

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 16/09/2016

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/38620-il-valore-imponibile-della-merce-in-dogana>

Autore: Pittaluga Francesco

Il valore imponibile della merce in Dogana

2016

Il valore imponibile della merce
in Dogana: dal regolamento
(CEE) del Consiglio n.
2913/1992 al nuovo
regolamento (UE) del
Parlamento Europeo e del
Consiglio n. **952/2013**

A cura del dott.

Francesco Ferruccio Pittaluga

Pur garantendo la massima affidabilità riguardo al contenuto di quanto precede, l'Autore non risponde dei danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. Quanto precede rispecchia esclusivamente l'interpretazione dell'Autore, e non impegna in modo alcuno l'Amministrazione delle Dogane e dei Monopoli.

La presente opera è coperta dal diritto d'autore e come tale tutelata ai sensi della L. 633/1941. *Delle parti della presente opera già state oggetto di preventiva pubblicazione è stata data debita indicazione in corrispondenza del relativo capitolo. Eventuali riproduzioni, anche solo parziali, della stessa dovranno essere preventivamente autorizzate dall'Autore e, in ogni caso, dell'effettiva paternità dell'opera dovrà essere fatta menzione in nota.*

All'amico e maestro "Nino"

La Spezia, Agosto 2016

CAPITOLO 1

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

La fonte principale a cui bisogna fare riferimento per la determinazione del valore imponibile delle merci presentate in Dogana e vincolate al regime dell'importazione è oggi l'art. 70 del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio¹, in vigore dal 1 maggio 2016, che così dispone:

- “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.”*

¹ Di seguito, semplicemente C.D.U..

Tale disciplina sostituisce il previgente art. 29 del regolamento (CEE) n. 2913/1992 del Consiglio² che così recitava:

- “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

² Di seguito, semplicemente C.D.C..

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”.*

1.a) Il sistema previsto dall'abrogato regolamento (CEE) n. 2913/1992 e dal regolamento (CEE) n. 2454/1993.

Come si può intuire del dato testuale, nel sistema previsto dal § 1 dell'art. 29 del C.D.C., in linea di prima approssimazione il valore imponibile delle merci importate coincidesse 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, erano gli elementi che il legislatore comunitario considerava ai fini della determinazione del valore imponibile all'importazione:

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

Il richiamo alla nozione di "intero importo" rendeva evidente come dovesse essere preso in considerazione l'intero aspetto finanziario/economico sotteso all'operazione commerciale posta in essere; pertanto, il valore imponibile doveva essere determinato in misura pari all'insieme dei trasferimenti "finanziari" e "non finanziari" effettuati dall'importatore, non necessariamente nei confronti del venditore ma anche di soggetti terzi, in ipotesi di acollo di un debito gravante sul venditore verso un soggetto terzo del tutto estraneo all'operazione commerciale in esame (vedi il sesto caso dell'allegato 23 cit.).

Nel valore imponibile dovevano essere compresi anche i fenomeni "economici" connessi alla specifica operazione, come nel caso in cui a fronte della vendita di un determinato bene l'importatore comunitario avesse 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 o mediante *datio in solutum*.

In buona sostanza, non rilevavano – ai fini che qui interessano – le modalità di pagamento pattuite fra l'acquirente (importatore) ed il suo cedente in quanto l'unico aspetto di interesse era l'importo corrisposto (o, meglio, la valutazione economica dell'intera controprestazione negoziale).

Ancora, non assumeva rilievo alcuno il momento in cui tale importo era materialmente corrisposto anche perché, ragionando a contrario, non si spiegava per quale ragione il legislatore avesse usato le parole "COMPLESSIVAMENTE PAGATO o DA PAGARE", l'ultima delle quali indicava chiaramente come dovevano 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 fosse corrisposto **a fronte di merci destinate all'esportazione verso il territorio dell'Unione Europea.**

La precisazione fatta dal legislatore era:

- finalizzata ad evitare di attrarre erroneamente ad imposizione fiscale in Europa gli acquisti effettuati sì da operatori comunitari ma relativi a merci che non destinate ad entrare all'interno del territorio doganale comunitario;
- costituiva il naturale completamento (per meglio dire, il presupposto normativo) di quanto previsto dall'art. 147 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 della Commissione³ in materia di vendite successive, abrogato con decorrenza dal 30 aprile 2016.

