di transazione per la determinazione del valore in dogana delle merci. Questa interpretazione è confermata dallo stesso legislatore comunitario in quanto la formulazione originaria dell'attuale art. 33 stabiliva che < il valore in dogana...non include le spese di trasporto dopo l'importazione... >, tale formula, proprio per evitare possibili ambiguità, è stata interpretata dal Comitato del Valore in Dogana, al punto 14 del Commento al Reg. (CEE) n. 1224/1980, < nel senso di spese di trasporto dopo l'arrivo nel luogo d'introduzione >. L'art. 33 del Regolamento CEE n. 2454/93 ha recepito tale espressione. Tenuto conto delle suesposte considerazioni, la questione interpretativa risiede principalmente nell'attribuire l'esatto significato all'espressione < luogo di introduzione nel territorio della Comunità >. A tal proposito, l'articolo 8, paragrafo 2, dell'Accordo relativo all'applicazione dell'articolo VII dell'Accordo Generale sulle Tariffe Doganali e il Commercio, nel fare riferimento ai componenti del valore in dogana, considera < le spese di trasporto delle merci importate fino al porto o al luogo di importazione > e < le spese di carico, scarico e manutenzione connesse con il trasporto delle merci importate fino al porto o al luogo d'importazione >. Ciò porta pertanto a dedurre che l'espressione del citato art. 32, par. 1, lett. e), del Reg. (CEE) n. 2913/92, ove riferita a merci trasportate via mare, assuma il preciso significato di spese sostenute per prestazioni rese fino all'arrivo delle merci nel porto di sbarco, ossia fino all'ingresso della nave nel porto, momento in cui si perfeziona l'introduzione delle merci nel territorio comunitario. Anche la prassi amministrativa sembra convergere verso al stessa direzione. Il Comitato del Codice Doganale – Sezione Valore in Dogana, al fine di individuare un chiaro e preciso criterio per stabilire la riconducibilità o meno delle controvalle nel valore in dogana, afferma che, pur facendo queste parte delle spese di trasporto, l'applicazione dell'art. 32, paragrafo 1, lettera e), del Codice Doganale Comunitario < è limitata alla spese insorte prima dell'arrivo delle merci nel luogo di introduzione nel territorio doganale della Comunità >. Tale principio può essere applicato anche alle spese relative ai cosiddetti Terminal handling Charges (THC). Per quanto riguarda, invece, il calcolo dell'I.V.A., l'art. 9, punto 5, del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, include tra i servizi internazionali i servizi di < carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, distivaggio, pesatura, misurazione, controllo,

refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili relativi a beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi siano assoggettati ad imposta a norma del primo comma dell'art. 69>. Questi prevede, come imponibile ai fini I.V.A., lo stesso imponibile calcolato per il dazio, con l'aggiunta, per quanto riguarda il trasporto, delle spese di inoltro fino al luogo di destinazione indicato nel documento di trasporto con il quale la merce arriva. La normativa I.V.A., quindi, prevede la non imponibilità delle spese sopra menzionate proprio perché sono solitamente già incluse, nel valore delle merci in dogana. Nel caso in cui non fossero incluse, tali spese non sarebbero comprese tra i servizi internazionali e sarebbero, pertanto, assoggettate al pagamento dell'aliquota I.V.A. propria dei servizi. Tuttavia, il successivo punto 6 dello stesso articolo 9 prevede che siano considerati servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali <nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente...il movimento di beni o mezzi di trasporto>; tra tali servizi vengono inclusi anche quelli di cui al citato punto 5, a prescindere dalla definitiva destinazione doganale dei beni movimentati. Tale interpretazione è stata anche confermata dalla stessa Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 176 del 23 novembre 2000, nella quale ribadisce che la non imponibilità I.V.A. è caratterizzata da un lato dal luogo in cui avviene la prestazione e dall'altro dalla possibilità di assimilare le prestazioni in argomento a quelle ordinariamente svolte in tali luoghi. Dal quadro sopra esposto si può dedurre la volontà del legislatore di favorire alcune specifiche movimentazioni nei luoghi indicati nel punto 6. Ad ulteriore sostegno di quanto affermato si è espressa la Commissione Tributaria Centrale – Sezione XXVII che, con Decisione n. 8246 dell'11 novembre 2002, ha stabilito che <non sono soggette all'imposizione I.V.A., ai sensi dell'art. 9, primo comma n. 6, del D.P.R. n. 633/1972 (nella interpretazione di cui all'art. 3, comma 13, del D.L. n. 90/1990, convertito in Legge n. 165/1990), le prestazioni di servizi relative alle operazioni di carico, scarico, trasbordo e manutenzione effettuate nei porti, autoporti, aeroporti e sedi ferroviarie, a nulla rilevando la definitiva destinazione dei beni cui ineriscono tali prestazioni, poiché la non imponibilità è assistita da una presunzione iuris et de iure in forza della quale i cennati servizi si considerano connessi agli scambi internazionali>. Si ritiene, in conclusione, che le spese addebitate all'acquirente importatore per le operazioni di tiro gru del container dalla nave alla banchina del porto e da quest'ultima al mezzo di trasporto, **qualora siano facilmente determinabili e separatamente addebitate in fattura, debbano essere escluse dal computo del valore delle merci in dogana**, in quanto riguardanti una fase successiva all'arrivo nel luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale della Comunità.

Si veda sul punto anche, ma solo quale *obiter dictum*, la conclusione n. 14 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007):

Conclusione n. 14: Importazioni tramite agenti sotto contratto Elementi di fatto

Un compratore Y, stabilito nel territorio doganale della Comunità, importa in grandi quantità diverse merci provenienti da parecchi fabbricanti/fornitori in Estremo Oriente. Per motivi che si riferiscono allo studio, alla prospezione del mercato e alla rappresentanza nei paesi dell'Estremo Oriente, il compratore Y fa ricorso ad un agente X

il quale, fra l'altro, agisce ugualmente per conto del compratore Y per l'acquisto e la consegna delle merci da valutare. In pagamento delle sue prestazioni X riceve da Y una commissione di acquisto. L'ammontare nonché le modalità di pagamento della commissione di acquisto e gli impegni dell'agente X sono stabiliti in un "contratto d'agente" convenuto tra X e Y. Secondo le condizioni del contratto:

a) l'agente X riceve delle commesse da Y che comportano la denominazione esatta delle merci, il prezzo, i termini di consegna, le condizioni di spedizione nonché diversi documenti; inoltre, spesso il compratore precisa un determinato fabbricante/fornitore;

b) l'agente X trasmette le commesse al fabbricante/fornitore - talvolta sotto il proprio nome - e conferma la commessa all'acquirente Y indirizzando eventualmente la conferma della commessa stampigliata dal fabbricante/fornitore;

c) di regola, la merce è spedita dal fabbricante/fornitore fino al porto del paese di esportazione dove i documenti sono rilasciati all'agente X;

d) l'agente X fattura al compratore Y il prezzo da pagare al fabbricante/fornitore indicando separatamente l'ammontare della sua commissione, come è stato convenuto.

All'occasione dell'immissione in libera pratica delle merci, il compratore Y dichiara il prezzo delle merci ai fini della determinazione del valore in dogana e presenta la fattura emessa dall'agente X. L'ammontare pagato dal compratore Y all'agente X come commissione d'acquisto non è dichiarato come elemento del valore in dogana.

Per giustificare la regolarità della dichiarazione del valore in dogana, il compratore Y è disposto a fornire, su richiesta delle autorità doganali, il "contratto d'agente", le commesse ricevute e la conferma delle commesse, la corrispondenza con l'agente X, le attestazioni di pagamento, nonché tutti gli altri documenti necessari. Inoltre, in casi adeguati, il compratore Y è ugualmente in grado di fornire, su richiesta delle autorità doganali, le fatture rilasciate dai fabbricanti/fornitori e la corrispondenza intercorsa con l'agente X.

Parere del Comitato

Quando il prezzo pagato dal fabbricante/fornitore costituisce la base del valore di transazione ai sensi dell'articolo 29 del Codice, il dichiarante è normalmente tenuto, in conformità dell'articolo 181 delle Disposizioni d'applicazione, a presentare all'autorità doganale l'esemplare della fattura rilasciata dal fabbricante/fornitore.

Tuttavia, tenuto conto delle circostanze enunciate negli elementi di fatto sopramenzionati, le autorità doganali possono accettare la fattura rilasciata dall'agente X (senza prendere in considerazione la commissione di acquisto), con riserva di eventuali verifiche.

I.C.2) GLI ELEMENTI DA “ADDIZIONARE” AL VALORE DI TRANSAZIONE AL FINE DI INDIVIDUARE IL VALORE IMPONIBILE DELLE MERCI IN DOGANA: I DIRITTI ED I CORRISPETTIVI DI LICENZA (ROYALTY)

Questo paragrafo viene tratto dall'articolo “Gli elementi del valore imponibile in Dogana: l'assoggettamento ad imposizione di confine delle royalty” pubblicato dal medesimo autore sulla rivista giuridica www.altalex.it in data 06/02/2009. Nella trattazione sono comunque inserite le novità introdotte con tale circolare n. 21/D del 30/11/2012 e con la successiva nota prot. n. 54211RU del 24/05/2013 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli – Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporti con gli Utenti

La nozione di royalty e sua importanza nel commercio internazionale di beni

Nella moderna organizzazione del mercato, l'attenzione dei consumatori è sovente attirata, per ciascuna determinata categoria di prodotti, da alcuni elementi “accessori” solitamente non connaturati alla loro qualità commerciale ma ordinariamente avulsi da essa anche se costituenti quel *quid pluris* usualmente ricercato dall'utilizzatore finale. Si tratta, nella maggior parte dei casi, di elementi “immateriali”, non tangibili, costituiti – a seconda dei casi – o dal *battage* pubblicitario che ha accompagnato il lancio di detti prodotti o dalla presenza di funzioni o elementi accessori che ne migliorano o ne rendono più agevole o semplice l'utilizzo (come nel caso dei brevetti) o dalla presenza di elementi “grafici” che ne permettono un'associazione, sovente solo immaginaria e comunque del tutto aliena rispetto all'effettiva funzione svolta dal bene, con personaggi famosi o con famose *griffe* (come nel caso dei marchi o dei modelli ornamentali).

In taluni altri casi, invece, è proprio il bene in quanto tale, non tanto nella sua materialità quanto nel suo contenuto, ad essere coperto da un diritto di proprietà intellettuale – quale ad es. il diritto d'autore – che ne costituisce il fulcro essenziale nonché la ragione del suo successo commerciale (si pensi, tanto per fare un esempio, ad un libro ovvero ad un DVD musicale o video. Quello che interessa l'acquirente non è tanto l'oggetto in sé, quanto quello che esso contiene, il messaggio che esso incorpora).

Ad ogni buon conto, allorché i beni oggetto di transazione risultino coperti da un diritto di proprietà intellettuale (diritto di autore, marchio, modello ornamentale o brevetto e simili), l'acquirente/importatore deve concludere con il loro titolare uno specifico accordo commerciale normalmente chiamato “**accordo di licenza**” o, nella dizione anglosassone, “**license agreement**”. E' da notare che, per quanto qui interessa, i diritti di proprietà intellettuali non comprendono solo quelli oggetto di registrazione o iscrizione (solitamente a seguito di domanda), ma anche quelli che non sono oggetto di registrazione ma che, comunque, possono essere fatti oggetto di licenze d'uso quali – in primo luogo – il *know how*.

Tale accordo si struttura, nella quasi totalità dei casi, quale negozio a prestazioni corrispettive in quanto, a fronte della prestazione “erogata” dal concedente (*licensor*) – costituita dal lasciare all'altra parte la facoltà di uso dei propri diritti di proprietà intellettuale – il licenziante (*licensee*) si impegna ad una ben determinata controprestazione che può consistere o semplicemente nell'acquisto del bene *tout court* e/o nella sua pubblicizzazione e comunque nella predisposizione di tutte quelle attività necessarie per offrirlo in vendita al pubblico; sovente, a tali prestazioni se ne aggiunge una ulteriore, costituita dal pagamento di un corrispettivo monetario (o comunque da un'altra utilità economicamente valutabile) comunemente chiamato “**corrispettivo**” o “**diritto di licenza**” o, nella dizione anglosassone, “**royalty**”.

La presenza di tali corrispettivi specifica l'accordo di licenza quale negozio **sinallagmatico** a prestazioni corrispettive in quanto, come evidente, il loro pagamento è strettamente ed indissolubilmente collegato al possibilità di fare uso dei diritti di proprietà intellettuale riconducibili al concedente. Ricorrendo talune condizioni, che qui di seguito verranno puntualmente esaminate, le *royalty* devono essere assoggettate all'imposizione di confine e, in particolare, costituendo elemento accessorio del valore della merce importata, sono incise fiscalmente con le medesime aliquote di quest'ultima.

Le principali modalità di calcolo delle royalty.

L'esame delle clausole negoziali presenti negli accordi di licenza⁴ mostra un panorama quanto mai variegato caratterizzato dalla presenza di numerose modalità di calcolo e determinazione dei diritti di licenza dovuti dal licenziatario a fronte della possibilità di fare uso dei diritti di proprietà intellettuale riconducibili al soggetto concedente.

Senza alcuna pretesa di esaustività, nella corrente pratica commerciale i contratti in argomento possono essere sostanzialmente distinti in sei tipologie differenti, a seconda del fatto che la determinazione ed il pagamento della royalty sia previsto:

⇒ **“a pezzo” importato o in misura percentuale sul valore di acquisto della merce importata.**

In questo caso, la royalty viene calcolata in base alla quantità di merce (normalmente determinata in “pezzi”, ossia in singole unità di vendita) acquistata ed importata con destinazione finale il mercato comunitario.

Questa condizione subisce un adattamento nel caso in la merce importata non sia suscettibile, per sua stessa natura, di suddivisione in “pezzi”, come potrebbe essere, ad

⁴ Si rammenta a tale proposito che, contenendo dati potenzialmente incidenti sulla determinazione del valore imponibile, qualora tale contratto non sia prodotto spontaneamente dalla parte in allegato alla dichiarazione di importazione, può essere richiesto dall'Ufficio delle Dogane anche facendo uso dei poteri di cui all'art. 35 c. 35 D.L. 223/2006, convertito in L. 248/2006.

esempio, un rotolo di tessuto griffato: in una simile ipotesi, infatti, comuni sono le pattuizioni che prevedono un collegamento diretto fra l'importo della royalty ed il valore di acquisto della merce.

Si può con facilità apprezzare che, in tali casi, sia il valore di transazione della merce sia l'importo della *royalty* siano esattamente determinati o determinabili fin dal momento dell'importazione e, proprio per tale ragione, come meglio vedremo in seguito, l'art. 161 D.A.C., pone una presunzione di imponibilità dei diritti di licenza corrisposti;

⇒ **“a pezzo” importato e non riesportato o in percentuale sul valore netto di acquisto della merce importata.**

Le modalità di calcolo sono simili a quelle precedentemente esaminate, con la particolarità – però – che la base imponibile può essere determinata solo in un momento successivo a quello dell'effettiva importazione e, comunque, con modalità “differenziale”, in quanto è costituita dalla differenza fra il numero di unità di prodotto importato (o dal loro valore di acquisto) ed il numero di unità riesportate (ovvero dal valore di acquisto della merce riesportata⁵) entro un arco temporale predeterminato che, ovviamente, varia in ragione della particolare tipologia di prodotto (per i capi di abbigliamento, generalmente coincide con la stagione di vendita mentre per i prodotti c.d. “tecnologici” viene solitamente espresso in mensilità solari);

⇒ **“a pezzo” venduto o sul fatturato lordo di vendita (c.d. royalty sul fatturato lordo di vendita).**

Questo caso differisce notevolmente dai precedenti sotto almeno due aspetti:

- in primo luogo, l'importo dei diritti di licenza non è collegato, se non in modo indiretto, al quantitativo di merce importata o al suo valore di acquisto dichiarato all'atto dell'importazione ma, all'opposto, è determinato o in base al numero di unità di prodotto vendute (royalty “a pezzo” venduto) o in base agli importi “lordi” fatturati a fronte della vendita di tali merci.

Oggetto di particolare attenzione deve essere questa seconda tipologia di calcolo.

Con il termine “fatturato lordo”, infatti, non si intende il valore indicato dall'operatore commerciale nelle sue fatture (o scontrini) di vendita al lordo dell'I.V.A. ma, al contrario, tale importo deve essere considerato “nudo e puro”, ossia al netto dell'I.V.A. e delle altre imposte connesse alla vendita. Logica conseguenza, ovviamente, è che rientrano nella base di calcolo della royalty anche le operazioni non imponibili – quali, ad

⁵ Nella quasi totalità dei casi, il valore di acquisto unitario della merce riesportata viene considerato identico al valore che la medesima merce aveva all'atto dell'importazione e, dunque, pari al suo valore di fattura con condizione di resa FOB partenza ed al netto dei dazi di esportazione e delle tasse ad effetto equivalente. Si tratta, in sostanza, di un semplice “reso merce”.

esempio, le cessioni intracomunitarie – e quelle esenti di cui all'art. 10 d.P.R. 633/1972;

- inoltre, la royalty non può mai essere calcolata (ma, tutt'al, più presunta in base ad un calcolo probabilistico) all'atto dell'importazione, potendo, invece, essere determinata solo *ex post*. Da ciò discendono problematiche di non poco momento in ordine alle modalità di determinazione dell'aumento che deve essere applicato al valore di transazione ex art. 32 C.D.C. all'atto dello sdoganamento e che, come vedremo, possono portare all'applicazione di quanto previsto dall'art. 156-bis D.A.C..

Sul punto, grande importanza riveste quanto previsto nel commento n. 3 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007) in forza del quale:

14. *In generale i corrispettivi e i diritti di licenza sono calcolati dopo l'importazione delle merci da valutare. **In questi casi, si può scegliere fra differire la determinazione del valore conformemente all'articolo 257, paragrafo 3, delle Disposizioni d'applicazione, oppure calcolare una rettifica globale basata su quanto risulta dalle constatazioni effettuate durante un periodo rappresentativo ed aggiornandola regolarmente. Questa rimane una questione da concordare fra importatori e autorità doganali.***
15. *Quando nel valore in dogana si deve includere soltanto una parte del pagamento del corrispettivo, è particolarmente auspicabile una consultazione tra l'importatore e le autorità doganali.*
16. *La base per la ripartizione dell'importo totale pagato fra elementi imponibili ed elementi non imponibili può a volte essere trovata nello stesso accordo di licenza come quando, ad esempio, si può specificare che il 7% dei corrispettivi pagati rappresenta per il 3% diritti di brevetto, per il 2% il know how per la commercializzazione e per il 2% l'uso del marchio di fabbrica. Più spesso, però, la base della ripartizione non può essere trovata in questa maniera. I rispettivi valori dei diritti e del know how possono essere stabiliti a volte valutando la parte di know how trasferito e messo a profitto e detraendo la relativa somma dall'importo totale dei corrispettivi pagati o da pagare.*
17. *Anche in risposta ad una richiesta congiunta dell'importatore e della dogana lo stesso concessionario della licenza può essere in grado di indicare una ripartizione appropriata basata sui calcoli da lui stesso effettuati.*
18. *Inoltre, l'esame della corrispondenza intercorsa tra concessionari della licenza e beneficiari della stessa, dei rapporti d'ufficio interni sui negoziati che hanno preceduto l'approntamento dell'accordo di licenza o la discussione con uno dei negoziatori dell'accordo di licenza fornirà spesso la*

base per procedere a tale ripartizione nei casi in cui, a prima vista, la ripartizione stessa non apparrebbe possibile.

⇒ **in misura percentuale sul ricavo lordo di vendita.**

Come nel caso precedente, anche qui la *royalty* non può essere predeterminata al momento dell'importazione della merce, potendo, invece, essere quantificata solo in un momento successivo. Ma proprio le modalità di calcolo costituiscono il principale momento di differenza rispetto all'ipotesi sopra vista: se là, infatti, deve essere preso in considerazione il fatturato lordo di vendita, qui, invece, la *royalty* viene calcolata sul "ricavo lordo di vendita".

La differenza terminologica esprime un concetto completamente diverso: in linea generale, infatti, si può affermare che il "ricavo lordo di vendita" sia costituito dalla differenza fra il ricavo di vendita (al netto delle imposte) ed il costo di acquisto (sempre al netto delle imposte deducibili ma al loro di quelle indeducibili costituenti costo puro e semplice) della merce importata e per la quale viene richiesto il pagamento della *royalty*.

Nondimeno, è di cruciale importanza operare un attento esame dei diversi contratti di licenza in quanto, sovente, il termine sopraddetto viene utilizzato in modo improprio per indicare entità economiche che differiscono (ed anche di molto) rispetto a quanto sopra indicato o che si avvicinano, fino a quasi confondersi con esso, al concetto di "ricavo netto di vendita";

⇒ **in misura percentuale sul ricavo netto di vendita.**

Questa particolare modalità di calcolo differisce dalla precedente per il fatto che la base imponibile è sì costituita dalla differenza fra il ricavo di vendita (al netto delle imposte) ed il costo di acquisto (sempre al netto delle imposte deducibili ma al loro di quelle indeducibili) della merce, ma il risultato di tale operazione algebrica deve essere ulteriormente "depurato" di una quota proporzionalmente adeguata dei costi fissi aziendali e, in particolare, della parte concernente la commercializzazione dello specifico prodotto per il quale vengono corrisposte le *royalty*.

La corretta determinazione della base imponibile è dunque un'operazione di estrema complessità che, salvi i casi in cui il l'acquirente/importatore sia concessionario esclusivo di un determinato marchio o prodotto soggetto a privativa industriale (nel qual caso, infatti, tutti i costi aziendali si intendono riferiti a tale prodotto), può essere resa possibile solo grazie ad un sistema di contabilità economica articolato per "centri di costo";

⇒ **in misura fissa indipendentemente dal volume o dal valore della merce importata o venduta o del ricavo lordo o netto di vendita.**

Talvolta, i contratti di licenza prevedono il pagamento di una *royalty* di importo fisso ed invariabile, non collegata al volume della merce importata o venduta o agli altri elementi sopra brevemente descritti. Non vi è alcun dubbio, in tali casi, che pur sempre di *royalty* si tratti posto che, infatti, al suo effettivo pagamento è subordinata la legittimità dell'uso dei

marchi o degli altri diritti di proprietà intellettuale riconducibili al titolare e dei quali l'importatore fa uso.

Le modalità di calcolo e pagamento delle royalty non incidono in alcun modo sulle condizioni richieste per il loro assoggettamento ad imposizione di confine: anche quelle corrisposte in rate periodiche posticipate, se risultano integrate le condizioni previste dal legislatore (e di cui si farà tra poco cenno), sono colpite da imposizione fiscale di confine. Incidono invece, come meglio vedremo nel prosieguo, sulle “modalità” per mezzo delle quali può essere assolta l'obbligazione tributaria loro connessa.

Infatti:

- se la royalty viene corrisposta contestualmente al prezzo di acquisto del bene o comunque prima della presentazione della dichiarazione doganale di importazione, il suo importo è già *certus an et quantum* e, quindi, può essere compreso nel valore imponibile⁶;
- se, invece, è determinata o corrisposta in un momento successivo, l'importatore dovrebbe effettuare una “ripartizione” del suo ammontare fra le diverse dichiarazioni doganali presentate in un determinato periodo temporale e richiedere la loro revisione a posteriori o, in alternativa, dovrebbe richiedere all'Ufficio delle Dogane competente in ragione del luogo di importazione l'adozione di un criterio adeguato e specifico per l'individuazione di una quota parte di royalty da sommare, di volta in volta, al valore di transazione così come previsto dall'art. 156-bis D.A.C.

La terza soluzione possibile, quella della “dichiarazione incompleta”, non pare invero procedibile vista l'estrema complessità che ne deriverebbe in ordine alla gestione della posizione fiscale del contribuente.

Nella pratica operativa, purtroppo, ciò non accade e, in sede di accesso, è quanto mai frequente, per il funzionario tributario, imbattersi in fatture relative a *royalty* solo annotate sul registro di cui all'art. 25 del d.P.R. 633/1972 con esposizione dell'I.V.A. debitoria (si noti: se il percettore del diritto di licenza è una società stabilita in Italia) o, addirittura, senza esposizione dell'imposta sul presupposto (errato) che si tratti di prestazioni carenti del requisito della territorialità. In detti casi, la semplice annotazione della fattura sul registro delle fatture passive non determina un corretto assolvimento dell'imposizione fiscale, nemmeno nei casi in cui l'I.V.A. sia stata effettivamente esposta in fattura. Facendo richiamo ai principi indicati dalla circolare 16D/2006 (seppure relativa ai depositi I.V.A.), in questi casi il funzionario deve procedere ad una revisione *ex officio* della dichiarazione incrementando il valore imponibile di un importo pari alle *royalty* corrisposte ed assoggettando tale maggiore importo ad imposizione di confine, indipendentemente dal fatto che l'I.V.A. sia stata (o meno) esposta nella fattura annotata sui registri contabili dell'importatore.

⁶ I diritti di licenza devono essere esposti nel campo 45 della dichiarazione doganale.

Le specifiche condizioni previste dal legislatore comunitario per l'assoggettamento ad imposizione di confine delle royalty.