Se, infatti, l'art. 147 cit. disponeva che – in caso di vendite successive relative a merci fin dall'origine destinate all'importazione nel territorio doganale comunitario – il valore imponibile delle stesse doveva essere determinato in funzione del valore di transazione di quella che era, temporalmente, l'ultima cessione (salva facoltà, per l'importatore, di richiedere che l'imposizione fiscale di confine – ma limitatamente alla sola fiscalità comunitaria – avvenisse in base al valore di transazione della cessione immediatamente precedente), veniva chiarito che mai il valore imponibile avrebbe potuto essere determinato in relazione a cessioni di merci non destinate all'esportazione verso il territorio doganale comunitario;

- tesa ad escludere che nel valore imponibile fossero compresi elementi alieni rispetto al controvalore della merce pur se occasionanti (in senso temporale) della medesima operazione economica.

A tale riguardo, l'Allegato 23 delle D.A.C. espressamente stabiliva 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 del C.D.C.** e questo in quanto, come noto, nel valore imponibile si dovevano ricomprendere o escludere alcuni elementi economici che potevano (rispettivamente) non essere ancora ovvero essere già compresi all'interno del valore di transazione.

Tipico il 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 assicurativa⁴) le quali dovevano essere ricomprese nel valore imponibile delle merci in Dogana.

³ Di seguito, semplicemente D.A.C..

⁴ Sul punto, è intervenuta la Direzione Centrale Legislazione e Procedure Doganali dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli che, con nota prot. n. 98072RU del 12/09/2014, ha chiarito che *“...omissis... il Comitato del valore, al fine di uniformare le diverse pratiche esistenti, ha interpretato l'art. 164 del Reg.2454/93 della Commissione Europea nel senso di ritenere che le spese di assicurazione debbano essere incluse nel valore imponibile solo nel caso in cui i relativi servizi siano effettivamente prestati. In tali casi generalmente l'operatore*

Ora, se la transazione fra il cedente (extracomunitario) ed il cessionario (importatore) era pattuita con clausola CIF presso il primo punto d'ingresso della merce sul territorio doganale comunitario, allora si aveva una perfetta coincidenza fra il valore di transazione ed il valore imponibile; viceversa, se, le merci erano vendute con clausola FOB, ai fini della determinazione del valore imponibile avrebbe dovuto 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, prevedeva quattro specifiche ipotesi ricorrendo le quali il valore imponibile non poteva essere determinato facendo *ex abrupto* riferimento al valore di transazione.

Si trattava, in particolare, dei casi in cui (si opera un'elencazione *a contrario* dei casi previsti dal legislatore):

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

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

- veniva fissato dal venditore subordinandolo alla condizione che il compratore acquisti anche determinate quantità di altre merci;
- dipendeva dal o dai prezzi a cui il compratore delle medesime avrebbe successivamente venduto altre merci al proprio venditore (il c.d. caso delle "vendite incrociate");

indica le spese di trasporto e l'elemento assicurativo nel documento DV1, oltre che, naturalmente, negli appositi campi del DAU. Il funzionario addetto può sempre richiedere, in caso di dubbi circa quanto dichiarato dall'operatore nel documento DV1, la documentazione probatoria del valore indicato. Qualora però dalla documentazione presentata a corredo di una operazione di importazione tali spese risultino sostenute, ma non sia stato quantificato l'esatto importo in relazione alla dichiarazione medesima, le spese di assicurazione devono essere calcolate forfettariamente nella misura del 5‰ del prezzo fatturato; aliquota ritenuta congrua in relazione ai valori medi applicati dalle Società assicuratrici. L'applicazione di un'aliquota diversa dovrà essere specificatamente richiesta dall'operatore con la presentazione di idonea documentazione".

- era stabilito sulla base di un modo di pagamento che non aveva alcun rapporto concreto con le merci importate come nel caso in cui queste ultime fossero 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 erano parti del prodotto di qualsiasi rivendita, cessione o utilizzazione successiva delle merci da parte del compratore destinate a tornare, direttamente o indirettamente, al venditore, a meno che non potesse essere operata un'adeguata rettifica ai sensi dell'articolo 32;
- d) il compratore ed il venditore erano legati tra di loro ed il valore di transazione non era accettabile a fini doganali ai sensi dell'art. 29 § 2 del C.D.C..