Ai fini dell'imposizione di confine delle royalty, è necessario operare una *summa divisio* a seconda della tipologia di diritto licenziato: la disciplina positiva, infatti, varia – e sensibilmente – a seconda che oggetto di licenza sia un marchio o un altro diritto di proprietà intellettuale (brevetto, modello ornamentale, diritto d'autore, privativa sulle nuove varietà vegetali, semplice *know how* etc). Alcune disposizioni, in ogni caso, sono “trasversali” e dunque trovano applicano indipendentemente dalla tipologia di diritto di proprietà intellettuale di volta in volta considerata.

Il già più volte citato art. 29 §. 1 C.D.C. dispone che “*il valore in dogana delle merci importate è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità, previa eventuale rettifica ai sensi degli artt. 32 e 33 ...omissis...*”.

L'art. 32 C.D.C. § 1 C.D.C., a sua volta, dispone che “*per determinare il valore in dogana ai sensi dell'art. 29 si addizionano, al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate: a) i seguenti elementi, nella misura in cui sono a carico del compratore ma non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci: ...omissis... c) i **corrispettivi ed i diritti di licenza** relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare, dimettente o indirettamente, **come condizione della vendita delle merci da valutare**, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare ...omissis...*”.

L'art. 157 § 1 D.A.C., a sua volta, chiarisce che “*per corrispettivi e diritti di licenza si intende, in particolare, il pagamento per l'uso dei diritti inerenti: - alla fabbricazione delle merci importate (in particolare, brevetti, progetti, modelli e know how per la fabbricazione⁷); - alla vendita per l'esportazione della merce importata (in particolare marchi commerciali o di fabbrica e modelli depositati); - all'impiego ed alla rivendita delle merci importate (in particolare, diritti d'autore e procedimento di produzione incorporati in modo inscindibile nelle merci importate)*”.

Il termine "corrispettivi e diritti di licenza" di cui all'art. 32 § 1 lett. c) C.D.C. e 157 § 1 D.A.C. è definito nelle note interpretative del D.A.C. ed, in particolare, dall'Allegato 23 alle D.A.C..

Una specifica definizione si trova anche nell'art. 12 § 2 del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio del 1977, per la quale con tali

⁷ Come indicato nel § 12 del commento OCSE all'art. 12 del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio del 1977, per “know how” si intendono “tutte le informazioni tecniche non divulgate, che si prestano o no ad essere brevettate e che sono necessarie per la riproduzione industriale di un prodotto o di un processo, direttamente e nelle stesse condizioni; considerato che il <know how> è frutto dell'esperienza, esso rappresenta ciò che il fabbricante non può desumere dal semplice esame del prodotto e dalla mera conoscenza del progresso tecnico.”

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**"

Già dalla lettura di tali disposizione si possono evincere alcuni "punti cardine":

1. in primo luogo, la rettifica "in aumento" del valore imponibile, **può essere operata nel solo caso in cui i diritti di licenza siano corrisposti dall'acquirente/importatore**. Qualora questi vengano corrisposti direttamente dal venditore⁸ o da un soggetto terzo rispetto all'operazione commerciale, infatti, non risulta soddisfatta la specifica condizione di cui all'art. 32 § 1 lett. c) C.D.C. e, pertanto, non può essere operata alcuna rettifica;
2. in secondo luogo, la rettifica "in aumento" è subordinata al fatto che la royalty **non sia già stata compresa nel valore di transazione**, *id est*, in sostanza, che non sia già stata pagata dal compratore, anche se in forma surrettizia, unitamente al corrispettivo di acquisto della merce.

In una simile ipotesi, il nuovo assoggettamento ad imposizione di confine del diritto di licenza corrisposto costituirebbe una illecita doppia tassazione, cosa alla quale l'ordinamento comunitario ha ormai da lungo tempo dimostrato una particolare allergia.

Ai fini dell'imposizione, pertanto, è necessario operare un'attenta analisi della fattura di vendita ricevuta dall'importatore e del contratto di licenza di cui è parte al fine di verificare se, nella prima, è fatta espressa menzione del fatto che l'importo fatturato è da intendere già comprensivo della *royalty* e se, soprattutto, tale menzione è compatibile con il contratto di licenza di cui l'importatore è parte.

Non è circostanza rara, infatti, che questo si accordi con il suo fornitore – solitamente un operatore economico straniero come tale poco interessato alla corretta applicazione del diritto doganale all'interno dell'Unione Europea – il quale fa espressa menzione sulla fattura di vendita della già avvenuta corresponsione della *royalty*: ebbene, se dall'esame del contratto di licenza emerge con chiarezza che i diritti di licenza non sono già compresi nel prezzo di vendita (perché, ad esempio, vengono calcolati sul numero di pezzi importati e non riesportati o sul fatturato lordo o sul ricavo lordo o sul ricavo netto, ossia secondo modalità per le quali è assolutamente impossibile che al momento della vendita da parte del fornitore extracomunitario sia possibile determinare l'esatta incidenza del diritto di licenza), potrebbe profilarsi una responsabilità penale per falso

⁸ Vi è però da dire che, in un caso simile, seppur non assoggettati ad imposizione fiscale in quanto royalty, gli importi pagati a tale titolo dal venditore vengono normalmente da questi ricompresi nel prezzo di vendita del prodotto e, pertanto, comunque il loro importo viene – seppure in via indiretta – assoggettato ad imposizione fiscale di confine.

ideologico ex art. 483 c.p. (o, secondo taluna giurisprudenza, per dolosa induzione in errore di pubblico ufficiale, ex artt. 48 e 479 c.p.) e contrabbando aggravato ex artt. 292 e 295 c. 2 lett. c) T.U.L.D. a carico dell'acquirente/importatore con la conseguente assoggettabilità a sequestro preventivo della merce, provvedimento quest'ultimo adottabile anche in via d'urgenza dalla P.G. ai sensi dell'art. 321 c. 3-bis c.p.p..

Una ulteriore condizione "negativa" per l'assoggettamento ad imposizione delle *royalty* è dettata dall'art. 33 § 1 lett.d) C.D.C., per il quale "*sempre che essi siano distinti dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, il valore in dogana non comprende i seguenti elementi: ...omissis... d) le spese relative al diritto di riproduzione nella Comunità delle merci importate*".

Tale disposizione trova applicazione puntuale nell'art. 158 § 3 D.A.C. in forza del quale "*se i corrispettivi ed i diritti di licenza si riferiscono in parte alle merci importate ed in parte ad altri elementi o componenti aggiuntivi alle merci successivamente alla loro importazione oppure ad attività o servizi svolti successivamente all'importazione, si effettua l'opportuna ripartizione basandosi solo su dati oggettivi e quantificabili, in conformità della nota interpretativa figurante nell'allegato 23 e relativa all'art. 32 § 2 del codice*".

In buona sostanza, i diritti di licenza correlativi ad attività o migliorie dei prodotti importati posti in essere successivamente alla loro introduzione sul territorio doganale comunitario non devono essere assoggettate ad imposizione di confine e, pertanto, qualora la *royalty* in quanto tale sia già compresa all'interno del valore di transazione e tali particolari "quote" di diritti di licenza siano "separatamente indicate" (vedi oltre) le stesse potranno essere sottratte dal valore imponibile ex art. 33 C.D.C..

La riferibilità delle *royalty* alla merce importata.

Il già richiamato art. 32 C.D.C. § 1 C.D.C. dispone che "*si addizionano ...omissis... c) i corrispettivi ed i diritti di licenza **relativi alle merci da valutare** ...omissis...*".

A sua volta, l'art. 157 § 2 D.A.C. dispone che "*indipendentemente dai casi di cui all'art. 32 § 5 del codice, quando si determina il valore in dogana di merci importate in conformità alle disposizioni dell'articolo 29 del codice, **si deve aggiungere un corrispettivo o un diritto di licenza al prezzo effettivamente pagato o pagabile soltanto se tale pagamento: - si riferisce alle merci oggetto di valutazione; - costituisce una condizione di vendita delle merci in causa***".

L'assoggettamento ad imposizione di confine dei diritti di licenza, dunque, è subordinato alla condizione (da verificare positivamente sulla base delle pattuizioni negoziali esistenti) **che il suo pagamento si riferisca in modo diretto alle merci "oggetto di valutazione", ossia alle merci importate.** E evidente che, nel determinare se un dato

corrispettivo riguarda le merci da valutare, il punto principale non è costituito da come è calcolato il corrispettivo stesso, bensì dalla ragione per cui quest'ultimo è pagato, vale a dire concretamente quale contropartita spetta al beneficiario della licenza in cambio del pagamento effettuato.

A tale proposito, lo stesso legislatore comunitario sancisce una presunzione, peraltro *iuris tantum*, disponendo (art. 161 § 1 D.A.C.) che “quando il metodo di calcolo dell’ammontare di un corrispettivo o diritto di licenza si basa sul prezzo delle merci importate, salvo prova contraria si presume che il pagamento di tale corrispettivo o diritto si riferisca alle merci oggetto della valutazione”: il collegamento diretto fra l’importo della *royalty* ed il valore della merce importata (come accade in caso di *royalty* “a pezzo” importato o “a percentuale” sul valore di acquisto) determina, quindi, una *presumptio iuris tantum* di loro riferibilità alla merce importata. Nondimeno, il fatto che la *royalty* sia collegata ad elementi diversi rispetto al valore della merce importata **non determina alcuna presunzione di segno contrario**, stante quanto *expressis verbis* previsto dall’art. 161 § 2 D.A.C. (“tuttavia, il pagamento del corrispettivo o del diritto di licenza può riferirsi alle merci oggetto di valutazione quando l’ammontare di tale corrispettivo o diritto di licenza venga calcolato senza tenere conto del prezzo delle merci importate”).

Sul punto, interessante è l’esame del commento n. 3 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007) che così recita:

19. A norma dell'articolo 32, paragrafo 5, del Codice, non sono da aggiungere al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate i corrispettivi e i diritti di licenza che rappresentano:
- (a) le spese relative al diritto di riproduzione delle merci importate nella Comunità;
 - o
 - (b) i pagamenti effettuati dal compratore in contropartita del diritto di distribuzione e di rivendita delle merci importate se tali pagamenti non costituiscono una condizione della vendita per l'esportazione a destinazione della Comunità delle merci.

Il concetto è ribadito dalla previsione di cui all’art. 158 D.A.C. in forza della quale:

- ⇒ nel caso in cui le merci oggetto di importazione costituiscono solo un elemento ovvero un componente di merci fabbricate nell’Unione Europea, il diritto di licenza dovrà essere assoggettato ad imposizione fiscale di confine solo nel caso in cui si riferisca alle prime in quanto, in caso di contrario, la *royalty* sarebbe riferita ad un bene già prodotto nella Unione Europea e, dunque, potrebbe al più essere assoggettata ad I.V.A.;
- ⇒ nel caso in cui le merci vengono importate non assiemate o sono destinate a subire lavorazioni esclusivamente secondarie, le *royalty* eventualmente pagate per tali merci si considerano sicuramente ad essere riferibili.

Occorre dunque notare che se l'an del diritto di licenza deve essere direttamente collegato alle merci importate, lo stesso non vale per le modalità della sua quantificazione con la conseguenza che questa può essere calcolata anche sulla base di elementi del tutto estranei alla singola transazione commerciale e, addirittura, in misura fissa quale "corrispettivo di affiliazione".

Aspetti peculiari delle royalty corrisposte a fronte del diritto di importazione e commercializzazione di prodotti riportanti marchi aziendali.

Quanto sopra vale, in generale, per le royalty corrisposte a fronte di tutti i diritti di proprietà intellettuale indicati dall'art. 157 § 1 D.A.C., vista la chiara valenza generale di quanto disposto dal § 2 del medesimo articolo.

Per quanto riguarda, invece, più specificamente i **marchi aziendali**, o – per essere più precisi – i diritti di licenza corrisposti a fronte del diritto di importare e successivamente commercializzare prodotti riportanti marchi commerciali, la disposizione citata deve essere interpolata con quanto previsto dall'art. 159 D.A.C. in forza del quale *"al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate va aggiunto un corrispettivo o un diritto di licenza relativo al diritto di utilizzare un marchio commerciale o di fabbrica soltanto se: - il corrispettivo del diritto di licenza si riferisce a merci rivendute tali quali o formanti oggetto unicamente di lavorazioni secondarie successive all'importazione; - le merci sono commercializzate con il marchio di fabbrica, apposto prima o dopo l'importazione, per il quale si paga il corrispettivo o il diritto di licenza ...omissis..."*.

In sostanza, se la *royalty* viene corrisposta a fronte dell'utilizzo di un marchio aziendale (di fabbrica o commerciale), il suo assoggettamento ad imposizione di confine è subordinato alla positiva sussistenza di una duplice condizione:

1. anzitutto, **le merci devono essere rivendute tali quali ovvero essere oggetto solo di lavorazioni secondarie svolte in un momento successivo all'importazione.**

Pertanto, allorché, successivamente alla loro importazione, vengono fatte oggetto di lavorazioni "non secondarie", la royalty corrisposta in relazione alla loro importazione non deve essere assoggettata ad imposizione di confine e, se distintamente indicata nella fattura di acquisto, deve essere dedotta dal valore di transazione ai fini della determinazione del valore imponibile (sempre a condizione che, ovviamente, di tale deduzione ne venga fatta debita indicazione nel modello DV.1).

La nozione di "lavorazioni secondarie" non è indicata dal legislatore e vi è quindi un notevole dubbio in ordine alle operazioni che possono essere fatte rientrare in tale nozione. Personalmente, ritengo che tali possano essere considerate tutte quelle lavorazioni il cui fine sia il mero mantenimento dell'efficienza originaria o delle condizioni originarie del prodotto importato (come potrebbero essere, per esempio, le operazioni di ingrassaggio della tomaia

in pelle di calzature di particolare pregio ovvero il condizionamento all'interno delle confezioni di minuta vendita dei capi di abbigliamento *griffati* acquistati dall'estero);

2. in secondo luogo, **le merci devono essere commercializzate con il marchio per il quale viene corrisposta la royalty.**

Si tratta di una logica conseguenza della condizione precedente: se è vero che il diritto di licenza è corrisposto a fronte dell'acquisizione del diritto di importare ed immettere sul mercato un bene individuato da un preciso marchio aziendale (in considerazione della sua maggiore "attrattività" sul consumatore finale), la sua rimozione prima della commercializzazione determina il venir meno della sua efficacia distintiva e, pertanto, elide la ragione principale di pagamento la royalty stessa.

Come detto, il legislatore pone come condizione il fatto che la merce sia commercializzata con il marchio di fabbrica per il quale è stata pagata la royalty. E' però pratica commerciale diffusa che nella successiva rivendita dei beni importati, il trader apponga sul bene anche il proprio marchio senza rimuovere quello di fabbrica: tale eventualità non fa venire meno il presupposto d'imposizione sopra visto, posto che la merce viene comunque commercializzata (anche) con il suo marchio di fabbrica.

Il pagamento della royalty come "condizione di vendita"

L'ultima delle condizioni prescritte per l'assoggettamento ad imposizione di confine dei diritti di licenza è la loro qualificazione in termini di "condizione di vendita". Il già più volte citato art. 32 § 1 cit. dispone che "*si addizionano ...omissis... c) i corrispettivi ed i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare, dimettente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare ...omissis...*". L'art. 157 § 2 D.A.C. dispone che "*indipendentemente dai casi di cui all'art. 32 § 5 del codice, quando si determina il valore in dogana di merci importate in conformità alle disposizioni dell'articolo 29 del codice, si deve aggiungere un corrispettivo o un diritto di licenza al prezzo effettivamente pagato o pagabile soltanto se tale pagamento: ...omissis... - costituisce una condizione di vendita delle merci in causa". Tale disposizione, a sua volta, fa *pendant* con quanto previsto dall'art. 160 D.A.C. in forza del quale "*qualora l'acquirente paghi un corrispettivo o un diritto di licenza ad un terzo, le condizioni previste dall'art. 157 c. 2 si considerano soddisfatte solo se il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento*".*

L'art. 159 § 1 D.A.C., che come abbiamo si applica ai soli diritti di licenza corrisposte a fronte dell'utilizzo di **marchi aziendali**, statuisce che "*al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate va aggiunto un corrispettivo o diritto di licenza ...omissis... soltanto se: ...omissis... - l'acquirente non è libero di ottenere tali merci da altri fornitori non legati al venditore".*

La disposizione testé richiamata ha un chiaro valore di specialità rispetto al *genus* costituito dall'insieme delle disposizioni codicistiche in materia di imposizione fiscale dei diritti di licenza e, pertanto, non può trovare applicazione analogica al di là dei casi dalla medesima previsti ossia, in buona sostanza, **non può trovare applicazione al di là dei diritti di licenza corrisposti in relazione a marchi aziendali**. Tale conclusione è corroborata da quanto indicato nella nota prot. 54211RU del 24/05/2013 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli – Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti nonché nella TAXUD/835267/2010 rev. 3 del 17/11/2011 laddove si legge che *“per quanto riguarda la relazione tra gli articoli 159 e 160 delle D.A.C., nella fattispecie si deve rilevare che si applica un trattamento diverso (cioè norme specifiche) per i diritti relativi all'uso dei marchi, rispetto a quelli derivanti da altri tipi di accordi di licenza. Per i soli marchi di fabbrica, l'art. 159 stabilisce tre condizioni supplementari per l'inclusione dei relativi canoni nel valore in dogana. Tale disposizione non si applica a tutti gli altri tipi di accordi di licenza. D'altra parte, in uno scenario a tre parti, come descritto nell'art. 160, le condizioni previste dall'art. 157 § 2 per i diritti di licenza da includere nel valore in dogana sono considerate soddisfatte solo quando il pagamento è richiesto dal venditore o da una persona a lui legata. Tuttavia, la regola di cui all'art. 160 non deve essere considerata come superamento della *lex specialis* di cui all'art. 159”*

In sostanza, per tutti i tipi di diritti di licenza è previsto che l'assoggettamento ad imposizione di confine sia subordinato alla positiva dimostrazione che il loro pagamento si riferisca alle merci oggetto di valutazione e costituisca una “condizione di vendita” (cfr. art. 157 § 2 cit.); **per i soli marchi aziendali**, oltre alla riferibilità della royalty alle merci oggetto di valutazione, è richiesta la prova dell'esistenza delle condizioni di cui all'art. 159 cit..

Ai fini dell'analisi della “condizione di vendita”, occorre tenere ben distinte le due ipotesi. In particolare,

1. per quanto riguarda **le royalty corrisposte a fronte della licenza di importazione ed uso di diritti di proprietà intellettuale DIVERSI dai marchi aziendali**, se è vero che il legislatore comunitario richiede la sussistenza del vincolo condizionale (combinato disposto dell'art. 157 § 2 secondo alinea e 160 D.A.C.), è altresì vero che non risulta da nessuna parte debba trattarsi di una condizione esplicita contenuta nel contratto di acquisto della merce.

E' pertanto possibile che tale condizione:

- ⇒ non abbia forma scritta ma sia una implicita nell'accordo negoziale, sovente concluso *per facta concludentia*, fra acquirente e venditore.

Nel commercio internazionale, frequente è il caso in cui l'importatore decide di effettuare un acquisto dopo averne visionato un solo campione di merce, magari inviato tramite corriere espresso aereo, o, addirittura, a seguito di un semplice accesso da remoto sul sito internet del produttore.

In tali casi, il contratto di vendita – ammesso che abbia forma scritta – è sovente costituito da una semplice *e-mail* di ordine o, in taluni casi, da un “*purchase order*” riportante alcune condizioni negoziali “minime” (quantità acquistata, tipologia di merce, condizioni di resa, termini di consegna etc.) prestabilite direttamente dal venditore.

A questo riguardo, di fondamentale importanza è il commento n. 3 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007) in forza del quale:

12. *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. **La condizione può essere esplicita o implicita.** Nella maggior parte dei casi viene specificato nell'accordo di licenza se la vendita delle merci importate sia subordinata o no al pagamento di un corrispettivo o di un diritto di licenza. Tuttavia, non è essenziale che questo sia così specificato.*

⇒ seppure inserita in un vero e proprio contratto avente forma scritta, non sia materialmente citata in esso ma ne sia comunque presupposta.

A sommo parere di chi scrive, la corresponsione del diritto di licenza è, in questo caso, una evidente condizione implicita del contratto: in sua assenza, infatti, non trovandosi in posizione di liceità la merce – ed integrando pertanto il suo acquisto almeno il reato di cui all'art. 474 (o 517-ter) c.p. – il contratto di acquisto avrebbe oggetto illecito e, come tale, dovrebbe essere considerato nullo.

Ancora, l'art. 160 D.A.C. prevede che **il pagamento del corrispettivo o del diritto di licenza sia richiesto dal venditore “o da persona ad esso legata”**. La previsione alternativa è di notevole importanza in quanto nella maggior parte dei casi i diritti di licenza non vengono corrisposti dall'acquirente/importatore al venditore/esportatore ma, bensì, dal primo al terzo/titolare dei diritti di proprietà intellettuale conglobati nel bene acquistato/importato.

Conseguentemente, nella quasi totalità dei casi l'acquirente/importatore conclude il contratto di licenza non con il venditore/esportatore ma direttamente con il titolare del diritto di proprietà intellettuale al quale viene, direttamente o indirettamente, versato il corrispettivo della royalty.

A tale proposito, è utile sottolineare come l'art. 162 D.A.C. dispone che “*ai fini dell'applicazione dell'art. 32 § 1 lett. c) del codice, è irrilevante il paese di residenza del beneficiario del pagamento del corrispettivo o del diritto di licenza*”.

Tornando per un attimo alla nozione di “condizione di vendita” (cfr. art. 157 § 2 secondo alinea D.A.C.) questa può consistere in una specifica condizione negoziale prevista dal contratto intercorrente fra l'acquirente/importatore ed il suo fornitore/esportatore, **ma può**

anche essere contenuta nel contratto di licenza intercorrente fra l'acquirente/importatore ed il terzo/titolare del diritto di proprietà intellettuale.

Deve ovviamente trattarsi di una condizione effettiva idonea a fare apparire il materiale pagamento della royalty non tanto e non solo quale condizione di liceità dell'importazione, ma anche quale ragione della scelta, da parte dell'acquirente (importatore) di un ben determinato fornitore (esportatore).

A questo riguardo, il già citato commento n. 3 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007) così recita:

13. **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** (si confronti al riguardo l'articolo 160 delle Disposizioni d'applicazione). Si può considerare che il venditore o una persona a lui legata abbiano chiesto all'acquirente di effettuare il pagamento quando, ad esempio, in un gruppo multinazionale le merci vengono acquistate da un membro del gruppo e il corrispettivo deve essere versato ad un altro membro dello stesso gruppo. È da considerare uguale il caso in cui il venditore sia il beneficiario di una licenza del destinatario del corrispettivo il quale, a sua volta, controlla le condizioni di vendita.

La circolare n. 21/D del 30/11/2012 (prot. n. 136017RU) dell'Agenzia delle Dogane – Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti dell'Agenzia delle Dogane ha, al riguardo, opportunamente suddiviso l'ipotesi in cui:

- ⇒ le parti del contratto di compravendita coincidono con quelle dell'accordo di licenza (c.d. **scenario a due parti**), nel quale è evidente che il pagamento del diritto di licenza costituisce condizione della vendita e, dunque, deve essere assoggettato ad imposizione di confine, ovviamente qualora siano soddisfatte le condizioni di cui all'art. 158 cit.;
- ⇒ le parti del contratto di compravendita non siano le stesse dell'accordo di licenza (c.d. **scenario a tre parti**), così come espressamente previsto dall'art. 160 D.A.C. in forza del quale *“qualora l'acquirente paghi un corrispettivo o un diritto di licenza ad un terzo, le condizioni previste ... si considerano soddisfatte solo se il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare il pagamento”*.

Al di fuori dell'ipotesi in cui il soggetto a cui viene corrisposto il diritto di licenza eserciti un effettivo potere di controllo come definito dall'art. 143 D.A.C. (anche interpretato alla luce del quattordicesimo punto dell'Allegato 23 alle D.A.C.) sul soggetto venditore/esportatore, in cui la condizione prevista dall'art. 160 cit. risulta *de plano*

integrata, la verifica della sussistenza del presupposto di imposizione non è oggettivamente cosa facile.

Sul punto, la TAXUD/800/2002 è stata di recente modificata. In particolare, il precedente testo del commento n. 24 (nella versione italiana del 2007) così recitava:

“Di norma, quando i diritti di licenza sono versati a una parte che esercita un controllo diretto della produzione e della vendita dei prodotti, o un controllo indiretto sul produttore, tali pagamenti possono essere considerati come una condizione per la vendita, anche se l’obbligazione nei confronti del detentore della licenza non fa capo al venditore, ma al compratore.