Invero, la presenza di detti collegamenti non era – ex se – sempre idonea a determinare l'inapplicabilità dell'art. 29 in argomento.

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

- “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 possieda, 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 aveva titolo (ma non vi era alcun obbligo specifico in tal senso, come risultava dall'utilizzo delle parole “se necessario” nell'art. 29 § 2 alinea a del C.D.C.) ad esaminare tutte le circostanze proprie della specifica operazione commerciale onde verificare se – per il momento, in via di mera ipotesi – la circostanza dell'esistenza del collegamento avesse influito sulle condizioni di vendita e (per quanto qui interessa) sul prezzo.

Il fatto che l'approfondimento del controllo da parte della Dogana non fosse sempre obbligatorio ma collegato alla sussistenza di effettivi dubbi in ordine all'attendibilità del valore dichiarato, era confermata dalla lettura del quarto caso dell'allegato 23 alle D.A.C. che così testualmente recitava:

*“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 avesse avuto motivo di ritenere che l'esistenza delle citate condizioni avrebbe effettivamente influito sul prezzo, sarebbe stata tenuta 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 di presentare le osservazioni ed i documenti ritenuti necessari ai fini della conferma del valore originariamente dichiarato.

La norma comunitaria prevedeva che tali constatazioni avvenissero per iscritto nel solo caso in cui fosse l'importatore a richiederlo in modo espresso. Nondimeno, visto che nulla impedisce alla Dogana di attivare sempre in forma scritta il contraddittorio, era opportuno che questo fosse 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, onde 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 alle D.A.C., 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 fosse riuscito a dimostrare che il valore dichiarato era “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), questo avrebbe dovuto essere accettato quale valido “valore di transazione” e, pertanto, quale base per la determinazione del valore imponibile delle merci in Dogana.

Ci si è posti il dubbio se il valore da utilizzare quale *tertium comparationis* fosse da determinare in relazione a soggetti diversi dal venditore o potesse essere esaminato anche il prezzo ordinariamente applicato dal venditore stesso ad altri soggetti a lui non legati.

La bontà di tale ultima interpretazione è stata fatta propria dal legislatore comunitario il quale (veggasi il già citato quarto punto dell'allegato 23) ha riconosciuto 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 disponeva la necessità di prendere in considerazione diversi elementi costituiti, in particolare (ma 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 fosse stato in grado di dimostrare quanto sopra, il valore imponibile avrebbe potuto 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 era, in questo caso, in capo all'Amministrazione Doganale ma era legislativamente posto in capo all'importatore: era infatti questi a dover dimostrare, con soddisfazione da parte della Dogana, che il valore di transazione era uguale o comunque vicino al valore che merci identiche o simili avrebbero avuto in una transazione intervenuta fra soggetti non legati fra di loro; qualora non fosse stato capace di fornire tale prova ovvero la stessa non fosse (con provvedimento debitamente motivato) ritenuta accoglibile da parte dell'Amministrazione, quest'ultima avrebbe potuto procedere alla rideterminazione del valore imponibile applicando uno dei 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..

1.b) *Le modifiche introdotte dal regolamento (UE) n. 952/2013 e dal regolamento delegato (UE) n. 2015/2447.*

Una prima evidente differenza fra la previgente disposizione normativa e l'art. 70 § 1 del C.D.U. è costituita dall'eliminazione del riferimento testuale alle "merci importate". Infatti, si passa dalla precedente stesura dell'art. 29 § 1 del C.D.C. in forza del quale *"Il valore in dogana delle merci importate è il valore di transazione...omissis"* alla nuova disposizione a mente della quale *"la base primaria per il valore in dogana delle merci è il valore di transazione ...omissis..."*.

La differenza è di non poco momento in quanto implica la necessità di ricondurre *ad unum* tutte le modalità di determinazione del valore delle merci in dogana, indipendentemente dal regime doganale⁵ di vincolo.

⁵ *"Regime Doganale: uno dei regimi seguenti cui possono essere vincolate le merci conformemente al codice: a) immissione in libera pratica; b) regimi speciali; c) esportazione"* (cfr. art. 1 § 1 punto 16 del C.D.U.).

Secondo la nuova disposizione codicistica, il valore della merce in dogana corrisponde al valore di transazione, definito come “*il valore effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l’esportazione verso il territorio dell’Unione, eventualmente adeguato*”.

Anche sotto l’impero delle nuove disposizioni il criterio cardine per stabilire l’imponibile in Dogana è quello del valore di transazione delle “vendute per l’esportazione” verso il territorio della U.E, “eventualmente adeguato”.

Come già visto in precedenza, per valore di transazione non si deve intendere quello indicato nella fattura di acquisto ma bensì come l’intero importo COMPLESSIVAMENTE PAGATO o DA PAGARE per la specifica transazione.

A tale riguardo, l’art. 129 del regolamento di esecuzione (UE) n. 2015/2447 della Commissione⁶ testualmente recita:

1. *Il prezzo effettivamente pagato o da pagare ai sensi dell’articolo 70, paragrafi 1 e 2, del codice comprende la totalità dei pagamenti eseguiti o da eseguire come condizione della vendita delle merci importate dal compratore a una delle seguenti persone:*
 - a) *il venditore;*
 - b) *un terzo a beneficio del venditore;*
 - c) *un terzo collegato al venditore;*
 - d) *un terzo quando il pagamento a quest’ultimo è effettuato per soddisfare un obbligo del venditore.**I pagamenti possono essere fatti, per via diretta o indiretta, anche mediante lettere di credito e titoli negoziabili.*
2. *Le attività, comprese le attività di commercializzazione, avviate dal compratore o da un’impresa collegata al compratore per proprio conto, diverse da quelle per le quali è prevista una rettifica all’articolo 71 del codice, non sono considerate un pagamento indiretto al venditore.*

Il valore imponibile corrisponde dunque al totale dei trasferimenti “finanziari” – non solo attuali, ma anche futuri - e “non finanziari” disposti dall’importatore non necessariamente nei confronti del venditore, ma anche di soggetti terzi, come in caso 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.

Nel valore imponibile sono compresi anche i fenomeni “economici” connessi alla specifica operazione, come nel caso in cui a fronte della vendita di un determinato

⁶ Di seguito, semplicemente R.E.-C.D.U.

bene l'importatore 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.

Per poter costituire valida base di calcolo dell'imponibile in dogana, il valore di transazione deve riferirsi a merci esportate verso il territorio dell'Unione Europea ("**quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio dell'Unione**"). Tale disposizione consente di evitare che l'imponibile resti influenzato:

- dagli acquisti effettuati sì da operatori comunitari ma relativi a merci che non destinate ad entrare all'interno del territorio doganale comunitario;
- elementi del tutto alieni rispetto al controvalore della merce pur se occasionanti (in senso temporale) della medesima operazione economica.

Nella previsione dell'art. 70 § 1 del C.D.U., il valore di transazione deve essere "eventualmente adeguato". Tale inciso fa riferimento non tanto e non solo alle "rettifiche" di valore ore previste dai successivi artt. 71 e 72 (che esamineremo nel seguito), ma costituisce la base normativa per elevare a rango primario di valutazione – e dunque considerarlo equivalente al "valore fatturato" – anche il valore di forfetizzazione previsto dall'art. 73 del C.D.U. in forza del quale:

- “1. *Le autorità doganali possono autorizzare, su richiesta, la determinazione dei seguenti importi sulla base di criteri specifici se non sono quantificabili alla data di accettazione della dichiarazione in Dogana:*
 - a) gli elementi che devono essere inclusi nel valore in dogana conformemente all'art. 70 § 2 e;*
 - b) gli importi di cui gli artt. 71 e 72”.*

Tale previsione è la riproposizione all'ormai abrogato art. 156-bis delle D.A.C. per il quale:

- “1. *Le autorità doganali possono, a richiesta dell'interessato, autorizzare che:*
 - *in deroga all'articolo 32, paragrafo 2, del codice, alcuni elementi da aggiungere al prezzo effettivamente pagato o da pagare, i quali non sono quantificabili al momento in cui sorge l'obbligazione doganale,*
 - *in deroga all'articolo 33 del codice, alcuni elementi che non devono essere inclusi nel valore in dogana, qualora i relativi importi non*

siano distinti dal prezzo pagato o da pagare al momento in cui sorge l'obbligazione doganale,

- siano calcolati sulla base di criteri adeguati e specifici.

In questo caso, il valore dichiarato in dogana non va considerato provvisorio ai sensi dell'articolo 254, secondo trattino.