I seguenti elementi dovrebbero poter dimostrare che il concessore di licenza esercita, direttamente o indirettamente, un controllo sul produttore sufficiente per ritenere che il pagamento dei diritti costituisca una condizione della vendita all’esportazione:

a) elementi relativi al prodotto quali:

- il prodotto fabbricato è specifico del concessore di licenza (concezione e marchio);*
- le caratteristiche del prodotto e la tecnologia utilizzata sono stabilite dal concessore di licenza;*

b) elementi relativi al produttore quali:

- il concessore di licenza sceglie il produttore e lo impone all’acquirente;*
- esiste un contratto diretto di produzione tra il concessore di licenza e il venditore.*

c) elementi relativi al controllo effettivamente esercitato dal concessore di licenza quali:

- il concessore di licenza esercita, direttamente o indirettamente, un controllo di fatto sul produttore (centri di produzione e/o metodi di produzione);*
- il concessore di licenza esercita, direttamente o indirettamente, un controllo di fatto sulla logistica e la consegna delle merci al compratore.*

Ciascuno di questi elementi non costituisce di per sé una condizione di vendita; tuttavia, la combinazione di alcuni di questi elementi tende a dimostrare che il pagamento dei diritti di licenza costituisce effettivamente una condizione di vendita anche in mancanza di un legame ai sensi dell’articolo 143 delle disposizioni d’applicazione del codice doganale comunitario”.

Disciplina sicuramente di non facile applicazione e, *prima facie*, non particolarmente ben collegata alle disposizioni codicistiche. Nella versione del 2007 della TAXUD/2002, il commento n. 24 è stato abrogato ed integralmente sostituito dal novellato commento n. 11 che, sul punto, così dispone:

Anche se l'effettivo contratto di vendita concluso tra l'acquirente e il venditore non richiede esplicitamente che l'acquirente effettui il pagamento dei corrispettivi, il pagamento potrebbe essere una condizione implicita di vendita, se l'acquirente non fosse in grado di acquistare le merci dal venditore e se quest'ultimo non fosse disposto a venderle se l'acquirente non paga il corrispettivo al titolare della licenza. Ai sensi dell'articolo 160 delle DAC "qualora l'acquirente paghi un corrispettivo o un diritto di licenza a un terzo, le condizioni previste dall'articolo 157, paragrafo 2, si considerano soddisfatte solo se il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento".

Nel contesto dell'articolo 160 delle DAC quando i corrispettivi sono **pagati a un terzo che esercita direttamente o indirettamente il controllo sul produttore** (e si possa pertanto concludere che le parti sono legate ai sensi dell'articolo 143 delle DAC), **in tal caso tali pagamenti sono considerati una condizione di vendita.**

Ai sensi dell'allegato 23 delle DAC – Note interpretative in materia di valore in dogana all'articolo 143, paragrafo 1, lettera e) "si considera che una persona ne controlli un'altra quando la prima sia in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un potere di costrizione o di orientamento sulla seconda."

Per determinare la presenza di un controllo devono essere esaminati i seguenti elementi:

- il licenziante sceglie il produttore e lo impone all'acquirente;
- esiste un contratto diretto di produzione tra il licenziante e il venditore;
- il licenziante esercita, direttamente o indirettamente, un controllo di fatto sulla produzione (per quanto attiene ai centri di produzione e/o ai metodi di produzione);
- il licenziante esercita, direttamente o indirettamente, un controllo di fatto sulla logistica e sulla consegna delle merci all'acquirente;
- il licenziante decide a chi il produttore può vendere le merci o impone delle restrizioni per quanto concerne i potenziali acquirenti;
- il licenziante fissa le condizioni del prezzo al quale il produttore/venditore vende le proprie merci o il prezzo al quale l'importatore/l'acquirente rivende le merci;
- il licenziante ha il diritto di esaminare la contabilità del produttore o dell'acquirente;
- il licenziante sceglie i metodi di produzione da utilizzare/fornisce dei modelli ecc.
- il licenziante sceglie/limita i fornitori dei materiali/componenti;
- il licenziante limita le quantità che il produttore può produrre;

- *il licenziante non autorizza l'acquirente a comprare direttamente dal produttore, ma attraverso il titolare del marchio (licenziante) che potrebbe agire anche come agente di acquisto dell'importatore;*
- *il produttore non è autorizzato a produrre prodotti concorrenti (privi di licenza) in assenza del consenso del licenziante;*
- *e merci fabbricate sono specifiche del licenziante (cioè nella loro concezione/nel loro design e con riguardo al marchio di fabbrica);*
- *e caratteristiche delle merci e la tecnologia utilizzata sono definite dal licenziante.*

Una combinazione di questi indicatori, che va al di là dei semplici controlli di qualità del licenziante, dimostra che esiste una relazione nel senso di cui all'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), delle DAC e che quindi il pagamento del corrispettivo sarebbe una condizione di vendita ai sensi dell'articolo 160 delle DAC.

Occorre anche notare che, in alcuni casi, possono esistere anche altri tipi di indicatori. È necessario anche sottolineare che determinati indicatori hanno un peso maggiore e dimostrano con più forza di altri che il licenziante esercita un potere di costrizione o di orientamento sul produttore/venditore e potrebbero pertanto costituire essi stessi una condizione di vendita.

Rispetto alla versione precedente, il novellato testo del commento n. 11 ha il pregio di fare ricadere gli elementi la cui sussistenza consente di accertare la presenza della "condizione di vendita" nell'ambito della condizione di collegamento o controllo di cui all'art. 143 D.A.C. secondo l'interpretazione – onestamente molto lata – che ne dà il quattordicesimo punto dell'Allegato 23 alle D.A.C..

Sul punto, la già citata circolare n. 21D/2012 dispone che *"ai fini della determinazione dell'inclusione delle royalty nel valore in dogana, è quindi imprescindibile definire l'esatta natura del rapporto tra licenziante e compratore, ovvero tra licenziante e produttore terzo e, laddove non ricorrano le condizioni definite all'art. 143 cit., è altrettanto indispensabile verificare se il primo è in grado di esercitare comunque, di fatto, il concreto "potere di costrizione ed orientamento" di cui al predetto Allegato 23 delle D.A.C.. Tale potere di costrizione e orientamento serve sostanzialmente ad impedire al produttore di vendere le merci se il compratore non paga le royalty... Se il contratto di vendita concluso tra il venditore e l'acquirente dovesse tacere al riguardo, nondimeno potrebbero desumersi, dalle clausole contrattuali (o anche dell'accordo di licenza) condizioni di vendita implicite, in quanto attribuenti al licenziante un potere di controllo sul produttore o sulla produzione che vada oltre il mero controllo di qualità".*

2. per quanto concerne, invece, **le royalty corrisposte a fronte della licenza di importazione DI MARCHI AZIENDALI**, la situazione è leggermente diversa rispetto a quella sopra indicata in quanto l'art. 159 D.A.C. pone quale condizione che **“l'acquirente non [sia] libero di ottenere tali merci da altri fornitori non legati al venditore”**.

Come già sopra detto, tale disposizione si pone in rapporto di specialità rispetto a quella “generale” di cui all'art. 157 § 2 secondo alinea D.A.C. che, quindi, non trova applicazione al caso di specie. Si potrebbe quindi essere portati a pensare che i principi che determinano l'imposizione dei diritti di licenza corrisposti a fronte del diritto di uso di marchi aziendali siano ontologicamente diversi rispetto a quelli applicabili in caso di altri diritti di proprietà intellettuale. In realtà, così non è e, per una più completa disamina della situazione e per una sua più completa comprensione, è necessario svolgere un'attenta esegesi dell'art. 159 cit. onde verificare se e quando la condizione *de qua* risulta integrata.

Cosa intende esattamente il legislatore comunitario per “impossibilità di ottenere le medesime merci da un altro fornitore non legato al venditore”? L'impossibilità cui viene fatto riferimento sembra essere di carattere eminentemente negoziale più che giuridico, con la conseguenza che, per la sua esistenza, occorre avere riguardo ai vincoli negoziali sussistenti fra fornitore ed acquirente e fra quest'ultimo ed il titolare del marchio aziendale di cui viene concesso l'uso.

Sul punto, qualche utile chiarimento è fornito, oltre che dalla giurisprudenza alla quale verrà fatto successivamente richiamo, dalla già citata circolare n. 21/D del 30/12/2012 dell'Agazia delle Dogane laddove viene fatto riferimento a quanto previsto dal Commentario n. 25.1 del 2011 della World Customs Organization per quale, affinché il pagamento di un diritto di licenza possa essere considerato condizione di vendita, possono essere presi in considerazione i seguenti fattori:

- ⇒ l'esistenza di un riferimento al pagamento stesso nei contratti di vendita o nei documenti ad esso correlati;
- ⇒ l'esistenza di un riferimento alla vendita delle merci all'interno dell'accordo di licenza;
- ⇒ la previsione, nell'accordo di licenza o nel contratto di vendita, della risoluzione di quest'ultimo negozio quale conseguenza di un inadempimento delle clausole contrattuali dell'accordo di licenza a causa del mancato pagamento dei relativi diritti al licenziante da parte dell'acquirente;
- ⇒ l'inserimento, all'interno dell'accordo di licenza, di una clausola che stabilisca, in caso di mancato pagamento del corrispettivo, il divieto per il produttore di produrre e vendere all'importatore i beni che incorporano la proprietà intellettuale del licenziante;
- ⇒ l'inserimento, nell'accordo di licenza, di clausole che consentano al licenziante di gestire la produzione o la vendita tra il produttore e l'importatore (vendita per l'esportazione verso il Paese di importazione) al di là del mero controllo di qualità.

Ulteriori utili indizi possono essere evinti dal già citato commento n. 11 della TAXUD/800/2002 (nella versione italiana del 2007), laddove vengono elencati una serie di “**indicatori**” la cui presenza deve essere valutata al fine di stabilire l’esistenza di un controllo di fatto che possa comportare l’inclusione o meno nel valore in dogana del diritto di licenza corrisposto al titolare del diritto di proprietà intellettuale (vedi supra).

E’ comunque da ribadire che ciascuno di tali “indicatori” non costituisce, di per sé solo, condizione di vendita. Tuttavia, una loro combinazione, che vada comunque al di là del semplice controllo di qualità sulle merci incorporanti i diritti di proprietà intellettuale oggetto di licenza, dimostra l’esistenza di una relazione rilevante ai sensi dell’art. 143 § 1 lett. e) D.A.C. e, pertanto, determina l’assoggettamento al pagamento dei corrispettivi pagati a fronte della possibilità di fare uso dei detti diritti di proprietà intellettuale.

Come sottolineato nel commento richiamato, *“in alcuni casi possono esistere altri tipi di indicatori” e “determinati indicatori hanno un peso maggiore e dimostrano con più forza di altri che il licenziante esercita un potere di costrizione o di orientamento sul produttore/venditore e potrebbero pertanto costituire essi stessi una condizione di vendita”*.

In sostanza, l’elencazione fornita dalla TAXUD non costituisce un numero chiuso con la conseguenza che ogni ufficio doganale può prendere in considerazione anche altri elementi, diversi da quelli sopra elencati, a suo avviso significativi dell’esistenza del potere di “costrizione ed orientamento” di una parte sull’altra, purché tale scelta sia supportata da idonei indizi di prova in ordine all’effettiva esistenza di tale potere di etero direzione.

Come chiarito dalla già più volte citata circolare n. 21/D del 2012, sono da considerare alieni al mero controllo di qualità dei prodotti, e dunque possono essere considerati validi indicatori della situazione di controllo:

- ⇒ il potere di controllare, nel corso della lavorazione, l’adeguatezza della programmazione della produzione e degli ordini di acquisto dei materiali;
- ⇒ il potere di inibire al licenziatario o al suo incaricato qualsiasi forma di commercializzazione, distribuzione o vendita senza avere ricevuto la preventiva approvazione da parte del licenziante;
- ⇒ il potere di subordinare l’appalto, il subappalto, la concessione o la sub concessione, la delega o la subdelega a terzi della fabbricazione dei prodotti licenziati alla previa autorizzazione scritta del licenziante;
- ⇒ il potere di subordinare la vendita della merce all’approvazione scritta del licenziante di tutto l’Artwork, gli articoli, i comunicati stampa ed i materiali in ciascuna fase del loro sviluppo e della loro produzione nonché i campioni di pre-produzione;
- ⇒ il potere del licenziante di imporre il design degli articoli da importare.

Sussistendo tali pattuizioni negoziali, chiarisce la circolare, **è ragionevole presumere la sussistenza di una situazione di controllo di fatto del licenziante sul licenziatario che**

consenta al primo di imporre al secondo condizioni contrattuali eccedenti le normali condizioni commerciali.

Si può pertanto concludere che:

- ⇒ nel caso in cui il venditore sia anche il titolare del marchio, la *royalty* ad esso corrisposta deve essere assoggettata ad imposizione di confine;
- ⇒ nel caso in cui il contratto di licenza che lega l'acquirente/importatore con il titolare del marchio faccia riferimento all'obbligo di acquistare la merce da uno o più fornitori previamente determinati, *nulla quaestio* in quanto è evidente l'impossibilità negoziale "di ottenere tali merci da altri fornitori" e, pertanto, i corrispettivi pagati devono essere assoggettati ad imposizione di confine;
- ⇒ allorché il contratto esistente fra l'acquirente/importatore ed il titolare del diritto di proprietà intellettuale preveda un pregnante controllo, da parte di quest'ultimo, sulla produzione del bene (vedi *supra*), sussiste una impossibilità di fatto, per l'acquirente/importatore di ottenere il medesimo prodotto da un soggetto diverso rispetto al fornitore/esportatore e, pertanto, la condizione di imposizione appare pienamente integrata.

**La giurisprudenza di merito in materia di imposizione
di confine dei corrispettivi pagati per il diritto di
utilizzo di marchi o brevetti industriali.**

La giurisprudenza, fino ad oggi, si è pronunciata non troppe volte in materia di imponibilità fiscale in Dogana dei corrispettivi di diritti di licenza corrisposti a fronte del diritto di utilizzo del marchio di fabbrica e dei diritti di proprietà intellettuale, tanto che – ad oggi – non può ancora dirsi esistente un ben preciso indirizzo industriale.

Si nota, peraltro, che oggetto di dibattito giurisprudenziale sono sostanzialmente due elementi, entrambi importantissimi ai fini della risoluzione del quesito in ordine all'imponibilità di confine delle *royalty*: in primo luogo, l'effettiva sussistenza dei requisiti previsti per tale assoggettamento e sopra già meglio visti; in secondo luogo, la possibile duplicazione dell'I.V.A. a fronte di corrispettivi non assoggettati ad imposizione di confine ma comunque "calati" all'interno delle scritture contabili del soggetto che le paga a fronte di fatture esponenti I.V.A. da parte del soggetto emittente (ovvero tramite il c.d. *reverse charge*).

Per quanto riguarda il primo aspetto, di sicuro interesse è la sentenza n. 51/31/11 del 5/12/2010 della C.T.P. di Milano – Sezione XXXI⁹ pronunciata nella causa GIOCHI PREZIOSI

⁹ Il testo di detta sentenza sia sostanzialmente riprodotto dell'articolo di dottrina dal sottoscritto pubblicato sulle colonne della rivista giuridica informatica Altalex e dal quale è stato estratto il presente

S.p.A. e altri c. Ufficio delle Dogane di Milano 2 avente ad oggetto alcuni avvisi di rettifica emessi dalla dogana meneghina in relazione ad alcune operazioni di importazione di giocattoli da parte della GIOCHI PREZIOSI S.p.A. e per le quali, successivamente allo sdoganamento, si è proceduto alla revisione del valore imponibile includendo al suo interno anche le royalty corrisposte dall'importatore a soggetti terzi.

Si legge, nelle premesse in fatto, che:

“La Giochi Preziosi S.p.A. ha effettuato operazioni di importazione nel territorio dello Stato di merci provenienti dalla Repubblica Popolare Cinese, ivi fabbricate da fornitori locali e distribuite dalla Giochi Preziosi H.K. Ltd. (in seguito GPZ HK). Quest’ultima società svolge il ruolo di distributore dei prodotti dalla Cina all’Italia ed è controllata dalla ... Giochi Preziosi S.p.A.. Tutte le importazioni hanno avuto ad oggetto merci e prodotti commercializzati dalla società. La società non ha incluso le royalty nel valore in Dogana delle merci affermando di attenersi agli artt. 29 e 31 c. 1 lett. c) C.D.C. nonché agli artt. 143 § 1, 157 § 2, 160 § 1 ed all’allegato 23 delle disposizioni di attuazione delle D.A.C. ... in forza delle quali i diritti di licenza devono essere addizionati al prezzo delle merci solo nel caso in cui essi siano una condizione di vendita, ossia nel caso in cui il venditore delle merci o una persona ad esso legata ne impongano il pagamento all’acquirente ai fini dell’importazione. Condizione che, a parere del ricorrente, non si verifica nel caso di specie in quanto né la GPZ H.K. che svolte il ruolo di distributore dei prodotti in Italia né una persona ad essa legata obbliga la società al pagamento delle royalty. L’Ufficio invece asserisce che esistono tutti i presupposti per l’inclusione delle royalty nel prezzo dichiarato in Dogana, assumendo che tutti i licenziatari ai quali Giochi Preziosi S.p.A. corrisponde le royalty esercitano singolarmente e contestualmente il controllo di tipo indiretto sulla società GPZ H.K. per il tramite di Giochi Preziosi, rilevando che dai contratti di licenza stipulati da Giochi Preziosi S.p.A. con i numerosi soggetti titolari dei marchi emergerebbero elementi di fatto che evidenziano la presenza di un controllo diretto da parte dei licenzianti sulla società distributrice GPZ H.K.”.

Fin qui il presupposto di fatto. Di estremo interesse sono anche le considerazioni giuridiche svolte dalla medesima C.T.P. per giungere alla decisione che – lo si anticipa – è stata largamente favorevole all’Amministrazione. In particolare, la Commissione ha così deciso:

L’art. 32 c. 1 § 1 dispone che debbano essere aggiunti al valore in Dogana <i corrispettivi ed i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare>.

elaborato, seppure aggiornato sulla base delle risultanze della circolare 21/D del 2012 e della TAXUD/835267/2010 del 17/11/2011.

Il termine <corrispettivi e diritti di licenza> è definito nelle note interpretative dell'art. 32 § 1 lett. c) C.D.C. e nell'art. 157 § 1 delle disposizioni di applicazione.

Una definizione più globale si può trovare nell'art 12 § 2 dell'O.E.C.D. Model Double Taxation on Income and Capital (1997): <compensi di qualsiasi natura corrisposti per l'uso e la concessione in uso del diritto d'autore su opere letterarie, artistiche, 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 e la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche; o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale e scientifico [know how]>.

L'art. 32 c. 1 lett. c) C.D.C. individua le royalty come componenti aggiuntivi che, seppure non inclusi formalmente nel prezzo pagato o da pagare (art. 29) debbono essere considerati nella determinazione del valore in Dogana ed addizionati al prezzo effettivamente pagato o da pagare.

L'art. 157 § 2 D.A.C. stabilisce che i corrispettivi di licenza devono essere inclusi nel valore delle merci ai fini doganali soltanto se: a) si riferiscono in senso oggettivo alle merci oggetto della valutazione e b) se tale pagamento costituisce una condizione di vendita delle merci in causa.

L'art. 159 § 1 D.A.C. con riguardo alle royalty corrisposte a fronte dell'utilizzo di marchi aziendali **pone ulteriori condizioni che contestualmente devono esistere per includere le royalty nel valore in Dogana delle merci** ... A sua volta, l'art. 160 D.A.C. chiarisce che <qualora l'acquirente paghi un corrispettivo o un diritto di licenza ad un terzo, le condizioni previste dall'art. 157 § 2 D.A.C. si considerano soddisfatte solo se il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare il pagamento>.

In sostanza, i presupposti per includere le royalty nel valore in Dogana delle merci sono rappresentati dalle seguenti condizioni che devono sussistere congiuntamente:

- il pagamento dei corrispettivi deve essere specificatamente riferito alle merci oggetto di valutazione;
- **il pagamento deve essere una condizione di vendita delle merci;**
- **il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare il pagamento delle royalty.**

Delineato questo quadro normativo, occorre esaminare se nella fattispecie si verificano le condizioni per includere i diritti di licenza nel valore delle merci in Dogana.

Nessun dubbio in ordine al primo requisito, visto che – nella totalità dei casi – si riferiscono alle merci da valutare.

Per determinare se i corrispettivi vengono pagati come condizione di vendita delle merci ... [si deve] accertare se il venditore è disposto a vendere le merci senza che siano pagati un corrispettivo o un diritto di licenza. La condizione può essere implicita o esplicita ma nella maggior parte dei casi, anche se non essenziale, viene specificata nell'accordo di licenza. A tale proposito, la Commissione ritiene non attinente alla presente controversia la nozione di controllo contenuta nell'art. 2359 c.c., visto che i termini e le condizioni del controllo discendono dagli accordi contrattuali stipulati fra gli interessati.

E l'art. 160 D.A.C. prevede che il pagamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza sia richiesto dal venditore < o da persona ad esso legata >, **per cui contempla anche il caso in cui le royalty, come nella prassi, non vengano corrisposte dall'acquirente/importatore al venditore/esportatore, bensì al titolare dei diritti di parte (licenziante).**

Nel contesto dell'art. 160 D.A.C., **quando i corrispettivi sono pagati ad un terzo che esercita direttamente o indirettamente il controllo sul produttore (e si possa pertanto concludere che le parti sono legate ai sensi dell'art. 143 D.A.C.), in tale caso i pagamenti sono considerati condizione di vendita.**

Il comitato del codice doganale, ha determinato una serie di elementi che devono essere esaminati per determinare la presenza di un controllo ... Una combinazione di tali elementi, definiti dalla Commissione <indicatori>, che vada al di là dei semplici controlli di qualità del licenziante, dimostra che esiste una relazione nel senso di cui all'art. 143 § 1 lett. e) D.A.C. e che quindi il pagamento del corrispettivo sarebbe una condizione di vendita ai sensi dell'art. 160. In primo luogo, non v'è dubbio che le merci vengano commercializzate con i marchi per i quali vengono corrisposte le royalty. In secondo luogo, dall'esame dei contratti di licenza **emergono comuni clausole espresse che conferiscono al licenziante il potere di procedere all'approvazione dei modelli, di esaminare la contabilità del produttore e dell'acquirente, di fissare le condizioni di prezzo, l'impegno a non produrre prodotti concorrenti in assenza del consenso del licenziante e ... l'acquirente/importatore è legato al contratto di licenza con il licenziante al quale versa i diritti di proprietà intellettuale riferiti ai beni importati. Il licenziatario può produrre direttamente i beni specificati nei contratti di licenza previa approvazione del licenziante, ma può anche disporre che la produzione possa essere effettuata da terzi. In questo caso, deve darne preventiva comunicazione al licenziante (che può opporsi) ed è interamente responsabile dell'osservanza delle clausole contrattuali. Peraltro, il licenziante ha in ogni caso diritto di intervenire direttamente nei luoghi di produzione al fine di verificare la conformità dei prodotti alle leggi in generale ed al contratto di licenza.**

In buona sostanza, esistono ... tutti i gran parte degli indicatori che consentono di affermare che il pagamento del corrispettivo è una condizione di vendita ai sensi dell'art. 160 D.A.C..

Dette clausole, appaiono in tutta evidenza nei contratti Disney ... laddove si evince che il licenziante esercita direttamente o indirettamente un controllo di fatto sulla produzione, approvando per iscritto, preventivamente, tutti i modelli con il potere di intimare il ritiro dal mercato degli articoli non approvati e quindi non commerciabili. La licenziataria, come pure i terzi produttori, si impegnano a conformarsi a tutte le leggi vigenti ed il licenziante ha la facoltà di effettuare nei luoghi di produzione, attività di verifica della produzione oltre che sulla qualità di conformità dei prodotti ai canoni prefissati. Analoghe considerazioni si riscontrano anche nei contratti ... In alcuni dei sopra citati contratti, il licenziante fornisce i materiali da utilizzare per la produzione. In altri, esiste il preciso divieto del produttore di produrre merci per conto di altri o di appaltare la produzione ad altri soggetti senza una preventiva autorizzazione del licenziante.

Concludendo, la Commissione ... ritiene **che le royalty pagate per i diritti di licenza vadano aggiunte al prezzo di transazione della merce**, in quanto costituiscono una condizione di vendita delle merci importate”.

L'orientamento dei giudici meneghini è stato confermato con sentenze n. 23/31/11, 26/31/11, 27/31/11 e della medesima C.T.P. – Sezione XXXI (PUMA ITALIA S.r.l. c. Ufficio delle Dogane di Milano 1) con l'unica differenza, rispetto al caso sopra delineato, che qui il soggetto importatore/licenziatario (la PUMA ITALIA S.r.l.) corrispondeva le royalty ad un soggetto (la WORLD CAR FAR EAST di Hong Kong) controllata da una società (PUMA AG) facente parte del medesimo gruppo societario dell'importatore.

Per quanto riguarda, invece, il secondo aspetto, occorre dare atto dell'esistenza di un non felice orientamento giurisprudenziale in forza del quale, in caso di royalty calcolate “sul venduto” e già oggetto di separata fatturazione con esposizione I.V.A., si ritiene sussistente una “duplicazione d'imposta” nel caso in cui la gli importi corrisposti a tale titolo vengano nuovamente assoggettati ad imposizione di confine (ex *multis*, C.T.P. La Spezia, Sezione I. n. 62/1/10, NAVA MILANO S.p.A. c. Ufficio delle Dogane della Spezia). Fortunatamente, tale giurisprudenza locale contrasta con quella – più recente – di legittimità che ha escluso, seppure in ambito diverso (utilizzo fraudolento del regime del deposito I.V.A. “virtuale”) la insussistenza di una qualunque forma di “doppia imposizione” a fini I.V.A. nel caso in cui importi già assoggettati a tale tributo con il sistema delle “masse” vengano nuovamente ad essa riattratti ad imposizione in sede di riliquidazione dei diritti di confine, proprio a cagione della differente natura che – in tali casi – assume l'I.V.A. (oltre, ovviamente, alla possibilità di richiedere il rimborso dell'I.V.A. pagata con il sistema delle masse). Si veda a tale proposito, ex *multis*, Corte Cass., Sezione Tributaria, n. 12272/2010 resa in causa MANUEL S.r.l. c. Agenzia delle Dogane e, da ultimo, la sentenza Cass. civ. Sez. V, Sent., 08-05-2013, n. 10734 resa in causa Agenzia delle Dogane c. Industria Adriatici Confezioni S.p.A. che così motiva in merito:

“Il ricorso principale e quello incidentale, siccome proposti nei confronti della stessa decisione, vanno riuniti per essere definiti con unica pronuncia.