2. *L'autorizzazione sarà concessa a condizione che:*

a) *l'espletamento della procedura prevista dall'articolo 259 rappresenta, nel caso di specie, un costo amministrativo sproporzionato,*

b) *il ricorso all'applicazione degli articoli 30 e 31 del codice sembra inappropriato, in particolari circostanze,*

c) *vi siano valide ragioni per ritenere che l'importo dei dazi all'importazione da percepire nel periodo coperto dall'autorizzazione non sarà inferiore a quello che sarebbe richiesto in assenza di autorizzazione,*

d) *ciò non implichi distorsioni della concorrenza.”*

e del quale parleremo diffusamente oltre.

La differenza fondamentale rispetto alla precedente formulazione legislativa è che in precedenza la forfetizzazione poteva avere ad oggetto solo alcuni elementi del valore imponibile dichiarato (quelli di cui agli artt. 32 e 33 del C.D.C.), ora invece può inerire anche lo stesso valore di transazione *latu sensu* inteso⁷.

1.b.1) Il momento da prendere in considerazione per la determinazione del valore imponibile in dogana e l'eliminazione della first sale rule.

Per quanto riguarda il “momento” da prendere in considerazione per l'individuazione del valore di transazione, l'art. 128 § 1 del R.E.-C.D.U. dispone:

⁷ “...omissis... Per quanto riguarda l'attuazione in delega di tale ultima semplificazione, il riferimento è riportato dall'art. 71 RD, riformulazione dell'attuale art. 156-bis DAC e base giuridica per il regime autorizzatorio delle cd. forfetizzazioni del valore. La novità che si delinea ora è, dunque, rappresentata dall'ultima parte della definizione del valore di transazione elaborata dal nuovo CDU (art. 70, cit.) con l'aggiunta delle parole: “eventualmente adeguato”. Con tale ultimo inciso e con la semplificazione introdotta dall'art. 73 CDU (nei casi in cui il valore non sia quantificabile al momento dell'importazione) si prospetta ora la possibilità di richiedere in dogana non solo la forfetizzazione degli elementi del valore (elencati negli artt. 71 e 72 CDU) ma anche del valore di transazione inteso in generale, quale pagamento in totale effettuato a beneficio del venditore (così l'art. 70 par. 2 CDU)” (Circolare n. 8/D - prot. n. 47877RU del 19/04/2016 della Direzione Centrale Legislazione e Procedure Doganali dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli).

“Il valore di transazione delle merci vendute per l’esportazione verso il territorio doganale dell’Unione è fissato al momento dell’accettazione della dichiarazione doganale sulla base della vendita avvenuta immediatamente prima che le merci venissero introdotte in tale territorio doganale”

Il valore a cui si deve fare riferimento, pertanto, è quello dell’ultima vendita – in ordine cronologico – effettuata prima dell’introduzione delle merci all’interno del territorio doganale comunitario e correlata alla spedizione delle stesse verso il territorio della U.E..

L’attuale impianto normativo non riproduce più la disposizione di cui all’abrogato art. 147 § 1 delle D.A.C. che così recitava:

“1. Ai fini dell’articolo 29 del codice, il fatto che le merci oggetto di una vendita siano dichiarate per l’immissione in libera pratica è da considerarsi un’indicazione sufficiente che esse sono state vendute per l’esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità. In caso di più vendite successive realizzate prima della valutazione, detta indicazione vale solo nei confronti dell’ultima vendita sulla cui base le merci sono state introdotte nel territorio doganale delle Comunità, o nei confronti di una vendita nel territorio doganale della Comunità anteriore all’immissione in libera pratica delle merci. Qualora venga dichiarato un prezzo relativo ad una vendita anteriore all’ultima vendita sulla cui base le merci sono state introdotte nel territorio doganale della Comunità, deve essere dimostrato adeguatamente all’autorità doganale, che tale vendita è stata conclusa ai fini dell’esportazione verso il territorio doganale in questione. Si applicano le disposizioni degli articoli da 178 a 181-bis.”

Era la c.d. *first sale rule*, che dava la possibilità all’importatore di richiedere l’applicazione della fiscalità di confine (mai dell’I.V.A., ma solo del dazio) sulla base degli elementi contenuti nella fattura di vendita anteriore (ossia quella immediatamente precedente all’ultima fattura di vendita) purché relativa alla medesima merce ed a condizione che questa fosse già diretta verso il territorio comunitario.