Con il primo motivo l'Agenzia delle dogane assume essere dovuta l'I.V.A. all'importazione anche per le operazioni che si sono concluse con l'introduzione della merce in un deposito fiscale, qualora l'importazione debba considerarsi irregolare per la riscontrata falsità/irregolarità delle dichiarazioni di origine preferenziale presentate dall'importatore, con conseguente indebita attribuzione dei benefici daziari connessi, in tal senso interpretandosi il D.L. n. 331 del 1993, art. 50 bis, comma 4, lett. b), ed escludendosi ogni ipotesi di duplicazione di imposta con l'I.V.A. interna, contrariamente a quanto ritenuto dalla CTR. Con il secondo motivo denuncia vizio di

motivazione sul punto. **Il primo motivo è fondato, con assorbimento dell'esame del secondo motivo.**

Questa Corte ha chiarito, con riguardo ai depositi fiscali ai fini I.V.A., i c.d. depositi I.V.A., che "il D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 50-bis, comma 4, lett. b, convertito, con modificazioni, nella L. 29 ottobre 1993, n. 427, nel prevedere che sono effettuate senza pagamento dell'imposta le operazioni di ammissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in tali depositi, si riferisce all'I.V.A. all'importazione e non all'I.V.A. interna gravante sull'operazione successiva, con la conseguenza che gli accertamenti relativi alla correttezza dell'introduzione della merce nel deposito I.V.A., riguardando un'imposta assimilata ai diritti di confine, rientrano nella competenza dell'Ufficio doganale, con applicabilità della procedura di cui al D. Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, art. 11" (Cass. n. 12272 del 2010). **Ed ha in proposito affermato che il mancato assolvimento dell'I.V.A. all'importazione di beni non comunitari destinati all'ammissione in libera pratica senza che ne ricorressero le condizioni, "non può essere compensato dall'assolvimento, mediante autofatturazione, dell'I.V.A. interna, in considerazione della diversità tra i due tributi: l'I.V.A. all'importazione è un diritto di confine che deve essere accertato e riscosso nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, e di cui una quota parte va riversata alla Comunità Europea, mentre l'I.V.A. nazionale viene autoliquidata e versata in relazione alla massa di operazioni attive e passive poste in essere dal contribuente ed inserite nella dichiarazione periodica, costituendo, peraltro, l'autofatturazione delle merci in uscita da un deposito I.V.A., un'operazione neutra di compensazione dell'I.V.A. nazionale a debito con quella a credito" (Cass. n. 12263 del 2010).**

Non è quindi configurabile come duplicazione dell'I.V.A. interna l'I.V.A. all'importazione, che segue (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 67- 70) la disciplina dei diritti di confine, e la cui mancata corresponsione, nella specie, si risolverebbe in un'indebita attribuzione di benefici daziari".

I.D.) GLI ELEMENTI DA "SOTTRARRE" DAL VALORE DI TRANSAZIONE AL FINE DI INDIVIDUARE IL VALORE IMPONIBILE DELLE MERCI IN DOGANA.

Ai fini della determinazione della materia imponibile, non sempre al valore di transazione espresso nella documentazione commerciale deve essere aggiunto un *quid*. Non pochi, infatti, sono gli elementi che devono essere sottratti da esso.

Sul punto, trova applicazione quanto previsto dall'art. 33 C.D.C.. in forza del quale:

"Sempre che essi siano distinti dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, il valore in dogana non comprende i seguenti elementi:

- a) *le spese di trasporto delle merci dopo il loro arrivo nel luogo d'introduzione nel territorio doganale della Comunità;*

- b) *le spese relative a lavori di costruzione, d'installazione, di montaggio, di manutenzione o di assistenza tecnica iniziati dopo l'importazione, sulle merci importate, ad esempio impianti, macchinari o materiale industriale;*
- c) *gli interessi conseguenti ad un accordo di finanziamento concluso dal compratore e relativo all'acquisto di merci importate, indipendentemente dalla circostanza che il finanziamento sia garantito dal venditore o da un'altra persona, sempre che l'accordo di finanziamento considerato sia stato fatto per iscritto e, su richiesta, il compratore possa dimostrare che:*
 - *le merci sono realmente vendute al prezzo dichiarato come prezzo effettivamente pagato o da pagare,*
 - e
 - *il tasso dell'interesse richiesto non è superiore al livello al momento comunemente praticato per transazioni del genere nel paese dove è stato garantito il finanziamento;*
- d) *le spese relative al diritto di riproduzione nella Comunità delle merci importate;*
- e) *le commissioni d'acquisto;*
- f) *i dazi all'importazione e le altre imposizioni da pagare nella Comunità a motivo dell'importazione o della vendita delle merci”.*

Tale disposizione sarà soppiantata, a decorrere 01/06/2016, dall'art. 72 del regolamento UE n. 952/2013 istitutivo del “Codice Doganale dell'Unione”, che così recita:

- “1. *Per la determinazione del valore in dogana ai sensi dell'articolo 70, non si deve includere:*
- a) *le spese di trasporto delle merci importate dopo il loro ingresso nel territorio doganale dell'Unione;*
 - b) *le spese relative a lavori di costruzione, d'installazione, di montaggio, di manutenzione o di assistenza tecnica iniziati dopo l'ingresso nel territorio doganale dell'Unione delle merci importate, ad esempio impianti, macchinari o materiale industriale;*
 - c) *gli interessi conseguenti a un accordo di finanziamento concluso dal compratore e relativo all'acquisto di merci importate, indipendentemente dalla circostanza che il finanziamento sia garantito dal venditore o da un'altra persona, sempre che l'accordo di finanziamento considerato sia stato fatto per iscritto e, su richiesta, il compratore possa dimostrare che le seguenti condizioni sono soddisfatte:*
 - i) *le merci sono effettivamente vendute al prezzo dichiarato come prezzo effettivamente pagato o da pagare;*
 - ii) *il tasso dell'interesse richiesto non è superiore al livello al momento comunemente praticato per transazioni del genere nel paese dove è stato garantito il finanziamento;*
 - d) *le spese relative al diritto di riproduzione nell'Unione delle merci importate;*
 - e) *le commissioni di acquisto;*
 - f) *i dazi all'importazione e gli altri oneri da pagare nell'Unione a motivo dell'importazione o della vendita delle merci;*

- g) *nonostante l'articolo 71, paragrafo 1, lettera c), i pagamenti effettuati dal compratore come contropartita del diritto di distribuzione o di rivendita delle merci importate, se tali pagamenti non costituiscono una condizione per la vendita per l'esportazione delle merci verso l'Unione."*

Come già detto in precedenza, la presente trattazione ha ad oggetto le disposizioni della fonte oggi in vigore, ossia del regolamento (CEE) N. 2913/1992.

Come si può evincere da un primo semplice esame dell'art. 33 cit., affinché gli elementi economici di cui sopra possano essere sottratti ai fini dell'individuazione del controvalore imponibile franco frontiera è necessario che gli stessi siano indicati in modo "distinto" dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per tali merci.

Se il termine lessicale è di facile comprensione, come sovente accade la sua concreta applicazione non è così semplice, tanto è vero che a livello comunitario un'intera sezione della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007), nella fattispecie il commento n. 5, è a questo dedicata.

Commento n. 5

...omissis...

4. Al fine di soddisfare la condizione secondo la quale un elemento è da considerare "distinto" è necessario non solo che sia indicato nelle caselle della dichiarazione DV 1 ma anche, se del caso, che siano specificati la natura dell'elemento e il suo importo in termini monetari.

5. Qualsiasi tipo di documentazione commerciale, inclusi i documenti a lunga validità relativi a più di un'importazione, (ad esempio contratti, fatture relative alle merci o al trasporto) che si riferisce alle merci oggetto della valutazione può in linea di massima servire a stabilire tale "natura" e tale "importo". In mancanza di tale documentazione commerciale, può egualmente servire allo scopo, per quanto riguarda le spese di trasporto, una menzione da parte del dichiarante che faccia riferimento ad una tariffa abitualmente praticata per il modo di trasporto in questione e che mostri come è stato ottenuto l'importo. Le autorità doganali possono anche chiedere al dichiarante di presentare la tariffa in questione.

Tuttavia, le autorità doganali hanno il diritto di verificare l'autenticità della "natura" e dell'"importo" dichiarati. Tale verifica sarebbe particolarmente adeguata nei casi in cui le deduzioni richieste si fondassero esclusivamente su affermazioni scritte fornite dall'acquirente, dal venditore o dal dichiarante.

6. Allo scopo facilitare la determinazione del valore in dogana, i dichiaranti dovrebbero prendere in anticipo tutte le misure necessarie per poter disporre al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale della documentazione di cui al paragrafo 5. Tuttavia, qualora la documentazione necessaria non potesse essere presentata in tale occasione, la dogana può accordare al dichiarante un periodo di tempo, in conformità dell'articolo 256 delle Disposizioni d'applicazione, per consentirgli di procurarsi la documentazione in questione e di trasmetterla

alla stessa. Per concedere tale proroga, la dogana chiederà normalmente al dichiarante di impegnarsi per iscritto a rispettare il termine concesso.

7. Di norma, il beneficio di una deduzione, all'atto della determinazione del valore in dogana, esige che siano innanzitutto rispettate le condizioni di cui ai precedenti paragrafi da 4 a 6.

In buona sostanza, il legislatore comunitario richiede – affinché un elemento di costo possa ritenersi effettivamente “distinto” rispetto al valore della merce importata e, dunque, possa essere da esso dedotto – la presenza di due distinte condizioni:

- in primo luogo, che tale elemento sia indicato nella dichiarazione DV.1;
- In secondo luogo, che ne sia indicata sia la sua natura (ossia la sua tipologia, al fine di valutarne l'effettiva riconducibilità ad una delle casistiche previste dall'art. 33 cit.) sia il suo *quantum*.

In ordine alla prima di tali condizioni, occorre rammentare che – per la parte privata – la presentazione della dichiarazione di valore DV.1 non è facoltativa ma, bensì, obbligatoria; piuttosto, come previsto dall'art. 178 § 1 D.A.C., l'autorità doganale può rinunciare qualora il valore delle merci presentate ai fini dello sdoganamento sia inferiore ad € 10.000,00, **a meno che** – però – **la presentazione di tale dichiarazione non “sia indispensabile per la corretta riscossione dei dazi all'importazione”** (cfr. circolare n. 29D/2005 pubblicata con nota prot. n. 3480 del 20/07/2005).

Ora, l'eccezione alla “facoltà” concessa alla Dogana è chiara ed è tale da impedire di fatto l'esercizio di tale facoltà (ribadendo, dunque, l'obbligatorietà del DV.1) in tutti i casi in cui la sua presentazione sia necessaria ai fini della determinazione del valore imponibile delle merci. **Da ciò discende, a sommosso parere di chi scrive, che** – anche per spedizioni di valore inferiore ad € 10.000,00 e per le quali la Dogana solitamente prescinde dalla presentazione della dichiarazione DV.1 – **la parte sia comunque tenuta a presentarla qualora richieda la detrazione dal valore di transazione di uno degli elementi di cui all'art. 33 cit..**

In relazione alla seconda delle condizioni sopra richiamate, la mera “affermazione” di parte contenuta nel DV.1 non ha alcun valore sacramentale, in quanto la Dogana può comunque richiedere di comprovare la veridicità di quanto affermato mediante la presentazione della necessaria documentazione probante.

Anzi, dalla lettura del commento n. 5 sopra richiamato, pare di capire che il “riscontro” della veridicità dell'affermazione più che una mera facoltà della Dogana sia considerato quasi un obbligo a carico di questa: non si può infatti interpretare in modo diverso il periodo in forza del quale tale “*verifica sarebbe particolarmente adeguata nei casi in cui le deduzioni richieste si fondassero esclusivamente su affermazioni scritte fornite dall'acquirente, dal venditore o dal dichiarante*” ed il successivo assunto sulla base del quale “*allo scopo facilitare la determinazione del valore in dogana, i dichiaranti dovrebbero prendere in anticipo tutte le misure necessarie per*

poter disporre al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale della documentazione di cui al paragrafo" precedente addirittura con previsione della facoltà dell'ammissione al beneficio della dichiarazione incompleta qualora tali documenti probanti non siano presentati al momento della presentazione della dichiarazione di vincolo al regime doganale.

Alcune delle "voci" economiche che possono essere sottratte dal valore di transazione altro non sono se non ripetizione delle casistiche già in precedenza esaminate in relazione all'art. 32 e, pertanto, su esse non mi soffermerò oltre. Altre, invece, meritano un certo approfondimento.

In particolare, per quanto concerne:

⇒ le spese di trasporto, è sufficiente richiamarsi ai concetti già in precedenza meglio espressi. Sul punto, di notevole interesse sono le disposizioni di cui all'art. 164 D.A.C. le quali completano quelle del C.D.C..

In particolare la disposizione attuativa distingue, al suo § 1, due ipotesi a seconda che:

a) la merce viene trasportata con identiche modalità fino ad un punto situato al di là del luogo di introduzione del territorio doganale comunitario.

In tale ipotesi, la spesa di trasporto deve essere ripartita secondo un criterio strettamente proporzionale alla distanza percorsa dal luogo di origine fino al punto di introduzione sul territorio comunitario e da qui fino al luogo ove ha termine il trasporto, in modo tale da sottrarre ad imposizione fiscale quest'ultima parte.

Tale criterio di ripartizione, però, non è "obbligatorio", in quanto cede il passo ad un diverso criterio, maggiormente puntuale, incentrato sulla capacità del soggetto che presenta la dichiarazione di importazione di fornire alla Dogana la documentazione idonea ad accertare "le spese che si sarebbero sostenute, in applicazione di una tariffa generale obbligatoria, per trasportare le merci fino al luogo di introduzione nel territorio doganale della comunità". In tale caso, ovviamente, sarà solo questa porzione di spesa di trasporto a dover essere inclusa nel valore imponibile con la conseguenza che la parte restante dovrà essere scorporata ex art. 33 cit.;

b) la merce sia fatturata ad un prezzo unico franco destinazione. In questo caso, le spese di trasporto all'interno della comunità (che possono anche inerire, a differenza del caso precedente, anche un trasporto multimodale compiuto in forza di un titolo di trasporto unico) non vengono in linea generale dedotte dal valore di transazione e, dunque, restano assoggettate all'imposizione di confine a meno che, però, la parte possa dimostrare all'autorità doganale che il prezzo franco frontiera comunitaria sarebbe inferiore al prezzo unico franco destinazione.

A tale proposito, la TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007) così cita:

Commento n. 5

...omissis...

16. Allorquando le merci siano importate ad un prezzo franco destinazione all'interno del territorio doganale della Comunità, la fattura o altri documenti commerciali possono non indicare separatamente le spese di trasporto all'interno della Comunità. È possibile che, in tali casi, il dichiarante indichi nella dichiarazione doganale un valore in dogana che non comprende le spese del trasporto nella Comunità, e che faccia figurare tali spese nella dichiarazione DV 1.

Evidentemente ciò non è di per sé sufficiente per far considerare tali spese "distinte". Anche l'importo da escludere deve essere determinato secondo le modalità del paragrafo 5 precedente.

17. Per indicare come è stato calcolato l'importo da escludere, si possono utilizzare vari metodi,

ad esempio:

(a) qualora le merci siano trasportate con mezzi di trasporto diversi e scortate da un unico documento fino ad un punto situato oltre il luogo d'introduzione nel territorio doganale della Comunità, e qualora fosse stata calcolata esclusivamente la spesa totale di tale trasporto, potrebbe essere accettata ai fini dell'articolo 164, lettera a), delle Disposizioni d'applicazione la parte di tale spesa attribuibile alla spesa del trasporto sostenuto dopo l'introduzione nella Comunità, calcolata ripartendo le spese proporzionalmente alla distanza percorsa al di fuori e all'interno del territorio doganale della Comunità.

(b) Qualora la spesa totale del trasporto non sia nota (ad esempio nel caso di prezzo "franco destino"), o qualora per altri motivi la ripartizione non sia considerata opportuna, si accetta ai fini dell'articolo 164, lettera a), di dedurre dal prezzo effettivamente pagato o da pagare sia un importo corrispondente alla spesa effettivamente sostenuta per il trasporto dopo l'introduzione nel territorio doganale della Comunità, sia, ove ciò non fosse possibile, la spesa abituale di tale trasporto. In quest'ultimo caso ci si può ragionevolmente attendere che le deduzioni accordate per il trasporto interno non siano superiori alle spese corrispondenti ad una tariffa abitualmente praticata per lo stesso modo di trasporto nel paese del trasportatore in questione; l'importo di tali deduzioni non può essere superiore a quello corrispondente alla tariffa minima relativa alle spese di trasporto nella Comunità.

- c) in caso di trasporto aereo, vista la particolare difficoltà di ripartire la spesa di trasporto ai sensi dell'art. 164 § 1 lett. a) cit., l'art. 166 dispone che la quota parte da comprendere nel valore in Dogana debba essere determinata applicando le regole percentuali indicate nell'allegato 25 alle D.A.C.. Ne discende che la quota parte esclusa da tale percentuale non deve essere assoggettata ad imposizione di confine;

⇒ le spese relative a lavori di costruzione, d'installazione, di montaggio, di manutenzione o di assistenza tecnica **iniziati dopo l'importazione**, sulle merci importate, ad esempio impianti, macchinari o materiale industriale.

Il motivo della non inclusione di tali voci di costo – purché individuabili in modo sicuro rispetto al controvalore complessivo della fornitura – è evidente: si tratta di servizi posti in essere all'interno del territorio doganale comunitario e, come tali, devono al più essere colpiti dall'I.V.A..

Sul punto, riveste interesse la TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007) che così cita:

Conclusioni n. 4 Spese relative a lavori iniziati dopo l'importazione

Elementi di fatto

La ditta X di un paese terzo vende film per diapositive alla ditta Y nella Comunità. Al momento dell'immissione in libera pratica, Y presenta alla dogana due fatture, delle quali una indica il prezzo dei film e l'altra le spese di sviluppo e di intelaiatura. I due importi fatturati sono pagati a X, ma non si procede allo sviluppo e all'intelaiatura dei film se non dopo che questi sono stati impressionati dall'utilizzatore. Tali operazioni sono effettuate dall'azienda Z in virtù di un contratto speciale stipulato con X.

Al momento dell'immissione in libera pratica non si sa in quale paese avranno luogo lo sviluppo e l'intelaiatura, poiché ciò dipende dalla scelta del laboratorio di sviluppo di Z a cui l'utilizzatore invia il film.

Parere del Comitato

Il valore in dogana, ai sensi dell'articolo 33, paragrafo 1, lettera b), del Codice non comprende le spese relative a lavori di costruzione, di installazione, di montaggio, di manutenzione o di assistenza tecnica iniziati dopo l'importazione, purché tali spese siano distinte dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate.

Le spese di sviluppo e di intelaiatura illustrate sono da considerare alla stregua di quelle indicate nell'articolo citato. Di conseguenza, il valore in dogana deve essere determinato sulla base del prezzo effettivamente pagato o da pagare

⇒ gli interessi conseguenti ad un accordo di finanziamento concluso dal compratore e relativo all'acquisto di merci importate, indipendentemente dalla circostanza che il finanziamento sia garantito dal venditore o da un'altra persona, **sempre che l'accordo** di finanziamento considerato **sia stato fatto per iscritto e**, su richiesta, **il compratore possa dimostrare che le merci sono realmente vendute al prezzo dichiarato** come prezzo effettivamente pagato o da pagare **ed il tasso dell'interesse richiesto non è superiore al livello al**

momento comunemente praticato per transazioni del genere nel paese dove è stato garantito il finanziamento.

Sul punto, nel commento n. 5 alla TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007) si può leggere:

13. Per quanto riguarda l'esclusione degli interessi dal valore in dogana, l'articolo 33, paragrafo 1, lettera c), del Codice stabilisce le condizioni, oltre a quella di essere "distinti". Il documento contenente l'accordo di finanziamento scritto previsto dalla disposizione dovrebbe permettere di stabilire l'importo che figura nella dichiarazione DV 1 in conformità del precedente paragrafo 5.

- ⇒ le spese relative al diritto di riproduzione nella Comunità delle merci importate.
- Anche per questa ipotesi non è necessario spendere troppe parole. Non vengono colpite da fiscalità di confine (ma dall'I.V.A. nazionale e ciò in considerazione del fatto che, anche se corrisposte a favore di un soggetto residente all'estero, le relative controprestazioni sono sempre imponibili in forza del principio della territorialità) le *royalty* corrisposte a favore dei titolari di marchi o brevetti per la riproduzione sul territorio comunitario delle merci oggetto di importazione.
- In sostanza, se un soggetto importa un quantitativo pari a 10.000 magliette riportanti effigie di un noto personaggio di fantasia in forza di un contratto che lo autorizza ad importarle corrispondendo una *royalty* pari ad € 1,00 per ciascun capo ed produrre successivamente sul territorio altrettante magliette a fronte di una *royalty* pari ad € 2,00 al capo, solo il primo di importi – ovviamente qualora ne ricorrano le condizioni previste – potrà essere assoggettato alla fiscalità di confine;
- ⇒ i dazi all'importazione e le altre imposizioni da pagare nella Comunità a motivo dell'importazione o della vendita delle merci.
- Come noto, esistono alcune clausole di resa della merce talmente ampie da risultare omnicomprensive e da garantire all'acquirente la disponibilità della merce "chiavi in mano" (per mutuare un termine tanto in voga nel mercato automobilistico) presso i propri magazzini. La clausola "principe" è la D.D.P., acronimo di **delivery duty paid**, in forza della quale il controvalore di transazione pattuito comprende ogni spesa inerente il trasporto della merce fino al punto di ingresso sul territorio dello Stato, la sua eventuale assicurazione, il trasporto fino al luogo di resa (interno al territorio doganale) indicato in clausola nonché il dazio corrisposto all'atto dello sdoganamento.
- Ebbene, è di assoluta evidenza che – nel valore imponibile a fini daziari – non possono rientrare (per le ben note ragioni) né le spese di trasporto "interne", ossia afferenti il trasporto

effettuato sul territorio comunitario, né tantomeno il dazio già calcolato nel valore di transazione in quanto, in quest'ultimo caso, si avrebbe un evidentissimo fenomeno di doppia imposizione per la quale, come noto, l'ordinamento comunitario ha ormai da tempo sviluppato una fortissima allergia.

Sul punto, sempre nel commento n. 5 alla TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007) si può leggere:

8. *Indicazioni relative all'interpretazione del termine "distinti" per quanto riguarda i dazi doganali ed altre imposte da pagare in relazione all'importazione o alla vendita delle merci sono state fornite in un parere consultivo del Comitato tecnico del valore in dogana. Tale parere (n. 3.1) stabilisce che i dazi e le imposte di un paese d'importazione non fanno parte del valore in dogana **in quanto, per definizione, possono essere distinti dal prezzo effettivamente pagato o da pagare**. Tali dati, infatti, sono oggetto di pubblicazioni ufficiali.*

9. *In questo contesto il termine "distinti" significa effettivamente che è possibile stabilire una distinzione. I fatti sui quali si fonda il parere consultivo indicano che i dazi/le imposte non sarebbero indicati separatamente nella fattura; ma si presume che la fattura o qualsiasi altro documento d'accompagnamento indichino chiaramente che il prezzo effettivamente pagato o da pagare include tali dazi e imposte.*

10. *Conformemente al paragrafo 4, **l'importo da escludere dal valore in dogana dovrebbe essere specificato nella dichiarazione DV 1.***

In buona sostanza, in considerazione del fatto che l'importo del dazio è *certus an et quantum*, il Comitato del Valore ha – bontà sua – concesso che, in questo caso, non sia necessario per la parte privata dimostrare in modo puntuale l'importo di tali dazi ma sia sufficiente indicarne la presenza (ovviamente *in deminutio*) all'interno del DV.1 la cui presentazione, pertanto, a riprova di quanto sopra detto, diventa in questi casi "necessitata" anche in caso di spedizioni di valore inferiore ad € 10.000,00.

Un caso isolato: le imposte nazionali pagate nel paese di origine.

E' ben possibile che il controvalore di transazione della merce introdotta sul territorio comunitario comprenda, seppure non indicato separatamente ma "mimetizzato" nell'importo complessivo, l'onere derivante da un'imposta nazionale vigente nel paese di esportazione o di origine ed alla quale la merce è rimasta, per varie vicissitudini, assoggettata.

Ebbene, in questi casi l'art. 156 D.A.C. dispone che tale importo "*non viene incorporato nel valore in dogana a condizione che si possa dimostrare in modo soddisfacente all'autorità*

doganale interessata che le merci in questione sono state o saranno esentate dal pagamento dell'imposta a beneficio dell'acquirente".

I.E.) CASI PARTICOLARI INCIDENTI SULLA DETERMINAZIONE DEL VALORE IMPONIBILE

Corre il dovere di esaminare alcune casistiche del tutto particolari che possono verificarsi con una certa frequenza all'atto dell'sdoganamento delle merci.

Si tratta, in particolare, dei casi relativi agli sconti ed alle merci difettose.

Per quanto riguarda lo **SCONTO** – termine con il quale si intende una riduzione sul prezzo di listino di merci o servizi offerta a determinati clienti, in circostanze o momenti particolari, normalmente espressa in valore assoluto o in percentuale sul prezzo iniziale di transazione - specifica è la disposizione di cui all'art. 144 D.A.C. in forza della quale

- "1. Nel determinare, a norma delle disposizioni dell'articolo 29 del codice, il valore in dogana di merci il cui prezzo non sia stato effettivamente pagato al momento da prendere in considerazione per la determinazione del valore in dogana, detto valore viene, in generale, basato sul prezzo da pagare a titolo di saldo in tale momento.*
- 2. La Commissione e gli Stati membri si consultano in seno al comitato in merito all'applicazione del paragrafo 1".*

Affinché possa avere qualche ripercussione sul valore imponibile delle merci, è ovviamente necessario che lo sconto soddisfi alla condizione imprescindibile di essere riferito in modo univoco alle merci specificamente oggetto dell'operazione doganale di importazione in relazione alla quale viene determinato il valore imponibile.

Così, ad esempio, l'esposizione della fattura di acquisto di un "abbuono" relativo ad una partita di merce diversa da quella oggetto di specifico sdoganamento, non potrà mai avere alcuna incidenza sul valore imponibile della merce oggetto della specifica dichiarazione al momento in esame da parte del funzionario doganale anche se – ricorrendone le condizioni di legge – potrebbe rilevare ai fini del rimborso o dello sgravio daziario ai sensi dell'art. 238 C.D.C..

In linea generale, è possibile distinguere tre differenti tipologie di sconti:

- a) quelli offerti all'acquirente con pagamento del prezzo scontato al momento della valutazione (sconto applicato come indicato sulla fattura).

Ricorrendo tale ipotesi, lo sconto è – per l'importo specificato - già previsto nel contratto di vendita al momento della valutazione e, pertanto, è idoneo ad incidere (in diminuzione) sul valore imponibile all'importazione delle merci.

Non è essenziale che lo sconto sia indicato sulla fattura di vendita anche se – ad onore del vero – questa è l'ipotesi statisticamente prevalente. Qualora, infatti, la sua presenza possa essere evinta *aliunde* dalla documentazione presentata a corredo della dichiarazione doganale (ad es. da un contratto di vendita che espressamente lo preveda, da corrispondenza commerciale successiva rispetto alla fattura di vendita etc.) è possibile tenerne debitamente conto ai fini della determinazione del valore imponibile;

- b) quelli offerti all'acquirente, ma con pagamento del prezzo scontato non ancora effettuato al momento della valutazione.

E' questo il caso delle spedizioni il cui controvalore non stato già integralmente corrisposto all'atto dello sdoganamento (in pratica, si tratta della normalità dei casi che vengono in esame nella quotidiana pratica lavorativa).

In questo caso, la rilevanza dello sconto ai fini della determinazione del valore imponibile della merce è subordinata non solo (come ovvio) alla prova della sua esistenza (prova che potrà essere assolta secondo le modalità meglio viste nel punto precedente), ma anche alla sua già possibile determinazione.

In buona sostanza, lo sconto deve essere già determinato sia nell'an sia nel quantum. Viceversa, sconti indeterminati nell'importo complessivo o che comunque potranno essere esattamente quantificati solo in funzione di elementi successivi allo sdoganamento, non rientrano in questa specifica fattispecie;

- c) quelli non offerti o non intervenuti al momento della valutazione (in sostanza, si tratta delle offerte retroattive provenienti, come nella maggioranza dei casi accade, direttamente dal venditore).

Questa particolare tipologia di sconti NON rileva ai fini della determinazione del valore imponibile, stante anche quanto previsto dal Comitato del Codice Doganale con la TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007).

Particolarissima è la posizione – stante la prassi comunitaria – degli **sconti conseguenti al pagamento anticipato delle merci**. In questo caso, infatti, bisogna distinguere due ipotesi:

- se il pagamento del prezzo della merce importata è già stato integralmente operato all'atto dello sdoganamento, allora lo sconto avrà rilevanza integrale sul valore di transazione e, conseguentemente, dovrà essere portato in riduzione da questo.

E' da sottolineare come tale ipotesi coincida integralmente con quella appena vista al precedente punto a) con l'unica differenza è che qui, per così dire, il titolo giuridico in forza del quale viene operato lo sconto è *in re ipsa* ed è costituito dal pagamento anticipato della merce da parte dell'acquirente/importatore;

- se, invece, il pagamento del prezzo avviene in un momento successivo rispetto allo sdoganamento della merce importata, lo sconto potrà essere portato in riduzione del valore di transazione solo a condizione che si tratti di uno sconto generalmente praticato nello specifico settore commerciale di volta in volta in questione.

In relazione, invece, alle modalità di determinazione del valore imponibile in caso di **MERCI DIFETTOSE**, trova applicazione l'art. 145 D.A.C. in forza del quale:

- “1. *Quando le merci dichiarate per l'immissione in libera pratica rappresentano una frazione di un quantitativo maggiore delle stesse merci acquistate in un'unica operazione, il prezzo effettivamente pagato o da pagare ai fini dell'articolo 29, paragrafo 1, del codice è un prezzo calcolato proporzionalmente in funzione dei quantitativi dichiarati rispetto al quantitativo totale acquistato. L'applicazione del criterio proporzionale al prezzo effettivamente pagato o da pagare vale anche in caso di perdita parziale o deterioramento delle merci da valutare prima della loro immissione in libera pratica.*
2. **Dopo l'immissione in libera pratica**, la modifica del prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci di cui trattasi, effettuata dal venditore in favore dell'acquirente, può essere presa in considerazione per la determinazione del valore in dogana a norma dell'articolo 29 del codice **qualora sia dimostrato** alle autorità doganali:
 - a) *che le merci erano difettose alla data di cui all'articolo 67 del codice;*
 - b) **che il venditore ha effettuato la modifica in adempimento di un obbligo contrattuale di garanzia previsto dal contratto di vendita concluso prima dell'immissione in libera pratica delle merci;**
 - c) *che la natura difettosa delle merci non è già stata presa in considerazione nel contratto di vendita.*
3. *La modificazione del prezzo pagato o da pagare per le merci, effettuata a norma del paragrafo 2, può essere presa in considerazione **soltanto qualora abbia avuto luogo entro dodici mesi dalla data di accettazione della dichiarazione di immissione in libera pratica delle merci.***”

Questo specifico articolo, modificato rispetto alla sua stesura originaria ad opera del regolamento (CEE) n. 444/2002, consente di prendere in considerazione, ai fini della determinazione del valore imponibile, il c.d. “carattere difettoso delle merci” (ossia i vizi da cui le stesse risultano affette), nella misura in cui determinino un adeguamento del prezzo di vendita **a condizione, però, che tale adeguamento sia effettuato nel pieno rispetto delle condizioni del contratto di vendita** (ovviamente nel solo caso in cui la rettifica del valore avviene in un momento successivo rispetto alla presentazione della dichiarazione doganale; in caso contrario, infatti, trova applicazione il § 1 della norma sopra citata il quale, come si nota, non fa alcun riferimento alla presenza di tale condizione, non a caso espressamente indicata solo nel § 2 relativo, appunto, alle modifiche del prezzo intervenute **DOPO** l'immissione in libera pratica).

Perché tale condizione sia soddisfatta, **è necessario che il contratto di acquisto contenga una disposizione che preveda la possibilità di un adeguamento del prezzo.**

L'*onus probandi* in relazione alla "difettosità" della merce è legislativamente posto a carico dell'importatore il quale, peraltro, dovrà dimostrare l'esistenza di tre condizioni la ricorrenza delle quali è richiesta espressamente ai fini della rilevanza sul valore imponibile, ossia:

- che le merci siano coperte da una garanzia relativa al carattere delle merci importate.
Diretta conseguenza di tale presupposto è che, ad esempio, per partite di merce vendute sulla base di contratti che non prevedono alcuna specifica clausola di garanzia, gli eventuali adeguamenti di prezzo conseguenti ad una loro riconosciuta difettosità non possono in alcun caso determinare variazioni del valore imponibile originariamente dichiarato e, conseguentemente, non danno alcun diritto ad ottenere il rimborso (parziale) dei diritti di confine dovuti;
- l'esistenza di tali difetti fin dal momento dell'immissione in libera pratica (in quanto è in tale momento che viene determinato il valore imponibile a fini doganali);
- che non siano ancora decorsi 12 mesi fra la data dell'immissione in libera pratica e la data in cui viene materialmente effettuato l'adeguamento del prezzo.

Come riconosciuto dalla TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007), "le merci difettose devono essere coperte da disposizioni concrete e precise riguardo alla garanzia, alle quali si faccia riferimento nella disposizione relativa alla possibilità di un adeguamento del prezzo. I particolari della garanzia possono essere contenuti anche in un documento separato, purché sia collegato al contratto di vendita ed entrambi i documenti facciano parte della pertinente operazione commerciale tra l'acquirente e il venditore".

E' da sottolineare come, di fondamentale importanza ai fini dell'incidenza sulla determinazione del valore imponibile, è che gli adeguamenti di prezzo come sopra previsti avvengano per il tramite di una regolare operazione finanziaria (ossia tramite un movimento di denaro) tra acquirente e venditore, con conseguente esclusione delle forme di c.d. "compensazione indiretta" quali, a mero titolo di esempio, assunzioni di debiti nei confronti di soggetti terzi o cambi di merci (salvo, in quest'ultimo caso, non venga in causa una specifica clausola di sostituzione in garanzia del prodotto importato).

L'articolo 145 prescrive anche che **l'adeguamento del prezzo sia effettuato entro 12 mesi dalla data di accettazione della dichiarazione di immissione in libera pratica delle merci.**

I.F) I “METODI ALTERNATIVI” ED I “METODI RESIDUALI” PER LA DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA.

I metodi “alternativi” previsti dal diritto doganale comunitario.

Quando il valore in dogana non può essere determinato sulla base dei criteri sopra evidenziati, l'articolo 30 del C.D.C. individua i c.d. “**metodi alternativi di determinazione**”, ossia stabilire in base a quali criteri (da applicare in ordine strettamente gerarchico con andamento decrescente) può essere determinato il valore imponibile delle merci in importazione. In particolare, la disposizione così testualmente recita:

- “1. Quando il valore in dogana non può essere determinato ai sensi dell'articolo 29 si ha riguardo, nell'ordine, alle lettere a), b), c) e d) del paragrafo 2 fino alla prima di queste lettere che consenta di determinarlo, salvo il caso in cui l'ordine delle lettere c) e d) debba essere invertito su richiesta del dichiarante; soltanto quando tale valore in dogana non possa essere determinato a norma di una data lettera è consentito applicare la lettera immediatamente successiva nell'ordine stabilito dal presente paragrafo.
2. I valori in dogana determinati ai sensi del presente articolo sono i seguenti:
 - a) valore di transazione di merci identiche, vendute per l'esportazione a destinazione della Comunità ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare;
 - b) valore di transazione di merci similari, vendute per l'esportazione a destinazione della Comunità ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare;
 - c) valore fondato sul prezzo unitario corrispondente alle vendite nella Comunità delle merci importate o di merci identiche o similari importate nel quantitativo complessivo maggiore, effettuate a persone non legate ai venditori;
 - d) valore calcolato, eguale alla somma:
 - del costo o del valore delle materie e delle operazioni di fabbricazione o altre, utilizzate per produrre le merci importate;
 - di un ammontare rappresentante gli utili e le spese generali, uguale a quello che comportano generalmente le vendite di merci della stessa qualità o della stessa specie delle merci da valutare, fatte da produttori del paese di esportazione per l'esportazione a destinazione della Comunità;
 - del costo o del valore degli elementi enumerati all'articolo 32, paragrafo 1, lettera e).
3. Le condizioni supplementari e le modalità di applicazione del suddetto paragrafo 2 sono determinate secondo la procedura del comitato.”

Tale disposizione sarà soppiantata, a decorrere 01/06/2016, dall'art. 74 del regolamento UE n. 952/2013 istitutivo del "Codice Doganale dell'Unione", che così recita:

"1. Quando il valore in dogana delle merci non può essere determinato a norma dell'articolo 70, si prendono in considerazione, nell'ordine, le lettere da a) a d) del paragrafo 2, fino alla prima di queste lettere che consente di determinarlo.

L'ordine di applicazione delle lettere c) e d) del paragrafo 2 è invertito se il dichiarante lo richiede.

2. Il valore in dogana, ai sensi del paragrafo 1, è:

a) il valore di transazione di merci identiche, vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare;

b) il valore di transazione di merci similari, vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare;

c) il valore basato sul prezzo unitario al quale le merci importate, o merci identiche o similari importate, sono vendute nel territorio doganale dell'Unione nel quantitativo complessivo maggiore a persone non collegate ai venditori; oppure

d) valore calcolato, eguale alla somma:

i) del costo o del valore delle materie e delle operazioni di fabbricazione o altre, utilizzate per produrre le merci importate;

ii) di un importo rappresentante gli utili e le spese generali, pari a quello che comportano generalmente le vendite di merci della stessa qualità o dello stesso tipo delle merci da valutare, realizzate da produttori del paese di esportazione per l'esportazione a destinazione dell'Unione;

iii) del costo o del valore degli elementi di cui all'articolo 71, paragrafo 1, lettera e).

3. Se il valore in dogana non può essere determinato a norma del paragrafo 1, esso viene determinato, sulla base dei dati disponibili nel territorio doganale dell'Unione, mediante mezzi ragionevoli compatibili con i principi e con le disposizioni generali:

a) dell'accordo relativo all'applicazione dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio;

b) dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio;

c) del presente capo."

Come già detto in precedenza, la presente trattazione ha ad oggetto le disposizioni della fonte oggi in vigore, ossia del regolamento (CEE) N. 2913/1992.

I "metodi alternativi" previsti dall'ordinamento comunitario attuale, pertanto, sono – nell'ordine – i seguenti:

- a) il “**valore di transazione di merci identiche**”, vendute per l’esportazione a destinazione della Comunità ed esportate nello stesso momento (o pressappoco nello stesso momento) delle merci da valutare.

Cosa debba intendersi per “merci identiche” è chiarito dall’art. 142 § 1 lett. c) D.A.C., in forza del quale con rientrano in tale nozione “*le merci prodotte nello stesso paese ed eguali sotto tutti gli aspetti, ivi comprese le caratteristiche fisiche, la qualità e la rinomanza. Differenze di scarso rilievo non impediscono di considerare identiche merci peraltro conformi alla presente definizione*”.

In buona sinesi, perché si abbia effettiva “identità merceologica” dal punto di vista doganale è necessario che la due merci siano eguali dal punto di vista della loro origine geografica, delle loro caratteristiche fisiche, della loro qualità (intesa non solo in senso merceologico ma anche commerciale) e della loro rinomanza, da intendersi quale notorietà commerciale del prodotto stesso.

La disposizione comunitaria, però, si affretta a riconoscere che la presenza di eventuali differenze di scarso rilievo non idonee ex se ad incidere sugli aspetti sopra descritti non inficiano in alcun modo l’identità delle merci in questione.

Per quanto concerne l’aspetto della qualità e – specie per quanto concerne i prodotti di moda, quello della rinomanza – l’art. 142 § 2 D.A.C. opportunamente chiarisce che “*le espressioni <merci identiche> ...omissis... non si applicano alle merci che incorporano o comportano attività di ingegneria, studio, arte o design, piano e schizzi cui non è stata applicata alcuna correzione a norma dell’art. 32 § 1 lett. b) punto iv) del codice, in quanto tali attività sono state intraprese nella Comunità*”.

Ai fini della corretta individuazione del valore di “merci identiche”, è previsto (cfr. art. 150 § 1 D.A.C.) che si debbano prendere a riferimento merci vendute:

- ⇒ allo stesso livello commerciale;
 - ⇒ in quantitativi sostanzialmente equivalenti;
- rispetto a quelle oggetto di valutazione.

E’ da notare come la disposizione, per quanto concerne i quantitativi oggetto di commercializzazione non richiede la loro esatta identità (circostanza che, come evidente, sarebbe di difficilissima verifica), ma la loro “sostanziale equivalenza”, nozione – questa – ben diversa e che, pur necessitando di una certa motivazione da parte dell’Amministrazione Doganale, lascia sicuramente a quest’ultima ampi margini di manovra in ordine all’individuazione di una spedizione di “merci identiche” a cui fare riferimento ai fini della determinazione del valore imponibile.

Per quanto concerne, invece, il riferimento all’identità del “livello commerciale”, tale affermazione - se pur importante - non è di per particolarmente stringente per l’Amministrazione Doganale posto che il secondo periodo del medesimo art. 150 § 1 cit.

stabilisce che “qualora non si possano identificare vendite di questo tipo, ci si basa sul valore di transazione di merci identiche vendute ad un altro livello commerciale e/o in quantitativi diversi, apportando le opportune correzioni per tenere conto delle differenze imputabili al livello commerciale e/o ai quantitativi, sempreché si possano apportare simili correzioni in base ad elementi comprovati che ne dimostrino chiaramente la ragionevolezza e l'accuratezza, indipendentemente dal fatto che le correzioni provochino un aumento o una diminuzione del valore”.

In sostanza, il riferimento all'identità delle merci usate quale *tertium comparationis* non è impedito dal fatto che queste siano commercializzate in quantitativi non sostanzialmente equivalenti o in un altro livello commerciale, essendo comunque possibile per l'Amministrazione Doganale apportare “opportune correzioni” al valore di queste che tengano conto delle differenze conseguenti a tale diversità, e ciò anche se l'effettuazione di tali correzioni determini una variazione in aumento o in diminuzione del valore delle “merci identiche” così individuate.

Tra le correzioni di cui l'Amministrazione deve obbligatoriamente tenere conto sono quelle inerenti le spese di trasporto e di assicurazione e di movimentazione e carico conseguenti alle diverse modalità con cui le merci oggetto di valutazione e le “merci identiche” sono state trasportate fino al territorio della U.E. (cfr. art. 150 § 2 D.A.C.).

Sul punto, di interesse quanto previsto dal settimo punto dell'allegato 23 cit. che così dispone:

1. Nell'applicare tali disposizioni, l'autorità doganale si riferirà, ogni volta che sarà possibile, ad una vendita di merci identiche ..., effettuata allo stesso livello commerciale e che si avvicini sensibilmente alla stessa quantità della vendita delle merci da valutare. In mancanza di tali vendite, sarà possibile riferirsi ad una vendita di merci identiche ... effettuata in una qualsiasi delle tre situazioni seguenti:

- a) vendita allo stesso livello commerciale, ma riguardante una quantità differente;
- b) vendita ad un livello commerciale differente, ma che si avvicina sensibilmente ad una stessa quantità, oppure;
- c) vendita ad un livello commerciale differente, e riguardante una quantità differente.

2. Se una vendita è stata constatata in una qualsiasi delle tre situazioni succitate saranno apportate rettifiche per tenere conto, a seconda del caso:

- a) unicamente del fattore quantità;
- b) unicamente del fattore livello commerciale, oppure;
- c) sia del fattore livello commerciale, sia del fattore quantità.

3. ...abrogato...

4. Una condizione per qualsiasi rettifica effettuata a causa di differenze di livello commerciale o di quantità è che tale rettifica, a prescindere dal fatto che porti ad un

aumento o ad una diminuzione di valore, venga operata unicamente sulla base di elementi di prova, che stabiliscano chiaramente che essa è ragionevole ed esatta, ad esempio dei prezzi correnti in vigore, tra i quali figurano i prezzi che si riferiscono a livelli differenti o a quantità differenti ...omissis...

In linea tendenziale, ai fini dell'individuazione delle "merci identiche" la Dogana deve prendere in considerazione quelle prodotte dal medesimo soggetto; nondimeno, è comunque consentito il ricorso al valore di transazione di merci identiche prodotte da altri soggetti qualora non sia possibile constatare la presenza degli elementi di "identità" sopra descritti nelle merci prodotte dallo stesso soggetto (cfr. art. 150 § 4 D.A.C.).

E' possibile che, applicando le disposizioni sopra richiamate, l'Amministrazione Doganale individui due o più partite di "merci identiche" da poter utilizzare quale *tertium comparationis*. Ebbene, in questi casi è previsto, cosa invero estremamente opportuna, l'applicazione di un principio di evidente favore per il contribuente, dovendosi "prendere in considerazione il valore più basso" fra quelli così individuati;

- b) il "**valore di transazione di merci similari**", vendute per l'esportazione a destinazione della Comunità ed esportate nello stesso momento (o pressappoco nello stesso momento) delle merci da valutare.

Anche in questo caso, cosa debba intendersi per "merci similari" è chiarito dall'art. 142 § 1 lett. c) D.A.C., in forza del quale con rientrano in tale nozione "*le merci prodotte nello stesso Paese che, pur non essendo uguali sotto tutti gli aspetti, presentano caratteristiche analoghe e sono composte di materiali analoghi, tanto da poter svolgere le stesse funzioni e da essere intercambiabili sul piano commerciale; la qualità delle merci, la loro rinomanza, e l'esistenza di un marchio di fabbrica o di commercio rientrano fra gli elementi da prendere in considerazione per stabilire se determinate merci siano similari*".

Come dice il nome stesso, qui non è necessario che le merci siano identiche, essendo sufficiente la loro similarità che, ad ogni buon conto, pur non dovendo coprire ogni aspetto funzionale, deve avere quantomeno ad oggetto la funzione del bene (e dunque il suo scopo e l'esigenza che mira a soddisfare) e la materia di cui è composto. La qualità commerciale e merceologica, la presenza di marchi di fabbrica o di commercio e la rinomanza commerciale dei beni – a differenza di quanto accade per le "merci identiche" (vedi supra) – non sono qui ex se idonei a rendere negativo il giudizio di similarità rientrando, invece, in tale giudizio e dovendo pertanto essere valutati alla stregua di uno degli elementi che concorrono a darne l'esito.

Anche in questo caso, come nel precedente, ai fini della corretta individuazione del valore di "merci similari", è previsto (cfr. art. 151 § 1 D.A.C.) che si debbano prendere a riferimento

merci vendute allo stesso livello commerciale ed in quantitativi sostanzialmente corrispondenti (qui il legislatore usa il termine “corrispondenti”, mentre per le “merci identiche” utilizza il termine “equivalenti”. Al di là della differenza lessicale, non si ritiene vi siano sostanziali differenze fra i due casi) rispetto a quelle oggetto di valutazione.

Con disposizione praticamente identica rispetto a quella esaminata in precedenza, l'art. 151 § 1 secondo periodo cit. – in considerazione dell'oggettiva difficoltà di rinvenire la presenza di merci aventi le caratteristiche sopra descritte – statuisce che *“qualora non si possano identificare vendite di questo tipo, ci si basa sul valore di transazione di merci similari vendute ad un altro livello commerciale e/o in quantitativi diversi, apportando le opportune correzioni per tenere conto delle differenze imputabili al livello commerciale e/o ai quantitativi, sempreché si possano apportare simili correzioni in base ad elementi comprovati che ne dimostrino chiaramente la ragionevolezza e l'accuratezza, indipendentemente dal fatto che le correzioni provochino un aumento o una diminuzione del valore”*.

Il riferimento alla similarità delle merci usate quale *tertium comparationis* non è impedito dal fatto che queste siano commercializzate in quantitativi non sostanzialmente corrispondenti o in un altro livello commerciale, essendo comunque possibile per l'Amministrazione Doganale apportare “opportune correzioni” (tra cui, ex art. 150 § 2 cit., quelle inerenti le spese di trasporto e di assicurazione e di movimentazione e carico conseguenti alle diverse modalità con cui le merci oggetto di valutazione e le “merci similari” sono state trasportate fino al territorio della U.E.) al valore di queste che tengano conto delle differenze conseguenti a tale diversità, e ciò anche se l'effettuazione di tali correzioni determini una variazione in aumento o in diminuzione del valore delle “merci similari” così individuate.

Sul punto, di interesse quanto previsto dal settimo punto dell'allegato 23 cit. che così dispone:

5. *Nell'applicare tali disposizioni, l'autorità doganale si riferirà, ogni volta che sarà possibile, ad una vendita di merci ... simili, effettuata allo stesso livello commerciale e che si avvicini sensibilmente alla stessa quantità della vendita delle merci da valutare. In mancanza di tali vendite, sarà possibile riferirsi ad una vendita di merci ... similari effettuata in una qualsiasi delle tre situazioni seguenti:*

- d) vendita allo stesso livello commerciale, ma riguardante una quantità differente;*
- e) vendita ad un livello commerciale differente, ma che si avvicina sensibilmente ad una stessa quantità, oppure;*
- f) vendita ad un livello commerciale differente, e riguardante una quantità differente.*

6. *Se una vendita è stata constatata in una qualsiasi delle tre situazioni succitate saranno apportate rettifiche per tenere conto, a seconda del caso:*

- d) unicamente del fattore quantità;*
- e) unicamente del fattore livello commerciale, oppure;*

f) sia del fattore livello commerciale, sia del fattore quantità.