La mancata riedizione di tale disposizione determina – con palmare evidenza – come **sia venuta meno la possibilità di ottenere l’applicazione della fiscalità di confine sulla base degli elementi esposti nella “penultima” fattura di vendita.**

Tale regola, però, **soffre una eccezione peculiare**, in quanto, ai sensi dell’art. 347 del R.E.-C.D.U., la regola della *first sale rule* può ancora essere applicata – a richiesta di parte – fino a tutto il 31/12/2017 ma solo nel caso in cui la persona per conto della quale

è presentata la merce in Dogana sia vincolata ad un contratto concluso anteriormente al 18/01/2016 (ossia fino a tutto il 17/01/2016)⁸.

Si tratta, pertanto, di una clausola temporanea di non applicazione della nuova disciplina palesemente rivolta alla tutela commerciale e finanziaria dei soggetti che, fino a tutto il giorno 17/01/2016, hanno concluso contratti (non solo di acquisto, ma anche di successiva rivendita) inerenti le merci dichiarate ai fini del vincolo ad un regime doganale all'interno del territorio comunitario dalla data di entrata in vigore del nuovo codice e fino a tutto il 31/12/2017.

Sul punto, la Direzione Generale Fiscalità ed Unione Doganale della Commissione Europea in data 28/04/2016, con TAXUD/B4/(2016)808781, ha chiarito:

1. *L'articolo 347 del CDU /atti di esecuzione introduce una disposizione transitoria (applicabile fino al 31.12.2017) che consente agli importatori di prendere in considerazione (onorare) i loro contratti stipulati in buona fede il 18 gennaio 2016 (momento in cui è entrato in vigore il nuovo Regolamento) fornendo loro il tempo necessario per adeguare, dove opportuno, i relativi modelli commerciali.*
2. ***Il riferimento a “relativo contratto” non è limitato ad un contratto di compravendita tra venditore ed acquirente; un tale contratto potrebbe essere stipulato tra le parti come tra l' acquirente della merce e le parti con le quali detto acquirente ha assunto impegni contrattuali. A questo riguardo è consentito agli operatori economici di nutrire “legittime aspettative” rispetto agli accordi contrattuali stipulati.***
3. *In relazione alla forma o alla struttura del contratto in questione non sono evidenziate specifiche condizioni. Pertanto, il contratto in parola non deve necessariamente ed esclusivamente riferirsi ad un prodotto, una precisa data di consegna, ad una determinata quantità o a un prezzo di acquisto. I cosiddetti “contratti quadro” possono essere contemplati da questa disposizione transitoria.*
4. *In ragione di questa misura transitoria, l'importatore è autorizzato a porre in essere vendite diverse da quelle indicate nell'articolo 128(1) CDU /atti di esecuzione – incluse per esempio, “vendite precedenti” (vendite realizzate prima della vendita di cui all'articolo 128(1) CDU atti di esecuzione) –dove l'operatore economico è obbligato o*

⁸ “1. Il valore di transazione delle merci può essere determinato sulla base di una vendita che ha luogo prima della vendita di cui all'articolo 128, paragrafo 1, del presente regolamento se la persona per conto della quale è presentata la dichiarazione in dogana è vincolata da un contratto concluso prima del 18 gennaio 2016.

2. Il presente articolo si applica fino al 31 dicembre 2017”.

vincolato a questo riguardo da qualsiasi contratto stipulato prima che la nuova legislazione entrasse in vigore.

5. *Qualora tale contratto presumesse l'utilizzo di una specifica vendita (inclusa una vendita precedente) che, ai sensi della normativa precedente, sarebbe stata considerata valida come vendita per l'esportazione, allora questa può ancora essere utilizzata, sempreché il contratto resti in vigore fino al 31.12.2017.*

Una situazione particolare si ha per le merci introdotte in temporanea custodia o in deposito doganale o vincolate ad regime sospensivo diverso rispetto al transito interno, all'uso finale o al perfezionamento passivo. In questi casi, infatti, l'art. 128 § 2 del R.E.-C.D.U. prevede:

“se le merci sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione non prima di essere introdotte in tale territorio doganale ma mentre si trovano in custodia temporanea o sono vincolate a un regime speciale diverso dal transito interno, dall'uso finale o dal perfezionamento passivo, il valore di transazione è determinato sulla base di tale vendita”.