7. ...abrogato...

8. Una condizione per qualsiasi rettifica effettuata a causa di differenze di livello commerciale o di quantità è che tale rettifica, a prescindere dal fatto che porti ad un aumento o ad una diminuzione di valore, venga operata unicamente sulla base di elementi di prova, che stabiliscano chiaramente che essa è ragionevole ed esatta, ad esempio dei prezzi correnti in vigore, tra i quali figurano i prezzi che si riferiscono a livelli differenti o a quantità differenti ...omissis...

In linea tendenziale, ai fini dell'individuazione delle "merci similari" la Dogana deve prendere in considerazione quelle prodotte dal medesimo soggetto; nondimeno, è comunque consentito il ricorso al valore di transazione di merci identiche prodotte da altri soggetti qualora non sia possibile constatare la presenza degli elementi di "identità" sopra descritti nelle merci prodotte dallo stesso soggetto (cfr. art. 150 § 4 D.A.C.).

Nel caso in cui l'Amministrazione individui due o più partite di "merci similari" da poter utilizzare quale *tertium comparationis*, dovrà essere preso "in considerazione il valore più basso" fra quelli così individuati, per un'evidente ragione di tutela del contribuente.

- c) il "valore fondato sul prezzo unitario" corrispondente alle vendite nella Comunità delle merci importate nel quantitativo complessivo maggiore, effettuate a persone non legate ai venditori;

Il terzo dei "metodi alternativi" previsti dal diritto doganale è quello abitualmente chiamato "del prezzo unitario", che trova la sua disciplina di dettaglio nell'art. 152 D.A.C. al cui interno, ed in particolarmente al § 1 a-bis), contiene disposizioni di fondamentale importanza per quanto concerne l'importazione sul territorio comunitario di talune particolari tipologie di prodotti agricoli individuate dall'allegato 26 delle D.A.C.¹⁰.

La fondamentale differenza fra questo criterio ed i due precedenti risiede nel fatto che qui, anziché utilizzare, quale *tertium comparationis*, il valore registrato all'atto dell'importazione di merci identiche o simili, viene fatto riferimento al prezzo di vendita sul territorio comunitario di tali merci identiche o simili; valore che viene poi successivamente "rettificato" (in questo, di solito in diminuzione) per renderlo il più possibile comparabile con quello delle merci di estera provenienza.

Nello specifico, se le merci oggetto di importazione ovvero merci considerate ad esse identiche o similari ai sensi dell'art. 142 cit. sono vendute "tali quali" all'interno dell'Unione Europea, il valore in Dogana delle merci importate viene basato sul prezzo unitario al quale queste merci o quelle ad esse identiche o similari oggetto di importazione

¹⁰ Queste ultime importazioni verranno trattate a parte, al fine di evitare possibili confusioni nel lettore.

sono vendute a soggetti non collegati, nel quantitativo complessivo maggiore¹¹, al momento o pressappoco al momento dell'importazione delle merci oggetto di valutazione, previa effettuazione di alcuna "deduzioni".

In buona sintesi, per la determinazione del valore imponibile doganale delle merci da valutazione, si deve prendere in considerazione il prezzo unitario al quale le medesime merci sono vendute ovvero al quale sono vendute merci identiche o simili previamente importate:

- ⇒ nel quantitativo complessivo maggiore;
- ⇒ al momento o pressappoco al momento dell'importazione delle merci oggetto di valutazione;
- ⇒ a persone non legate ai sensi dell'art. 143 D.A.C..

Prende in considerazione solo e soltanto tale valore, però, sarebbe sommamente ingiusto, posta la notevole differenza fra i costi di produzione comunitari e dei Paesi esteri di cui le merci da valutare sono originarie nonché il fatto che, all'atto della commercializzazione sul territorio comunitario, il valore delle merci in questione è sicuramente "gonfiato" non solo dal margine di profitto del rivenditore ma dagli oneri fiscali conseguenti alla previa immissione in libera pratica.

Per tale ragione, l'art. 152 § 1 lett. a) dispone che da tale valore debbano essere dedotti i seguenti elementi:

- ⇒ le commissioni generalmente pagate o di cui è stato convenuto il pagamento oppure i margini generalmente praticati per utili e per spese generali (compresi i costi di commercializzazione diretti ed indiretti delle merci in questione) in rapporto alle vendite nella comunità di merci importate della stessa natura o della stessa specie.

Per quanto concerne "utili e spese generali", al sedicesimo punto dell'allegato 23 cit. questi devono essere considerati come un'endiadi, ossia un'unica identità. In particolare, la cifra determinata dall'Amministrazione per tale deduzione deve essere determinate in base alle informazioni fornite dal dichiarante, a meno che le cifre da questi fornite non siano compatibili con quelle che corrispondono normalmente alle vendite di merci importate aventi la medesima natura o della stessa specie nel paese di importazione.

Se le cifre comunicate dal dichiarante non sono compatibili con queste ultime, l'importo da considerare per gli utili e le spese generali può basarsi su informazioni pertinenti, diverse da quelle fornite direttamente dal dichiarante o da altri a suo nome.

In relazione al concesso di "informazioni fornite dal dichiarante" queste sono – a parere di chi scrive – costituite non solo da quelle dal medesimo fornite all'Autorità Doganale a

¹¹ Intendendosi per tale, ai sensi dell'art. 152 § 4, "il prezzo al quale viene venduto il maggior numero di unità a a persone non legate alle persone da cui acquistano le merci in questione al primo livello commerciale successivo all'importazione al quale si effettuano le vendite".

seguito di una sua specifica richiesta in tal senso, ma anche dalle altre informazioni da questi comunque fornite all'Amministrazione Finanziaria quali, a mero titolo di esempio, quelle evincibili dalla dichiarazione dei redditi modello Unico o dal modello 760 ovvero dalle parti della dichiarazione inerenti l'indicazione degli elementi reddituali e fattuali necessari per il calcolo degli studi di settore.

In particolare, per la determinazione delle commissioni o degli utili e delle spese generali da dedurre ai sensi dell'art. 152 cit. si dovrà decidere, caso per caso e tenendo conto delle circostanze specifiche, se talune merci sono "della stessa natura o della stessa specie" (comprendenti le merci importate dallo stesso paese delle merci da valutare, nonché le merci importate provenienti da altri paesi) di altre merci; si dovrà procedere all'esame delle vendite, nel paese di importazione, del gruppo o gamma più limitato di merci importate della stessa natura o della stessa specie comprendente le merci da valutare, sulle quali possono essere fornite le necessarie informazioni;

- ⇒ le abituali spese di trasporto e di assicurazione e le spese connesse sostenute nell'Unione Europea;
- ⇒ i dazi all'importazione e le altre imposte pagati nella U.E. a cagione dell'importazione o della vendita (come ad es., l'I.V.A.) delle merci.

Qualora il criterio temporale non possa essere rispettato, ossia qualora non sia possibile individuare il prezzo di vendita delle merci oggetto di importazione ovvero di merci a queste identiche o similari nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento dell'importazione, ai sensi dell'art. 152 § 1 lett. b) D.A.C. il valore in Dogana vien basato facendo riferimento alla "data più ravvicinata¹² dopo l'importazione delle merci oggetto di valutazione, e comunque entro 90 giorni dalla loro importazione".

Nel caso in cui, invece, le merci oggetto di importazione ovvero merci considerate ad esse identiche o similari **non siano vendute "tal quali" all'interno dell'Unione Europea**, il valore in dogana, **a richiesta dell'importatore**, è basato sul prezzo unitario al quale sono vendute le merci importate, dopo la lavorazione o trasformazione successiva, nella massima quantità complessiva a persone residenti della U.E. e non collegate al venditore, tenuto conto del valore aggiunto connesso a tale lavorazione o trasformazione e delle deduzioni sopra citate (cfr. art. 152 § 2 cit.).

In sostanza, a differenza del caso delle merci vendute "tal quali", in cui il ricorso del criterio del "valore unitario" è di per sé sempre ammissibile, in caso di merci di importazione ovvero di merci ad esse identiche o similari che non siano vendute "tal quali" in quanto fatte oggetto, prima della loro commercializzazione, di operazioni di lavorazione o trasformazione, **il ricorso a tale criterio alternativo sarà possibile solo nel caso in cui sia lo stesso importatore a**

¹² Intendendosi per tale, ai sensi dell'art. 152 § 5, "la data alla quale si effettuano vendite delle merci importate o di merci identiche o similari importate in quantitativi sufficienti a stabilire il prezzo unitario".

richiederlo. In mancanza di tale espressa richiesta, l'Amministrazione Doganale non potrà farvi ricorso ma potrà, se del caso, ricorrere al quarto criterio alternativo di cui in seguito si dirà, ossia quello del “valore calcolato”.

Ai sensi del diciassettesimo punto dell'Allegato 23 cit., quando si fa ricorso a questo metodo di individuazione del valore delle merci in dogana le detrazioni operate per tenere conto del valore aggiunto derivante dalla lavorazione o dalla successiva trasformazione si basano su dati oggettivi e quantificabili relativi al costo di tale lavoro. I calcoli, in particolare, si effettuano in base a formule, prescrizione e metodi di calcolo ammessi nello specifico settore di produzione nonché ad altre pratiche di settore.

In ogni caso, è utile sottolineare che per l'applicazione del criterio del “prezzo unitario” in caso di merci non rivenute “tal quali” è normalmente necessario che le merci importate abbiano mantenuto la loro identità a seguito della lavorazione o della trasformazione in quanto, in caso contrario, la difformità tra il bene importato ed il bene rivenuto è tale da impedire in radice il giudizio di identità o di similarità; eccezione a tale regola, però, secondo l'Allegato 23 cit., si ha nel caso in cui il valore aggiunto possa comunque essere determinato con precisione e senza eccessiva difficoltà.

- d) il “**valore calcolato**” eguale alla somma:
- ⇒ del costo o del valore delle materie e delle operazioni di fabbricazione, o altre utilizzate per produrre le merci importate;
 - ⇒ di un ammontare rappresentante gli utili e le spese generali, uguale a quello che comportano generalmente le vendite di merci della stessa qualità o della stessa specie delle merci da valutare fatte da produttori del paese di esportazione per l'esportazione a destinazione della Comunità;
 - ⇒ del costo o del valore delle spese di trasporto e assicurazione delle merci importate e delle spese di carico e movimentazione connesse al trasporto delle merci nel territorio doganale della Comunità.

Il quarto, ed ultimo, dei metodi alternativi di determinazione del valore delle merci in dogana differisce nettamente da tutti i precedenti in quanto non si basa né sul valore di transazione di merci identiche o similari né sul valore unitario conseguente alla rivendita sul territorio comunitario delle merci oggetto di valutazione ovvero di merci a queste identiche o similari, ma – bensì – sulla ricerca di un valore (per così dire) “ricostruito” in base alle voci di costo necessarie per la produzione della specifica merce oggetto di valutazione.

In particolare, gli elementi di costo da prendere in considerazione ai fini di tale rideterminazione sono quello – e solo quelli – previsti dall'art. 30 § 2 lett. d) cit. poco sopra richiamati.

La disciplina di dettaglio di questo ultimo “metodo alternativo” è dettata dall’art. 153 D.A.C., il cui § 1, dando dimostrazione di evidente pragmatismo, chiarisce che *“l’autorità doganale non può richiedere o imporre ad una persona non residente nella Comunità di presentare documenti contabili o altra documentazione giustificativa per esaminarli, né di darle accesso a tali documenti, per determinare tale valore”* anche se è prevista la possibilità che *“le informazioni fornite dal produttore delle merci per determinare il valore in dogana ... possono essere verificate in un Paese non facente parte della Comunità dall’autorità doganale di uno Stato membro, con l’accordo del produttore ed a condizione che detta autorità dia un preavviso sufficiente all’autorità del paese in questione e che quest’ultima dia il suo assenso all’inchiesta”*.

E’ da notare che il limite posto all’Autorità Dogane è relativo al divieto di richiedere o imporre oneri ad un soggetto non residente nell’Unione Europea, ma nulla vieta di richiedere al soggetto residente nell’Unione, e magari titolare dello specifico regime doganale per il quale l’Autorità sta procedendo, informazioni o dati relativi inerenti la produzione dei beni vincolati al regime.

Ai fini della corretta determinazione “del costo o del valore delle materie e delle operazioni di fabbricazione, o altre utilizzate per produrre le merci importate”, l’art. 153 § 2 dispone che esso comprenda il costo dei contenitori formanti, a fini doganali, un tutt’uno con la merce, il costo degli imballaggi, comprensivi sia della mano d’opera sia dei materiali che concorrono a costituirli nonché – in misura adeguata – ogni prodotto o servizio di cui all’art. 32 § 1 lett. b) utilizzato nel corso del processo di produzione e che sia stato fornito direttamente o indirettamente dall’acquirente.

Per quanto concerne, invece, le “spese generali”, queste devono essere considerate quali comprensive dei costi diretti ed indiretti di produzione (fra cui rientrano, a parere di chi scrive, l’ammortamento dei macchinari utilizzati ai fini della produzione stessa) e di commercializzazione delle merci.

L’applicazione in ordine gerarchico dei metodi alternativi di determinazione del valore sopra citati è prescritta dall’art. 30 c. 1 C.D.C. che, come già detto, dispone che *“quando il valore in dogana non può essere determinato ai sensi dell’articolo 29 si ha riguardo, nell’ordine, alle lettere a), b), c) e d) del paragrafo 2 fino alla prima di queste lettere che consenta di determinarlo ...omissis...”*; la medesima disposizione, però, non è identicamente vincolante per l’Amministrazione Doganale e per il contribuente in quanto quest’ultimo, qualora l’Amministrazione decida di fare ricorso al metodo del “valore unitario”, può esercitare il suo diritto potestativo a richiedere l’applicazione (in suo luogo) del metodo del “valore calcolato” (*“...omissis... salvo il caso in cui l’ordine delle lettere c) e d) debba essere invertito su richiesta del dichiarante ...omissis...”*), ossia dell’ultimo, in ordine gerarchico, dei metodi alternativi previsti

Si tratta di una facoltà riconosciuta unicamente all'importatore e – invero – più che una facoltà pare tratteggiarsi – come detto – quale diritto potestativo, con la conseguenza che l'Amministrazione non potrà negarne l'applicazione pena la radicale invalidità degli atti erariali eventualmente emessi in violazione del diritto del contribuente.

Ma, è bene sottolinearlo, tale facoltà è riconosciuta nel solo caso in cui l'Amministrazione decida di fondare la determinazione del valore in funzione del metodo del "valore unitario"; al contrario, il contribuente non ha alcun diritto ad ottenere l'applicazione del metodo del "valore calcolato" nel caso in cui l'Amministrazione faccia invece ricorso ai criteri del valore di "merci identiche" (ex lett. a) o di "merci similari" (ex lett. b).

Ugualmente viziati, ovviamente, sono gli atti dell'Amministrazione Doganale che facciano applicazione di un criterio gerarchicamente subordinato non motivando le ragioni per le quali non sia stato possibile fare ricorso al metodo di determinazione del valore imponibile gerarchicamente sovraordinato o, ancor peggio, quando – nonostante la motivazione – il ricorso a tali criteri fosse comunque possibile. Così, per fare un esempio, sono radicalmente viziati gli atti di accertamento emessi facendo ricorso a "schede valore" idonee a consentire l'individuazione del valore imponibile della merce partendo dal valore della materia prima in esso conglobata qualora, nel medesimo atto, non venga fatto riferimento alcuno alle ragioni per le quali non sia stato possibile individuare "merci identiche" o "merci similari" ovvero non sia stato comunque possibile fare ricorso al metodo del "valore unitario" di cui all'art. 30 § 2 lett. c) cit..

In particolare, è bene sottolinearlo, specialmente in caso di prodotti tessili o di prodotti di abbigliamento, ben difficilmente potrà mai farsi ricorso al criterio del "valore calcolato" posto che – con frequenza statistica talmente alta da potersi considerare quasi certo – "merci similari" sono sicuramente individuabili fra le importazioni effettuate nel nostro Paese nel medesimo periodo di tempo.

I "metodi residuali". Qualcosa a metà fra richiamo normativo alla fonte pattizia internazionale e norma in bianco.

E' però possibile – anche se in casi invero molto rari e di difficile verifica – che anche il ricorso ai "metodi alternativi" previsti dall'art. 30 non sia possibile. In tali ipotesi, soccorre l'art. 31 C.D.C. in forza del quale:

"1. Se il valore in dogana delle merci non può essere determinato ai sensi degli articoli 29 e 30, esso viene stabilito, sulla base dei dati disponibili nella Comunità, ricorrendo a mezzi ragionevoli compatibili con i principi e con le disposizioni generali:

- dell'accordo relativo all'attuazione dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio del 1994;*

- *dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio del 1994 e*
- *delle disposizioni del presente capitolo.*

2. *Il valore in dogana ai sensi del paragrafo 1 non si basa:*

- a) *sul prezzo di vendita, nella Comunità, di merci prodotte nella Comunità;*
- b) *sul sistema che prevede l'accettazione, ai fini doganali, del più elevato dei due valori possibili;*
- c) *sul prezzo di merci sul mercato interno del paese di esportazione;*
- d) *sul costo di produzione, diverso dai valori calcolati che sono stati determinati per merci identiche o similari conformemente all'articolo 30, paragrafo 2, lettera d);*
- e) *su prezzi per l'esportazione a destinazione di un paese non compreso nel territorio doganale della Comunità,*
- f) *su valori in dogana minimi, oppure*
- g) *su valori arbitrari o fittizi.”*

La disposizione comunitaria, pertanto, prevede in questi casi il ricorso a qualunque tipo di sistema di determinazione del valore alla duplice condizione (positiva) che:

- ⇒ sia ragionevole;
- ⇒ risulti compatibile con i principi e le disposizioni generali previste dal G.A.T.T. del 1994, del suo articolo VII e con le restanti disposizioni del C.D.C..

In ogni caso, il sistema di determinazione del valore adottato non si deve basare sul prezzo di vendita nella Comunità di merci ivi prodotte (in questo caso, infatti, sarebbe evidente l'alienità e la non comparabilità di tale sistema con la condizione della merce non comunitaria oggetto di vincolo a regime doganale), su di un sistema che preveda l'obbligatoria accettazione fra due o più possibili valori di quello maggiore (in quanto in evidente contrasto con le disposizioni comunitarie in materia e, soprattutto, quelle – che vedremo meglio nel prosieguo – di cui agli artt. 150 e 151 D.A.C.), sul prezzo di vendita della merce sul mercato interno del Paese che la esporta, sul suo costo di produzione determinato con modalità differenti rispetto a quelle previste dall'art. 30 § 2 lett. d), sul prezzo di vendita praticato in relazione alle esportazioni di quel determinato bene verso Paesi non facenti parte della U.E., su “valori minimi” applicati dalla Dogana o su un valore che abbiano comunque i caratteri dell'arbitrarietà e della fittizietà.

Il nono punto dell'Allegato 23 cit. contiene disposizioni interpretative utili a comprendere le modalità applicazione dei c.d. “metodi residuali” in esame:

1. *I valori in dogana determinati a norma dell'art. 31 § 1 devono, nella maggior misura possibile, basarsi su valori in dogana precedentemente determinati.*
2. *I metodi di valutazione da utilizzare a norma dell'art. 31 § 1 devono essere quelli definiti dagli artt. 29 e 30, § 2 compreso, pur tenendo presente che una ragionevole elasticità nell'applicazione di tali metodi è conforme agli obiettivi ed alle disposizioni dell'art. 31 § 1.*
3. *Alcuni esempi illustrano come bisogna intendere per ragionevole elasticità:*

- a. *Merci identiche* – La prescrizione secondo cui le merci identiche devono essere esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare può essere interpretata con elasticità; merci identiche importate, prodotte in un paese diverso dal paese di esportazione delle merci da valutare, possono costituire la base della valutazione in dogana; si possono utilizzare i valori in dogana di merci identiche importate, già determinate a norma dell'art. 30 § 2 lett. c) e d);
- b. *Merci simili* – La prescrizione secondo cui le merci simili devono essere esportate allo stesso momento o pressappoco allo stesso momento delle merci da valutare può essere interpretata con elasticità; merci simili importate, prodotte in un paese diverso dal paese d'esportazione delle merci da valutare, può costituire la base della valutazione in dogana; si possono utilizzare i valori in dogana delle merci simili importate, già determinati a norma dell'art. 30 § 2 lett. c) e d);
- c. *Metodo deduttivo* – La prescrizione secondo cui le merci devono essere vendute “nello stato in cui si sono importate” di cui all'art. 152 § 1 lett. a) del presente regolamento, può essere interpretata con elasticità; il termine di “novanta giorni” può essere applicato con elasticità.

Un caso particolare: determinazione del valore sulla base del “prezzo unitario” previsto per alcuni prodotti agricoli non trasformati.

Come anticipato in precedenza, l'art. 152 § 1 lett a-bis) D.A.C. – introdotto ad opera del regolamento (CEE) n. 215/1996 – prevede particolarissime disposizioni in tema di determinazione del valore imponibile **di talune merci deperibili** specificamente – ed esaustivamente – indicate nell'Allegato 26 alle D.A.C.. Si tratta, in particolare, di:

Codice NC (TARIC)	Designazione delle merci	Periodo di validità
0701 90 50	Patate di primizia	1.1.-30.6.
0703 10 19	Cipolle	1.1.-31.12.
0703 20 00	Agli	1.1.-31.12.
0708 20 00	Fagioli	1.1.-31.12.
0709 20 00 10	Asparagi: — verdi	1.1.-31.12.
0709 20 00 90	Asparagi: — altri	1.1.-31.12.
0709 60 10	Peperoni	1.1.-31.12.
ex 0714 20	Patate dolci, fresche o refrigerate, intere	1.1.-31.12.
0804 30 00 90	Ananas	1.1.-31.12.

0804 40 00 10	Avocadi	1.1.-31.12.
0805 10 20	Arance dolci	1.6.-30.11.
0805 20 10 05	Clementine	1.3.-31.10.
0805 20 30 05	Monreal e satsuma	1.3.-31.10.
0805 20 50 07 0805 20 50 37	Mandarini e Wilkings	1.3.-31.10.
0805 20 70 05 0805 20 90 05 0805 20 90 09	Tangerini e altri	1.3.-31.10.
0805 40 00 11	Pompelmi: — bianchi	1.1.-31.12.
0805 40 00 19	Pompelmi: — rosei	1.1.-31.12.
0805 50 90 11 0805 50 90 19	Limette (<i>Citrus aurantifolia</i> , <i>Citrus latifolia</i>)	1.1.-31.12.
0806 10 10	Uve da tavola	21.11.-20.7.
0807 11 00	Cocomeri	1.1.-31.12.
0807 19 00 10 0807 19 00 30	Amarillo, Cuper, Honey Dew (compresi Cantalene), Onteniente, Piel de Sapo (compresi Verde Liso), Rochet, Tendral, Futuro	1.1.-31.12.
0807 19 00 91 0807 19 00 99	Altri meloni	1.1.-31.12.
0808 20 50 10	Pere: — Nashi (<i>Pyrus pyrifolia</i>) — Ya (<i>Pyrus bretschneideri</i>)	1.5.-30.6.
0808 20 50 90	Pere: — altre	1.5.-30.6.
0809 10 00	Albicocche	1.1.-30.5. e 1.8.-31.12.
0809 30 10	Pesche noci	1.1.-10.6. e 1.10.-31.12.
0809 30 90	Pesche	1.1.-10.6. e 1.10.-31.12.
0809 40 05	Prugne	1.10.-10.6.
0810 10 00	Fragole	1.1.-31.12.
0810 20 10	Lamponi	1.1.-31.12.
0810 50 00	Kiwi	1.1.-31.12.

L'art. 152 § 1 lett. a-bis) cit. testualmente recita:

“Il valore in dogana di talune merci deperibili importate in conto consegna **può essere direttamente determinato** a norma dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera c), del codice. A tal fine, i prezzi unitari vengono

comunicati dagli Stati membri alla Commissione e da questa divulgati tramite la TARIC conformemente all'articolo 6 del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio.

I prezzi unitari vengono calcolati e comunicati nel modo seguente.

- i) *previa deduzione degli elementi di cui alla lettera a) del presente paragrafo, gli Stati Membri comunicano alla Commissione il prezzo unitario di 100 kg netti per ciascuna categoria di merci. Gli Stati membri possono fissare importi forfettari per le spese di cui alla lettera a), punto ii). Tali importi vengono comunicati alla Commissione.*
- ii) *il prezzo unitario può essere usato per determinare il valore in dogana delle merci importate per periodi di quattordici giorni, decorrenti da un venerdì.*
- iii) *il periodo di riferimento per la determinazione dei prezzi unitari è il periodo di quattordici giorni che termina il giovedì precedente la settimana in cui si devono stabilire i nuovi prezzi unitari.*
- iv) *gli Stati membri comunicano alla Commissione i prezzi unitari in euro entro le ore 12.00 del lunedì della settimana in cui questi sono divulgati dalla Commissione stessa. Se tale giorno è festivo, la comunicazione si effettua l'ultimo giorno lavorativo precedente. I prezzi unitari si applicano soltanto se la Commissione provvede a divulgare tale comunicazione.*

Le merci di cui al primo comma della presente lettera a) bis sono riportate nell'allegato 26'.