Si tratta di una disposizione dal significato sinceramente oscuro ma che introduce una netta distinzione fra le merci che vengono introdotte in temporanea custodia o in deposito doganale:

- in assenza di una previa vendita verso il mercato comunitario e per le quali, come è evidente, non esiste alcuna “precedente vendita” a cui poter fare riferimento per l'applicazione della *first sale rule* ed in relazione alle quali il valore di transazione da prendere in considerazione ai fini della determinazione dell'imponibile non potrà che essere quello esposto nella fattura di vendita emessa verso l'operatore comunitario in costanza del vincolo della merce in uno dei regimi anzidetti;
- in esito ad una fattura di vendita già emessa ai fini dell'esportazione verso il territorio doganale comunitario.

Ricorrendo tale circostanza, si possono verificare due distinte ipotesi a seconda che il soggetto che “estrae” la merce dal deposito doganale o dalla custodia temporanea sia lo stesso che l'ha originariamente acquistata e che sia dunque parte del contratto di cessione con il fornitore estero.

In particolare:

- a) se così è, ossia **nel caso in cui un operatore commerciale acquista merce dall'estero e la introduce nel deposito doganale al fine di effettuarne l'estrazione frazionata nel tempo**, è chiaro che il valore di transazione da

prendere in considerazione è quello esposto nella correlata fattura di vendita, riferita a quella specifica merce esportata verso il territorio doganale della U.E.;

- b) qualora, invece, **si tratti di merce introdotta in temporanea custodia o in deposito doganale sulla base di uno specifico contratto di vendita e rivenduta, in costanza del vincolo ad uno di tali regimi, ad un altro operatore commerciale il quale provvede successivamente ad immetterla in libera pratica**, il valore di transazione di tale ultima cessione non dovrà essere preso in considerazione ai fini della determinazione dell'imponibile in quanto, nonostante si tratti di merce "allo stato estero", si tratta comunque di una operazione commerciale parificabile, dal punto di vista doganale, ad una cessione interna comunitaria e dunque non rilevante.

In tale ipotesi, il valore di transazione da prendere in considerazione dell'imponibile sarà sempre il valore esposto nella fattura di vendita per l'esportazione in funzione della quale è avvenuta l'originaria introduzione della merce in temporanea custodia o in deposito doganale.

Sul punto, è intervenuta la Direzione Generale Fiscalità ed Unione Doganale della Commissione Europea che, in data 28/04/2016, con TAXUD/B4/(2016)808781 ha chiarito:

- 1. Questo riguarda il valore in dogana delle merci, inter alia, in un deposito doganale, quando queste sono immesse in libera pratica. Questa regola non riguarda soltanto le merci vendute in regime di deposito doganale. Tale norma interessa anche altri regimi (merci in custodia temporanea o merci vincolate a regimi speciali, diversi dal transito interno, dall'uso finale o dal perfezionamento passivo). Tuttavia, per facilità di riferimento e perché il regime di deposito doganale è il regime maggiormente utilizzato in questo contesto, queste linee guida si riferiranno esclusivamente al deposito doganale.*
- 2. Articolo 128(2) CDU/ atti di esecuzione riguarda casi in cui la merce viene "venduta per essere esportata mentre si trova in regime di deposito", dove la merce è giunta in assenza di vendita al momento dell'arrivo nel territorio dell'Unione".**
- 3. Pertanto, nelle circostanze indicate, nel momento di ingresso nell'Unione la merce non viene dichiarata per essere immessa in libera pratica, bensì posta in temporanea custodia o vincolata ad un regime speciale (deposito, perfezionamento passivo, transito esterno) per il quale il pagamento dei diritti doganali viene sospeso.*
- 4. Qualora si verificasse una vendita per l'esportazione al momento d'ingresso della merce nel territorio dell'UNIONE, il**

valore in dogana di detta merce viene determinato sulla base di quella vendita (Articolo 128(1) CDU/ atti di esecuzione).