La terminologia utilizzata dal legislatore è chiara ed univoca nel chiarire che l'applicazione di questo metodo di determinazione del valore imponibile non è di per sé obbligatoria, come si evince dall'utilizzo delle parole "può essere direttamente determinato" presenti nell'*incipit* della disposizione richiamata.

Il *telos* della norma è chiaramente quello di venire incontro alle particolari esigenze di celerità degli scambi commerciali connessi a queste specifiche tipologie di prodotti ortofrutticoli freschi, suscettibili di rapido ammaloramento; ed è proprio per evitare una simile situazione - specie in un mercato caratterizzato dal fatto che, sovente, all'atto della spedizione della merce le parti hanno pattuito fra di loro unicamente un "prezzo provvisorio" rimandando la valutazione definitiva ad un momento successivo (nello specifico, il termine della campagna di produzione) – che il legislatore comunitario ha previsto la **facoltà per l'importatore di optare, fin dal momento della presentazione della dichiarazione doganale, per la determinazione del valore imponibile** non sulla base delle disposizioni di cui all'art. 29 C.D.C. (cosa che, fra l'altro, lo costringerebbe a richiedere l'autorizzazione alla presentazione della "dichiarazione incompleta" non essendo ancora sicuro dell'effettivo valore di transazione definitivo) ma **sulla base del valore di riferimento (il c.d. "PREZZO UNITARIO") individuato dall'Unione Europea in esito ad una procedura il cui iter è dettagliatamente descritto dall'art. 152 cit..**

Sul punto, chiarificante è la lettura della TAXUD/3405/2004 rev. 6 del 14/10/2005 che così recita:

La Commissione europea comunica un prezzo unitario stabilito a norma delle disposizioni vigenti che può essere usato dal dichiarante come base ai fini della determinazione del valore in dogana unicamente per gli ortofrutticoli interi, di una singola specie, importati in conto consegna. In tal caso la dichiarazione doganale è definitiva e le disposizioni relative alla procedura della dichiarazione incompleta (articoli da 253 a 259 delle disposizioni d'applicazione del codice) non si applicano.

Pertanto, come chiarito sia dalla sopraddetta TAXUD sia dalla circolare n. 17/D del 05/05/2006 (prot. n. 812) dell'Agenzia delle Dogane – Area Gestione Tributi e Rapporti con gli Utenti, la procedura di cui all'art. 152 § 1 lett. a-bis) D.A.C. non è di applicazione generale per tutte le tipologie di ortofrutticoli indicati nell'Allegato 26 ma bensì solo “*come base ai fini della determinazione del valore in dogana **unicamente per gli ortofrutticoli interi, di una singola specie, importati in conto consegna**. In tali ipotesi, la dichiarazione doganale è definitiva e le disposizioni relative alla procedura di dichiarazione incompleta non si applicano*”.

Ai fini dell'applicazione della disposizione *de qua*, è infatti previsto che ciascuno Stato membro comunichi alla Commissione, con cadenza bisettimanale (ed in particolare entro le ore 12.00 di ciascun lunedì) i “prezzi unitari” rilevati sul proprio territorio – in un arco temporale di 14 giorni decorrenti da un giovedì fino al secondo giovedì successivo e precedente il giorno di lunedì in cui avviene tale comunicazione - per partite di 100 kg. netti per ciascuna delle sopracitate tipologie merceologiche.

Tali prezzi vengono comunicati già depurati degli elementi indicati nel § 1 lett. a) dell'art. 152 cit. anche se è previsto che tale deduzione possa essere “forfetizzata” dagli Stati membri, al fine di rendere più agevole il calcolo del prezzo da comunicare alla Commissione.

I prezzi unitari così comunicati vengono elaborati dalla Commissione la quale li divulga tramite la TARIC; tale divulgazione costituisce *condicio sine qua non* per la loro applicazione e, dunque, per il concreto esercizio della facoltà di scelta rimessa all'importatore, di tal che se, per una o più tipologie delle merci sopra richiamate, tale comunicazione non avviene l'importatore non potrà fare altro che ricorrere al sistema del valore di transazione o lasciare che la Dogana applichi uno dei criteri alternativi di cui all'art. 30 C.D.C. o, se previsto, fare ricorso al “valore forfetario” come determinato ai sensi del regolamento (UE) n. 543/2011.

I “prezzi forfetari” dei prodotti agricoli: l'applicazione del regolamento (CE) n. 1234/2007 e del regolamento di esecuzione (UE) n. 543/2011.

Sempre in relazione ai prodotti agricoli, grande importanza assumono il regolamento (CE) del Consiglio n. 1234/2007 ed il regolamento di esecuzione (UE) della Commissione n.

543/2011, entrambe recanti disposizioni in materia di organizzazione comune dei mercati agricoli oltre a disposizioni specifiche per talune particolari tipologie di prodotti agricoli.

In linea generale, ai sensi dell'art. 135 del regolamento (CE) N. 1234/2007, ai prodotti indicati nell'art. 1 di esso "si applicano le aliquote dei dazi all'importazione della tariffa doganale comune". Le regole comuni in materia di determinazione della fiscalità di confine, pertanto, trovano applicazione alle seguenti tipologie di prodotti agricoli o del settore primario:

- ⇒ cereali previsti nell'allegato I, parte I;
- ⇒ riso previsti nell'allegato I, parte II;
- ⇒ zucchero previsti nell'allegato I, parte III;
- ⇒ foraggi essiccati previsti nell'allegato I, parte IV;
- ⇒ sementi previsti nell'allegato I, parte V;
- ⇒ luppolo previsti nell'allegato I, parte VI;
- ⇒ olio di oliva e olive da tavola previsti nell'allegato I, parte VII;
- ⇒ lino e canapa previsti nell'allegato I, parte VIII;
- ⇒ prodotti ortofrutticoli previsti nell'allegato I, parte IX;
- ⇒ prodotti trasformati a base di ortofrutticoli previsti nell'allegato I, parte X;
- ⇒ banane previsti nell'allegato I, parte XI;
- ⇒ vino previsti nell'allegato I, parte XII;
- ⇒ piante vive e prodotti della floricoltura previsti nell'allegato I, parte XIII (di seguito «il settore delle piante vive»);
- ⇒ tabacco greggio previsti nell'allegato I, parte XIV;
- ⇒ carni bovine previsti nell'allegato I, parte XV;
- ⇒ latte e prodotti lattiero-caseari previsti nell'allegato I, parte XVI;
- ⇒ carni suine previsti nell'allegato I, parte XVII;
- ⇒ carni ovine e caprine previsti nell'allegato I, parte XVIII;
- ⇒ uova previsti nell'allegato I, parte XIX;
- ⇒ carni di pollame previsti nell'allegato I, parte XX;
- ⇒ altri prodotti previsti nell'allegato I, parte XXI.

Specifiche disposizioni sono previste direttamente da tale regolamento per le importazioni di talune particolari tipologie di cereali. Ai sensi dell'art. 136, infatti:

"1. Nonostante l'articolo 135, il dazio all'importazione per i prodotti dei codici NC 1001 10 00, 1001 90 91, ex 1001 90 99 [frumento (grano) tenero di alta qualità], 1002 00 00, 1005 10 90, 1005 90 00 e 1007 00 90, escluso l'ibrido destinato alla semina, è pari al prezzo d'intervento applicabile a tali prodotti all'atto dell'importazione e maggiorato del 55%, deduzione fatta del prezzo CIF all'importazione applicabile

alla spedizione in causa. Tale dazio, tuttavia, non può essere superiore all'aliquota convenzionale del dazio determinata in base alla nomenclatura combinata.

2. Ai fini del calcolo del dazio all'importazione di cui al paragrafo 1, per i prodotti elencati in tale paragrafo sono fissati regolarmente prezzi rappresentativi all'importazione CIF.”

Per il riso semigreggio, invece, viene in considerazione l'art. 137 reg. cit., in forza del quale:

- “1. Nonostante l'articolo 135, il dazio all'importazione del riso semigreggio del codice NC 1006 20 è fissato dalla Commissione, senza l'assistenza del comitato di cui all'articolo 195, paragrafo 1, a norma dell'allegato XVII, punto 1, entro i dieci giorni successivi alla scadenza del periodo di riferimento di cui trattasi.

La Commissione, senza l'assistenza del comitato di cui all'articolo 195, paragrafo 1, fissa un nuovo dazio applicabile nei casi in cui dai calcoli effettuati in applicazione di tale allegato risulta necessario modificare il dazio suddetto. Fino alla fissazione del nuovo dazio si applica il dazio precedentemente fissato.

2. Per il calcolo degli importi di cui all'allegato XVII, punto 1, si tiene conto dei quantitativi per i quali sono stati rilasciati titoli d'importazione per il riso semigreggio del codice NC 1006 20 durante il periodo di riferimento corrispondente, esclusi i titoli d'importazione di riso Basmati di cui all'articolo 138.
3. Il quantitativo di riferimento annuo è di 449 678 tonnellate. Il quantitativo di riferimento parziale per ciascuna campagna di commercializzazione corrisponde alla metà del quantitativo annuo”.

Disposizioni sostanzialmente identiche sono poi riprodotte nell'art. 139 del medesimo regolamento in ordine alle importazioni di riso semilavorato e lavorato.

Per le rotture di riso di cui alla voce 1006 4000, invece, l'art. 140 prevede un prezzo in entrata fisso nella misura di € 65,00 per tonnellata di prodotto.

Di grande importanza è il successivo art. 140-bis, rubricato “regime del prezzo di entrata per gli ortofrutticoli freschi e trasformati”, in forza del quale:

- “1. Qualora l'applicazione del dazio della tariffa doganale comune dipenda dal prezzo di entrata della partita importata, la reale entità di tale prezzo è verificata mediante un **valore all'importazione forfettario**, calcolato dalla Commissione per ciascun prodotto e per ciascuna origine in base alla media ponderata dei prezzi del prodotto in questione sui mercati d'importazione rappresentativi degli Stati membri o, se necessario, su altri mercati.

Tuttavia, la Commissione può adottare disposizioni specifiche per la verifica del prezzo di entrata di prodotti importati essenzialmente a fini di trasformazione.

2. Se il prezzo di entrata dichiarato della partita in questione è superiore al valore all'importazione forfettario, maggiorato di un margine stabilito dalla Commissione, non superiore al 10 % del valore

forfettario, è necessario costituire una cauzione pari al dazio all'importazione determinato in base al valore all'importazione forfettario”.

Come detto, le disposizioni di applicazione del regolamento (CE) n. 1234/2007 sono contenute nel regolamento (UE) n. 543/2011 il quale, all'art. 133, dispone che le norme del Titolo VI (Scambi con i Paesi Terzi) – Capo I (Dazi all'importazione e regime del prezzo di entrata) – Sezione I (Regime del prezzo di entrata) stabiliscono le disposizioni di applicazione dell'art. 140-bis del regolamento (CE) n. 1234 cit.

Ai fini dell'applicazione di tali disposizione è previsto che per ciascuno dei prodotti indicati nell'allegato XVI – parte A del regolamento (UE) n. 543/2011, ossia:

PARTE A

Codice NC	Designazione delle merci	Periodo di applicazione
ex 0702 00 00	Pomodori	1° gennaio – 31 dicembre
ex 0707 00 05	Cetrioli ⁽¹⁾	1° gennaio – 31 dicembre
ex 0709 90 80	Carciofi	1° novembre – 30 giugno
0709 90 70	Zucchine	1° gennaio – 31 dicembre
ex 0805 10 20	Arance dolci, fresche	1° dicembre – 31 maggio
ex 0805 20 10	Clementine	1° novembre – fine febbraio
ex 0805 20 30 ex 0805 20 50 ex 0805 20 70 ex 0805 20 90	Mandarini, compresi i tangerini ed i mandarini satsuma (o sazuma), wilkings e ibridi simili di agrumi	1° novembre – fine febbraio
ex 0805 50 10	Limoni (<i>Citrus limon</i> , <i>Citrus limonum</i>)	1° giugno – 31 maggio
ex 0806 10 10	Uve da tavola	21 luglio – 20 novembre
ex 0808 10 80	Mele	1° luglio – 30 giugno
ex 0808 20 50	Pere	1° luglio – 30 aprile
ex 0809 10 00	Albicocche	1° giugno – 31 luglio
ex 0809 20 95	Ciliegie, diverse dalle ciliegie acide	21 maggio – 10 agosto
ex 0809 30 10 ex 0809 30 90	Pesche, comprese le pesche noci	11 giugno – 30 settembre
ex 0809 40 05	Prugne	11 giugno – 30 settembre

(¹) Diversi dai cetrioli che figurano nella parte B del presente allegato.

ciascuno Stato membro comunichi alla Commissione, entro le ore 12 di ciascun giorno feriale successivo, per ogni giorno di mercato e secondo l'origine, i seguenti dati:

- i prezzi medi rappresentativi dei prodotti importati da Paesi terzi e commercializzati sui mercati d'importazione rappresentativi di cui all'art. 135, nonché i prezzi significativi rilevati su altri mercati per quantitativi ingenti di prodotti importati o, in mancanza di prezzi sui mercati rappresentativi, i prezzi rilevati su altri mercati.

Tali prezzi devono essere rilevati per ciascuno dei prodotti indicati nel richiamato allegato XVI – Parte A, per l'insieme delle varietà e dei calibri disponibili e con riferimento alla fase di commercializzazione importatore/grossista o, qualora questi non siano disponibili, in quella grossista/dettagliante.

Sono previste, dai § 2 c. 2 e § 3 del richiamato art. 134, abbattimenti di prezzo in ragione delle specifiche condizioni oggetto di rilevazione;

- i quantitativi totali corrispondenti ai prezzi di cui sopra;

con l'avvertenza che i dati in questione non devono essere comunicati in relazione qualora i quantitativi totali, sempre distinti per ciascuna origine, siano inferiore ad 1 tonnellata.

Come previsto dal successivo art. 136 § 1, per ciascuno dei prodotti e dei periodi indicati nell'allegato XVI – Parte A, la Commissione fissa, ogni giorno feriale e distintamente per ciascuna origine, un **valore forfetario all'importazione** (pubblicato in G.U.C.E.) pari alla media ponderata dei prezzi rappresentativi comunicati dagli Stati membri, ridotti di un importo forfetario di € 5 per quintale e dei dazi doganali *ad valorem*. Qualora, per un determinato prodotto di una determinata origine, non sia in vigore alcun valore forfetario all'importazione, si applica la media dei valori forfettari in vigore. (cfr. § 3).

In relazione ai prodotti per i quali viene fissato questo valore forfetario all'importazione, non trova applicazione il sistema del PREZZO UNITARIO di cui all'art. 152 § 1 lett. a-bis) del D.A.C. il quale, in tale caso, resta sostituito dal detto valore forfetario (cfr. § 2).

I valori forfettari così determinati trovano applicazione fino alla loro successiva modifica anche se, in ogni caso, è previsto che essi non possano più trovare applicazione se per sette giorni di mercato consecutivi non sia stato comunicato alla commissione il prezzo medio rappresentativo da parte degli Stati membri. In tal caso, se non è attualmente in vigore alcun valore forfetario all'importazione di un determinato prodotto, trova comunque applicazione un valore forfetario pari all'ultima media di valori forfettari in importazione ad esso riferibile (cfr. § 4).

In deroga a quanto previsto dal già citato § 1, qualora non sia stato possibile calcolare un valore forfetario all'importazione, a partire da primo giorno dei periodi di applicazione indicati nell'allegato XVI – Parte A non si applica alcun valore forfetario all'importazione e, pertanto, trovano applicazione i PREZZI UNITARI di cui all'art. 152 § 1 lett. a-bis) D.A.C..

Ai sensi di quanto previsto dall'art. 137 § 1 del regolamento (UE) n. 543/2011, **l'importatore ha facoltà di scegliere il prezzo di entrata** al quale dichiarare i prodotti ortofrutticoli sopra citati fra una delle seguenti tre alternative:

⇒ il prezzo FOB dei prodotti nel paese di origine, maggiorato delle spese di assicurazione e di trasporto fino alle frontiere dell'Unione Europea, quando tali prezzi e tali spese siano noti alla data della dichiarazione di immissione in libera pratica dei prodotti in questione. Qualora il prezzo di entrata sia fissato in base al prezzo FOB dei prodotti nel Paese di origine, il valore in dogana è stabilito in base alla vendita effettuata a tale prezzo ossia, in buona sostanza, prendendo a riferimento il valore di transazione FOB indicato sulla fattura

Se questo prezzo supera di oltre l'8% il valore forfetario applicabile al prodotto in questione al momento della sua immissione in libera pratica, l'importatore deve prestare una specifica garanzia in quanto – per tali particolari tipologie di prodotti e ad evidenti fini di protezione del mercato interno – il dazio *ad valorem* applicabile è normalmente decrescente in funzione dell'incremento del valore imponibile dichiarato, tale da garantire un prelievo fiscale – a parità di tipologia di prodotto e di origine – proporzionalmente inferiore in funzione del maggiore valore di transazione della merce;

⇒ il valore in Dogana, calcolato conformemente all'art. 30 § 2 lett. c) C.D.C. applicato ai soli prodotti importati. In tale caso, il dazio viene dedotto secondo le modalità previste all'art. 136 § 1 del regolamento (UE) n. 543/2011.

Qualora l'importatore scelga di applicare questo valore, dovrà sempre prestare una garanzia di importo pari al dazio che avrebbe pagato se la classificazione dei prodotti fosse stata effettuata in base al valore forfetario all'importazione applicabile alla partita di merce in questione;

⇒ il valore forfetario all'importazione calcolato conformemente al regolamento (UE) in esame.

In considerazione del fatto che, come detto, la fiscalità è – per tali prodotti – inversamente proporzionale al valore al quale vengono dichiarati, l'art. 137 § 4 dispone che **l'importatore debba dimostrare entro un mese a decorrere dalla vendita dei prodotti in questione e comunque entro 4 mesi** (termine, quest'ultimo, prorogabile di ulteriori 3 mesi da parte dell'Autorità Doganale su richiesta motivata dell'importatore) **dalla data della loro immissione in libera pratica, l'effettività del valore dichiarato**; ovviamente, tale fatto potrà essere dimostrato solo fornendo la prova che la merce è stata smerciata a condizioni tali da confermare i prezzi dichiarati. **Nel caso in cui tale prova non sia fornita o che non sia fornita nei limiti temporali sopradetti, l'importatore perde la cauzione prestata che viene così incamerata dalla Dogana.**

E' ad ogni buon conto evidente che tale prova non viene richiesta nel caso in cui l'importatore abbia dichiarato la merce al suo valore forfetario in quanto, in questo caso, la fiscalità di confine si intende già assolta a titolo definitivo.

Per quanto riguarda, invece, i prodotti di cui all'allegato XVI – Parte B del regolamento (UE) n. 543 cit., ossia:

PARTE B

Codice NC	Designazione delle merci	Periodo di applicazione
ex 0707 00 05	Cetrioli destinati alla trasformazione	1° maggio – 31 ottobre
ex 0809 20 05	Ciliegie acide (<i>Prunus cerasus</i>)	21 maggio – 10 agosto

l'art. 137 § 2 prevede che **l'importatore ha facoltà di scegliere il prezzo di entrata** al quale dichiarare i prodotti ortofrutticoli sopra citati fra una delle seguenti due alternative:

⇒ il prezzo FOB dei prodotti nel paese di origine, maggiorato delle spese di assicurazione e di trasporto fino alle frontiere dell'Unione Europea, quando tali prezzi e tali spese siano noti alla data della dichiarazione di immissione in libera pratica dei prodotti in questione.

In questa ipotesi, se le autorità doganali ritengono che sia necessaria una garanzia, l'importatore la deve prestare per un importo pari al dazio massimo applicabile allo specifico prodotto in questione;

⇒ il valore in Dogana, calcolato conformemente all'art. 30 § 2 lett. c) C.D.C. applicato ai soli prodotti importati. In tale caso, il dazio viene dedotto secondo le modalità previste all'art. 136 § 1 del regolamento (UE) n. 543/2011.

Ricorrendo tale ipotesi, l'importatore deve costituire una cauzione pari all'importo massimo del dazio applicabile ai prodotti oggetto di importazione.

Anche in questo caso, è previsto che l'importatore debba dimostrare – negli stessi termini e con le medesime modalità sopra viste - l'effettività del valore dichiarato perdendo la garanzia prestata nel caso in cui non fornisca tale prova o non la fornisca in modo tempestivo. In Per i prodotti della Parte B dell'allegato XVI, però, non essendo prevista l'individuazione di un prezzo forfetario, tale dimostrazione dovrà essere sempre data da parte dell'importatore.

La differenza rispetto al sistema dei PREZZI UNITARI di cui all'art. 152 § 1 lett. a-bis) D.A.C. è dunque evidente. A parte, infatti, la non perfetta coincidenza fra le tipologie di merci rientranti nel campo di applicazione delle due disposizioni, mentre il PREZZO UNITARIO è definito direttamente dall'Unione Europea e – se utilizzato dall'importatore – è un valore di imponibile “alternativo ma definitivo” rispetto a quello determinato ai sensi dell'art. 29 C.D.C., il ricorso al VALORE FORFETARIO è sì facoltativo da parte dell'importatore (ed in tal caso, è anche definitivo) ma non è completamente fungibile rispetto al ricorso al sistema del valore di transazione o del sistema del “valore del prezzo unitario” (cfr. art. 137 § 1 lett. a e b e § 2 lett. a e b regolamento UE 543/2011) in quanto in caso di ricorso a tali sistemi di valutazione l'importatore, a seconda dei casi,

può o deve prestare una garanzia e, se non riesce a dimostrare entro stringenti limiti di tempo l'effettività del valore dichiarato si trova esposto ad un'azione di recupero erariale incentrata sull'incameramento della garanzia o (in caso di revisione a posteriori) nel recupero della maggiore fiscalità evasa.

I.G) IL POTERE RICONOSCIUTO ALL'AMMINISTRAZIONE DOGANALE DI PRESCINDERE DAL "VALORE DI TRANSAZIONE" NELLA DETERMINAZIONE DEL VALORE IMPONIBILE DELLE MERCI IN DOGANA.

Un attento esame dell'andamento delle importazioni di prodotti (nella maggior parte dei casi, prodotti tessili o dell'industria edile) provenienti da una ben precisa area geografica – nella fattispecie la zona sino/asiatica, ossia quella parte di Asia rientrante nell'influenza economica e culturale della Repubblica Popolare Cinese – ha consentito di accertare come, se rapportati al valore d'importazione delle materie prime (di identica origine e provenienza) necessarie per la loro fabbricazione, il valore di transazione dichiarato all'atto dell'importazione fosse sovente di gran lunga inferiore rispetto a quanto ritenuto possibile e normale in funzione dei costi di produzione nel Paese di provenienza, costi fra i quali rientrano proprio quelli inerenti le materie prime sopraddette.

Ciò ha fatto nascere il sospetto – che in molti casi è diventato certezza – della presenza di una diffusa pratica di sottofatturazione posta in essere sì in Europa all'atto dell'importazione, ma comunque con la piena cooperazione (per non dire connivenza) non solo di parti della catena commerciale/logistica ma anche e soprattutto dei soggetti esportatori, basata soprattutto sulla produzione di documentazione commerciale parzialmente o integralmente falsificata.

Un simile fenomeno – come detto – può essere efficacemente contrastato mediante il ricorso allo strumento della mutua assistenza amministrativa presso il collaterale organo dello Stato estero di provenienza le cui risposte, come previsto in tutti gli Accordi bilaterali o multilaterali di assistenza reciproca a fini doganali, possono essere usate in ogni procedimento amministrativo o giudiziario e (seppure non costituiscono atto pubblico facente fede fino a querela di falso) sicuramente godono di una "fede *de facto* privilegiata" agli occhi dei magistrati tributari e (stante quanto si è potuto riscontrare nella concreta pratica attuativa) penali.

Nondimeno, il ricorso alla mutua assistenza amministrativa rivela alcuni aspetti negativi, in quanto:

- da un lato, è esperibile solo nei riguardi di alcuni Stati e, in particolare, solo di quelli con i quali l'Unione Europea (o l'Italia) ha concluso specifici accordi in materia di reciproca assistenza in materia doganale; non è, pertanto, un istituto generalizzato applicabile nei confronti di ogni Stato terzo esportatore, con tutte le conseguenze che ne derivano in tema di riduzione della sua efficacia nel contrasto alle frodi doganali specie nei casi in cui all'interno

di una medesima area di influenza, si trovano due Paesi uno dei quali è legato alla U.E. da un accordo di reciproca assistenza e l'altro no;

- in secondo luogo, richiede un notevole impegno di energie e, soprattutto, di tempo, con la conseguenza che, nelle more dell'istruttoria da parte delle autorità straniere richieste, non solo l'autorità doganale nazionale perde la disponibilità delle merci presenti all'interno dei suoi spazi (che, come noto, costituiscono garanzia per il pagamento dei maggiori diritti accertati ed il cui svincolo, infatti, non viene consentito fino a che tale pagamento non è stato effettuato o fino a che i maggiori diritti accertati non siano stati garantiti), ma anche che l'importatore "infedele" fruisce di una posizione di indebito vantaggio fiscale al fine di distorcere a suo favore l'andamento dei mercati specie laddove effettuati in un arco temporale estremamente limitato, una notevole mole di operazioni doganali in frode per poi cessare l'operatività e la partita I.V.A. e rendersi così di fatto incapiente nei confronti del Fisco.

Anche per tentare di porre un argine a tale situazione (che, comunque, è di fatto figlia dell'ingresso della Repubblica Popolare Cinese all'interno del World Trade Organization) e mettere così a disposizione delle autorità doganali uno strumento di "pronto impiego" nei confronti degli operatori commerciali particolarmente restii al rispetto delle normative doganali e delle regole della corretta e libera concorrenza, il legislatore comunitario, con il regolamento (CEE) n. 3254/1994, ha introdotto l'art. 181-bis D.A.C. con cui viene di fatto consentito a dette autorità di prescindere dal principio del "valore di transazione" anche ai di fuori dei casi espressamente previsti dall'art. 29 C.D.C. e di individuare il valore imponibile delle merci facendo riferimento ad uno dei "metodi alternativi" previsti dall'art. 30 C.D.C.¹³.

Tale possibilità è, come si vedrà, incentrata su un doppio meccanismo fondato su un onere probatorio in capo all'Amministrazione, a cui spetta la dimostrazione dell'esistenza dei c.d. "elementi di dubbio" e l'individuazione del valore di riferimento (ossia del *tertium comparationis*), e sulla conseguente inversione dell'onere probatorio in capo all'importatore il quale, se non vorrà soccombere alle determinazioni dell'ufficio doganale, dovrà provare l'attendibilità (è più corretto utilizzare tale termine rispetto a quello comune di "veridicità") del valore di transazione originariamente dichiarato e, pertanto, del conseguente valore imponibile.

Come detto, la norma rilevante è l'art. 181-bis D.A.C. che così testualmente dispone:

- "1. Le autorità doganali **non sono tenute** a determinare il valore in dogana delle merci importate in base al metodo del valore di transazione **se**, in esito alla procedura di cui al paragrafo 2, **hanno fondati**

¹³ Si deve a tale proposito significare che la presenza di tale disposizione non si pone in alcun contrasto con il regolamento (CEE) n. 2913/1992 costituente il Codice Doganale Comunitario. La possibilità, infatti, di prescindere dal "totem" del valore di transazione dichiarato trova il suo fondamento nella decisione n. 6.1 del 1995 del W.T.O. (World Trade Organization).

dubbi che il valore dichiarato rappresenti l'importo totale pagato o da pagare ai sensi dell'articolo 29 del codice doganale.

2. Le autorità doganali, in presenza dei dubbi di cui al paragrafo 1, possono richiedere che siano fornite delle informazioni complementari tenuto conto di quanto stabilito all'articolo 178, paragrafo 4. Se tali dubbi dovessero persistere, le autorità doganali, prima di adottare una decisione definitiva, sono tenute ad informare la persona interessata, per iscritto a sua richiesta, dei motivi sui quali questi dubbi sono fondati, concedendole una ragionevole possibilità di rispondere adeguatamente. La decisione definitiva con la relativa motivazione è comunicata alla persona interessata per iscritto”

Per comprendere appieno l'importanza della norma, è necessario operare anzitutto un esame § 1, che (come in precedenza detto) individua i due presupposti normativi richiesti per il legittimo esercizio, da parte dell'ufficio doganale, del potere di disattendere il valore di transazione dichiarato dalla parte e rideterminare così, secondo metodi alternativi, il valore imponibile dichiarato all'atto dell'importazione.

In particolare:

1. in primo luogo, devono sussistere **fondati dubbi** che il valore dichiarato non rappresenti l'importo totale pagato o da pagare ai sensi dell'art. 29.

E' da sottolineare che il legislatore comunitario non richiama in alcun modo i concetti di "inadeguatezza" o di "insufficienza" del valore di transazione, limitandosi semplicemente a richiede la sussistenza di "fondati dubbi" in ordine al fatto che detto valore costituisca l'importo complessivamente pagato o da pagare per la specifica operazione commerciale.

Da ciò deriva che se, solitamente, gli uffici doganali nazionali attivano la procedura qui in esame allorché il valore dichiarato non sia apparentemente in grado di coprire il costo di produzione complessivamente considerato del prodotto importato, è pur vero che i "fondati dubbi" possono derivare da ben altre considerazioni quali, ad esempio, l'indicazione di un valore di transazione che, seppure "economicamente sufficiente" (secondo il metro di valutazione sopra richiamato) sia comunque nettamente inferiore rispetto a quello indicato all'atto dell'importazione di merci similari vendute dallo stesso cedente straniero a favore di altri importatori nazionali.

E' tipico il caso di due operatori economici nazionali i quali acquistano entrambi la stessa tipologia di merci in quantitativi grosso modo identici dalla medesima società fornitrice straniera; uno dei due operatori nazionali dichiara un valore imponibile che, rapportato a kg. di prodotto, è circa la metà rispetto a quello dichiarato dal secondo e, inoltre, presenta in dogana fatture redatto secondo un formato grafico differente rispetto al secondo.

Già questi due elementi, di per sé soli, sono più che sufficienti per integrare il concetto di "fondato dubbio" richiesto dalla prima parte del § 1 predetto ai fini dell'attivazione della procedura di accertamento induttivo;

2. occorre, inoltre, un **nesso consequenziale fra detti fondati dubbi e le fonti di prova, anche indiziarie, da cui sono scaturiti.**

In particolare - con una sorta di richiamo "circolare" non particolarmente gradevole dal punto di vista lessicale - l'art. 181-bis § 2 cit. dispone che "le autorità doganali, in presenza dei dubbi di cui al paragrafo 1, possono richiedere che siano fornite delle informazioni complementari, tenuto conto di quanto stabilito dall'art. 178 paragrafo 4".

L'interpretazione sistematica di tale norma rende evidente come i "fondati dubbi" di cui si tratta debbano preesistere alla (eventuale) richiesta di informazioni complementari prevista dal § 2 citato e possano, pertanto, discendere da ogni informazione in possesso dell'ufficio doganale competente.

Per quanto riguarda il nostro diritto interno, tutti sappiamo che, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 35 c. 35 D.L. 223/2006, convertito con modificazioni in L. 248/2006, l'autorità doganale può richiedere all'importatore, sotto pena della comminazione di una sanzione pecuniaria di importo variabile fra € 5.000,00 ed €10.000,00, la produzione di tutta una serie di notizie e di documenti dimostrativi di elementi costituenti valore imponibile doganale e, *de relato*, valore imponibile I.V.A. delle merci importatore.

Anche prima dell'introduzione di tale disposizione gli uffici erano titolari del potere di richiedere all'importatore la produzione di taluni documenti ed informazioni integrativi (cfr. art. 14 C.D.C. e e 218 c. 2 D.A.C.) ma, in mancanza di una specifica norma, alla violazione di tale obbligo non conseguiva alcuna misura punitiva (salva la facoltà di constatare, ricorrendone i presupposti, la violazione di cui all'art. 11 c. 1 lett. a o lett. b del D. Lgs. 471/1997) con la conseguenza che, sovente, le richieste inoltrate da detti uffici restavano lettera morta.

A seguito del ricevimento di una richiesta inoltrata secondo il disposto dell'art. 35 c. 35 cit., l'importatore si trova davanti ad una alternativa in quanto:

- a) o non produce la documentazione e/o non fornisce le informazioni richieste, andando così sicuramente incontro alla constatazione della violazione di quanto previsto da tale disposizione e, quindi, all'irrogazione di una sanzione dell'importo sopra visto;
- b) o, in alternativa, produce la documentazione richiesta ed evita così la constatazione della violazione *de qua*.

Molti sono portati a pensare che la mancata risposta alle richieste di informazioni o documentazione supplementare proveniente dall'amministrazione doganale non possa comportare altra conseguenza se non quella appena esaminata di valenza eminentemente amministrativa.

Se ciò è vero ed incontestabile in punto di mero diritto, è peraltro vero che – motivando adeguatamente in ordine alla posizione fiscale di determinati soggetti, all'eventuale presenza di previ accertamenti di valore accettati con conseguente immediato pagamento dei maggiori

diritti di confine richiesti dalla Dogana – l'eventuale sistematica mancata risposta alle richieste ex art. 35 c. 35 cit. potrebbe costituire un indizio in ordine all'esistenza di un *fumus delicti* a carico dell'importatore.

Anche il fatto, però, che il soggetto richiesto fornisca le informazioni o la documentazione richiesta potrebbe non risultare comunque sufficiente e fare venire meno i "fondati dubbi" nutriti dall'ufficio doganale in ordine alla completezza del valore di transazione indicato e, dunque, dell'**attendibilità** del valore imponibile dichiarato.

Non è certo questa la sede più opportuna per sottolineare come, di solito, le dichiarazioni doganali fraudolente siano scortate da una documentazione assolutamente ineccepibile dal punto di vista formale, ma è chiaro che la presenza di un insieme di documenti univoci e coincidenti con il contenuto della dichiarazione obbliga l'ufficio doganale ad un serio approfondimento di indagine onde reperire nuovi e più pregnanti elementi per fondare il "dubbio" di cui all'art. 181-bis § 1 D.A.C.. E' a questo punto che entrano in gioco, con tutta la loro valenza indiziaria, i ragionamenti in ordine all'individuazione di un "costo di produzione stimato" del bene importato.

E' cosa nota come, per una semplicissima legge economica, un prodotto finito non possa avere un costo di produzione inferiore rispetto al costo di produzione di singoli beni o delle materie prime impiegati nella sua produzione.

Anzi, il costo del primo deve essere sicuramente superiore rispetto alla somma dei costi dei secondi (e in percentuale proporzionalmente maggiore quanto più è sviluppato il paese di produzione e quanto più è tecnologico il bene oggetto di importazione) e ciò in quanto al costo delle materie prime devono essere aggiunti anche tutti gli altri costi fissi e variabili incontrati nel corso del processo di produzione, dall'ammortamento dei macchinari alle spese energetiche, da costo del lavoro fino agli oneri fiscali interni incidenti sulla redditività dell'impresa etc..

Ora, se è indubbiamente difficoltoso determinare nel paese di produzione quale sia l'effettivo costo di fabbricazione del prodotto finito e delle materie prime necessarie per la sua creazione, è pur vero che – in relazione a queste ultime – il loro costo di fabbricazione è direttamente proporzionale al valore di transazione al quale dette materie prime sono importate in Europa posto che, anche a tale stadio, per la loro produzione nel Paese di provenienza vengono incontrati costi che devono essere coperti all'atto della vendita.

Qualora il valore di transazione sia inferiore a questo valore di raffronto, ***l'ufficio doganale avrà buona ragione per ritenere che il primo sia inattendibile, non tanto in quanto non adeguato ma in quanto ritenuto non corrispondente "all'intero importo pagato o da pagare per la transazione"*** e, pertanto, non rispondente ai requisiti di cui all'art. 29 C.D.C..

In moltissime sentenze emesse dalla C.T.P. della Spezia al riguardo (segnatamente la n. 203/04/09 del 31/03/2009), sistematicamente favorevoli all'Amministrazione, si legge:

“La Commissione, esaminati gli atti e le memorie e sentite le parti, ritiene anzitutto che l’attività doganale sia stata ispirata alla ricerca del valore di transazione così come previsto dall’art. 29 punto 1 del regolamento (CEE) n. 2913/92, dall’art. 30 del medesimo regolamento che detta criteri alternativi (valore di transazione di merci identiche, valore di transazione di merci similari, valore fondato sui prezzi unitari, valore ricostruito sulla base dei costi di produzione) nel senso che si accede ai criteri successivi soltanto quando non sia possibile individuare il valore della merce in base a quelli enunciati con i precedenti, dall’art. 31 del CDC che autorizza il criterio residuale nel senso che valore viene determinato sulla base dei dati disponibili nella C.E.. In conseguenza, nel caso in cui vi siano fondati dubbi che il valore dichiarato rappresenti l’importo totale pagato o da pagare come previsto dall’art. 29 C.D.C., l’Ufficio delle Dogane, in applicazione dell’art. 181-bis D.A.C., previa richiesta di informazioni complementari, adotta le decisioni definitive del caso.

Nella fattispecie, emerge che i prezzi dichiarati dalla parte sono risultati oggettivamente fuori mercato e non consentono neppure la copertura dei costi diretti ed indiretti di produzione, relativamente alla principale materia prima utilizzata nel processo di fabbricazione.

Le modalità procedurali eseguire dall’Ufficio delle Dogane per addivenire alla conoscenza dei prezzi sono risultate conformi alle disposizioni comunitarie, mentre l’attività di revisione dell’accertamento è conforme all’art. 181-bis DAC ed è stata portata a conoscenza della parte.

La Commissione ritiene altresì che l’avviso di rettifica sia sufficientemente motivato come è dato evincere dal suo esame particolareggiato e respinge quindi l’eccezione di parte”.

Ancora, nella sentenza n. 60/01/09 del 26/03/2009 la medesima C.T.P. (Sezione I^a) così decide:

“Passando all’esame delle contestazioni esposte in ricorso il Collegio ritiene che non possa essere condivisa l’eccezione sollevata dalle parti e cioè la violazione degli artt. 29 e 30 C.D.C. in relazione all’art. 181-bis D.A.C.; al contrario, la Commissione ritiene che l’art. 181-bis sia da ritenere un valido strumento a disposizione delle amministrazioni doganali al fine di bloccare la sottofatturazione delle merci importate nella Comunità Europea, nella più completa salvaguardia dei diritti del contribuente, tant’è che al secondo comma sancisce <le autorità doganali, in presenza dei dubbi di cui al paragrafo 1, possono richiedere che siano fornite delle informazioni complementari ... Se tali dubbi dovessero persistere, le autorità doganali, prima di adottare una decisione definitiva, sono tenute ad informare la persona interessata, per iscritto a sua richiesta, dei motivi sui quali questi dubbi sono fondati, concedendole una ragionevole possibilità di rispondere adeguatamente>.

Dagli atti depositati risulta che la procedura indicata nel secondo paragrafo dell'articolo citato sia stata seguita puntualmente dagli uffici doganali. La ricorrente ha presentato documenti, in parte già in possesso delle Dogane (fattura) ed altri (contratto stipulato con il fornitore e ricevute di pagamento) che non possono fugare i fondati dubbi di sottofatturazione, dubbi resi noti con una dettagliata analisi dei valori medi e minimi riscontrati per importazioni similari ed in tempi recenti ed inviata alle parti a corredo della comunicazione che era in atto un procedimento di revisione delle bollette di importazione. In effetti, i ricorrenti non hanno fornito alcuna valida giustificazione relativamente al prezzo, eccessivamente basso, indicato in fattura, per le merci importate. L'attività di controllo da parte degli uffici doganali ha portato a conclusioni che in alcuni casi sono stati favorevoli all'importatore e pertanto ha trovato giusta applicazione l'art. 29 C.D.C.; è ovvio però che allorché l'attività di controllo genera dubbi l'articolo in questione deve essere disatteso e trova applicazione l'art. 181 D.A.C..

I dubbi debbono risultare fondati; nel caso di specie, l'ufficio non ha agito in maniera indiscriminata ma ha svolto una accurata indagine ed ha creato un campione rappresentativo di importazioni effettuate, oltre che dall'attuale ricorrente, da altri operatori ce commerciano prodotti similari, rilevando prezzi medi e minimi che sono risultati di gran lunga superiori a quelli dichiarati in dogana; nel corso della pubblica udienza è stato indicato un valore dichiarato in dogana, per ogni unità di prodotto importato, di pochissimi centesimi di euro. Indubbiamente veritiere sono le affermazioni di parte circa il basso costo della mano d'opera in Cina, del materiale usato che può essere di scarto o riciclato ma è pur vero che, in conformità a fondamentali criteri produttivi, alcuni costi di base non possono essere contratti oltre una certa misura. La prova ce la dà lo stesso attuale ricorrente che per successive importazioni ha dichiarato, per le stesse merci, valori più alti di quelli accertati, nel caso di specie, dalla Dogana della Spezia. Pare ovvio quindi che nel caso in cui le autorità doganali abbiano fondati dubbi sulla veridicità del valore dichiarato e tali dubbi persistano dopo che siano state richieste informazioni complementari e sia stata concessa all'interessato una ragionevole possibilità di fare valere il proprio punto di vista ... ma non sia stato possibile dimostrare la veridicità del prezzo reso nella dichiarazione doganale, le autorità preposte al controllo possono utilizzare sistemi alternativi, previsti dalla legge, per rettificare il valore dichiarato.

Più di recente, sono finalmente giunti in Cassazione i primi ricorsi avverso la rideterminazione del valore imponibile operata ai sensi dell'art. 181-bis D.A.C. e, anche in questo caso, l'esito è risultato favorevole all'amministrazione.

In tempi nemmeno troppo recenti, la piena legittimità (ovviamente ricorrendone i presupposti di "dubbio") alla procedura di cui all'art. 181-bis D.A.C. è stata riconosciuta a livello comunitario dalla Corte di Giustizia C.E. – IV Sezione con la sentenza del 28/02/2008 resa in causa C-263/06. In quella sede, il giudice comunitario decise che:

“conformemente all’art. 1, n. 2, della decisione della Commissione 12 gennaio 1994, 67/94/CECA, che istituisce un dazio antidumping provvisorio sulle importazioni nella Comunità di ghisa ematite originaria del Brasile, della Polonia, della Russia e dell’Ucraina, le autorità doganali non possono determinare il valore doganale ai fini dell’applicazione del dazio antidumping istituito da tale decisione sulla base del prezzo fissato per le merci di cui trattasi in una vendita precedente a quella per la quale è stata resa la dichiarazione in dogana, qualora il prezzo dichiarato corrisponda a quello effettivamente pagato o da pagare da parte dell’importatore. Nel caso in cui le autorità doganali abbiano fondati dubbi sulla veridicità del valore dichiarato e tali dubbi persistano dopo che siano state richieste informazioni complementari e sia stata concessa all’interessato una ragionevole possibilità di far valere il proprio punto di vista riguardo ai motivi alla base di detti dubbi, ma non sia stato possibile dimostrare il prezzo effettivamente pagato o da pagare, le autorità doganali possono, ai sensi dell’art. 31 del regolamento del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario, calcolare il valore doganale ai fini dell’applicazione del dazio antidumping istituito dalla decisione n. 67/94 facendo riferimento al prezzo concordato per le merci di cui trattasi nella vendita precedente più vicina a quella per la quale è stata resa la dichiarazione in dogana, della cui veridicità dette autorità non abbiano oggettivamente alcun motivo di dubitare”.

Medesimo discorso (seppure con gli opportuni aggiustamenti in relazione ai costi di fabbricazione) deve essere fatto per i prodotti semi-finiti ossia quelli destinati, una volta introdotti sul territorio comunitario, a subire un’ulteriore fase di lavorazione prima della loro definitiva immissione in consumo.

In ogni caso, ricorrendo tali “fondati dubbi”, si realizza l’**inversione dell’onere della prova in capo alla parte**, nel senso che sarà questa, con le modalità che fra poco esamineremo, a dover fornire la prova della veridicità del valore dichiarato.

L’autorità doganale, pur ricorrendo le condizioni sopra descritte, non può procedere senz’altro a disattendere il valore di transazione dichiarato e rideterminare conseguentemente il valore imponibile mediante applicazione di uno dei “metodi alternativi” di cui all’art. 30 C.D.C. o, in subordine, dei “metodi residuali” di cui al successivo art. 31 in quanto deve rispettare la procedura tratta dall’art. 181-bis § 2 D.A.C..

Il procedimento, infatti, si articola in due successive fasi:

1. una prima del tutto eventuale, consistente nella possibilità (non si tratta dunque di un adempimento obbligatorio ma bensì facoltativo, con la conseguenza che alla sua omissione non conseguono invalidità di sorta a carico dell’atto conclusivo del procedimento) di richiedere all’importatore la trasmissione di “informazioni complementari tenuto conto di quanto stabilito all’art. 178 paragrafo 4”.

Il richiamo a tale disposizione non deve essere inteso come possibilità per l'Ufficio di richiedere unicamente la presentazione del modello DV.1. Se così fosse, infatti, la previsione normativa sarebbe – di fatto – completamente inutile posto che:

- da un lato, la presentazione di detto modello è sempre obbligatoria per l'importatore salva la facoltà riconosciuta all'ufficio di rinunciare nei casi di cui all'art. 179 c. 1 D.A.C. (ossia nei casi in cui la merce oggetto di importazione sia dichiarata per un valore di transazione inferiore ad € 10.000,00, come peraltro meglio esplicitato nella circolare n. 29/D del 20 luglio 2005 dell'Agenzia delle Dogane – Area Gestione Tributi e Rapporti con gli Utenti – Ufficio Applicazione Tributi);
- dall'altro lato, la sua obbligatoria presentazione può essere rinunciata anche nei casi in cui il valore delle merci non possa essere determinato a norma dell'art. 29 C.D.C. e, nel caso di specie, l'intera procedura disegnata dall'art. 181-bis cit. è finalizzata a sostituire al criterio del valore di transazione uno degli altri criteri previsti dal C.D.C. stesso.

Il richiamo operato al § 4 cit. pare, invece, dover essere riferito al generale potere dell'ufficio doganale di chiedere alla parte ogni altra tipologia di “informazioni o documenti necessari” ai fini della determinazione del reale valore di transazione, così come espressamente indicato dal terzo alinea di detto paragrafo;

2. una seconda, da considerare obbligatoria e pertanto condizionante la validità del ricorso alla procedura di accertamento induttivo qui in esame, consistente nell'obbligo posto a carico dell'ufficio di comunicare all'importatore, prima dell'adozione di una decisione definitiva (ossia prima dell'emanazione dell'atto per mezzo del quale vengono modificati gli elementi impositivi indicati in sede di dichiarazione doganale), le ragioni fondanti i dubbi inerenti il fatto che il valore dichiarato rappresenti l'intero importo pagato o da pagare ai sensi dell'art. 29 C.D.C. (ossia, in sostanza, fondanti i dubbi nutriti dall'ufficio sulla “attendibilità” di tale valore) concedendogli a tal fine una ragionevole possibilità di risposta.

Tale obbligo è *expressis verbis* previsto nel solo caso in cui la persona interessata abbia richiesto per iscritto di essere informata in tal senso.

In sostanza, la Dogana potrebbe tranquillamente procedere ad un contraddittorio orale con la parte, salvo disporre la verbalizzazione delle ragioni di dubbio nel solo caso in cui sia la parte stessa a richiedere espressamente tale adempimento.

Nondimeno, anche in applicazione dell'antico brocardo latino *verba volant scripta manent*, è consigliabile – per evidenti fini di documentazione dell'attività posta in essere e di prova dell'avvenuto rispetto delle garanzie previste a favore del contribuente - procedere sempre e comunque alla contestazione scritta, debitamente notificata all'importatore, delle ragioni fondanti i dubbi nutriti dall'Ufficio Doganale con espressa indicazione di un termine adeguato per potere trasmettere osservazioni ed eventuale documentazione integrativa volta a

corroborare la fondatezza del valore di transazione originariamente indicato (e, dunque, ad eliminare i dubbi).

Ovviamente, se l'importatore si avvale della facoltà di "rispondere adeguatamente", le sue argomentazioni dovranno essere attentamente vagliate dall'ufficio doganale che dovrà indicare nell'atto conclusivo le ragioni per le quali le ha ritenute inattendibili.

Nel caso di specie, le ragioni di inattendibilità possono ben essere le medesime sulle quali si basa il "fondato dubbio" che ha portato all'apertura del procedimento ex art. 181-bis D.A.C.: ossia l'impossibilità che un prodotto finito abbia sia dichiarato con un valore imponibile inferiore rispetto alla somma dei valori imponibili dei singoli beni che lo compongono.

Terminata anche questa seconda fase, l'ufficio doganale può finalmente procedere all'accertamento del maggior valore imponibile e dei maggiori diritti di confine.

A tal proposito, non si può non sottolineare come se i valori in precedenza determinati per contestare la veridicità degli elementi dichiarati ben possono essere utilizzati anche quali nuova base imponibile, è pur vero che questa, dovendo essere determinata in applicazione di uno dei criteri stabiliti dall'art. 30 C.D.C., sarà – nella maggior parte dei casi – diversa rispetto al valore utilizzato quale fondamento del "dubbio" nutrito dall'ufficio.

In particolare, per i prodotti industriali, più che prendere in considerazione il criterio del valore di transazione di merci identiche – che si basa, come dice il nome stesso, sull'assoluta identità, non solo dal punto di vista della qualità doganale ma anche della qualità commerciale, delle merci dichiarate per l'importazione e di quelle usate quale *tertium comparationis* per la determinazione del valore imponibile, presupposto invero di difficilissima realizzazione – di più agevole impiego è sicuramente il ricorso al metodo del "valore delle merci similari" previsto dal combinato disposto dell'art. 30 c. 2 lett. b) C.D.C. e 151 D.A.C..

E' da rammentare che l'applicazione dei "metodi alternativi" deve essere operata in rigoroso ordine gerarchico e, pertanto, al primo di tali criteri – incentrato, come detto, sul valore di merci identiche – potrà farsi eccezione solo allorché si dimostri l'assenza delle condizioni per la sua applicazione; identico discorso, ovviamente, deve essere fatto per il secondo ed il terzo di tali criteri.