5. **Quando tale vendita non si verifica, la vendita da ritenersi (“vendita per l’esportazione”) effettuata durante l’operazione di deposito sarà la base sulla quale il dichiarante dichiara un valore in dogana determinato sulla base del metodo di valutazione della transazione.** In tali circostanze, quando la merce è oggetto di una vendita e soddisfa i requisiti di cui all’articolo 70 del CDU dopo essere stata vincolata ad un regime speciale (sospensivo), tale vendita (pur tenendo presente che sulle vendite “nazionali” non si applica il metodo di valutazione della transazione) verrà utilizzata come base per la determinazione del valore in dogana sulla base del metodo di valutazione della transazione.
6. **Più in generale, il valore in dogana dovrebbe essere determinato sulla base del valore di transazione di una vendita che si realizzi in/da un deposito doganale nell’ambito del territorio dell’UE soltanto se ricorrono le seguenti condizioni:**
- **quando non si realizza vendita per l’esportazione ai sensi dell’Articolo 128(1) del CDU/ atti di esecuzione;**
 - **quando nel deposito doganale si realizza una cessione che non sia vendita nazionale; e**
 - **quando la vendita effettuata nel deposito doganale soddisfa i requisiti di cui all’articolo 70(3) del CDU.**

1. Riportiamo qui di seguito due situazioni in cui vengono comunemente applicati i paragrafi (1) e (2) dell’articolo 128 del CDU /atti di esecuzione:

Situazione 1:

Le merci sono inviate da un paese terzo verso il territorio dell’Unione Europea.

Sono vendute (cessione 1) all’importatore dell’Unione soltanto dopo essere state dichiarate vincolate al regime di deposito e rivendute dall’importatore dell’UE ad un acquirente (cliente UE) prima di essere dichiarate per l’immissione in libera pratica (cessione 2). In questo caso, secondo quanto disposto dall’articolo 128(2) del CDU / atti di esecuzione, la vendita rilevante per la determinazione del valore di transazione è la numero 1, in quanto la cessione numero 2 (che avviene tra due residenti dell’UE) è una vendita nazionale, pertanto non può essere considerata vendita per l’esportazione.

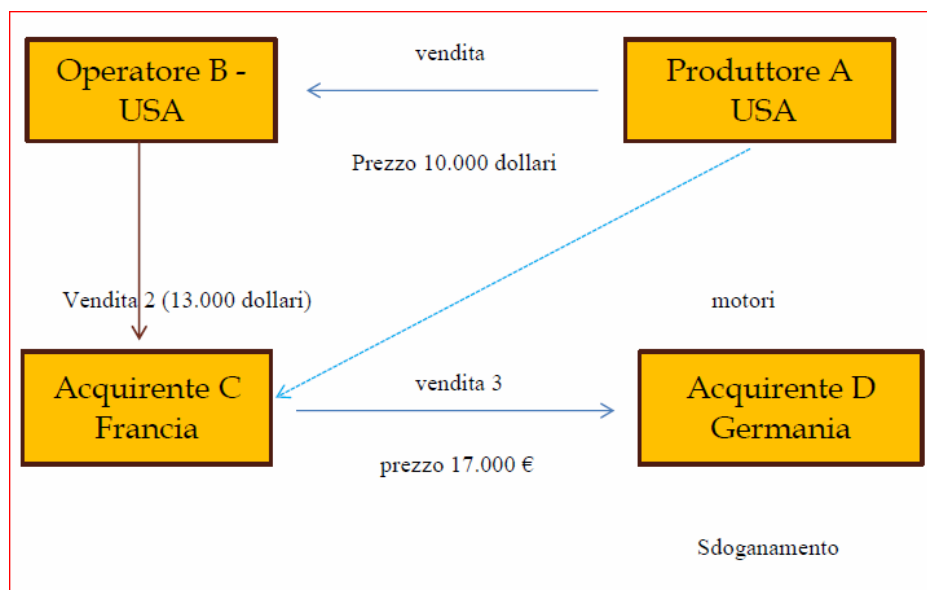
Situazione 2:

Le merci sono inviate da un paese terzo verso il territorio dell’Unione Europea.

Sono dichiarate per essere vincolate a regime di deposito e, successivamente, vendute ad un cliente UE. In questo caso, se tale cessione avviene prima dell'immissione in libera pratica delle merci, sarà questa la vendita rilevante sulla base della quale viene determinato il valore di transazione ai sensi dell'articolo 128(2) del CDU/ atti di esecuzione. Se tale vendita avviene invece dopo l'immissione in libera pratica delle merci, il valore in dogana dovrà essere determinato sulla base di un metodo di valutazione secondario.

Esempi grafici

VENDITA PER L'ESPORTAZIONE ARTICOLO 128 (1) CDU /atti di Esecuzione



In questo esempio, le merci sono l'oggetto di tre vendite commerciali:

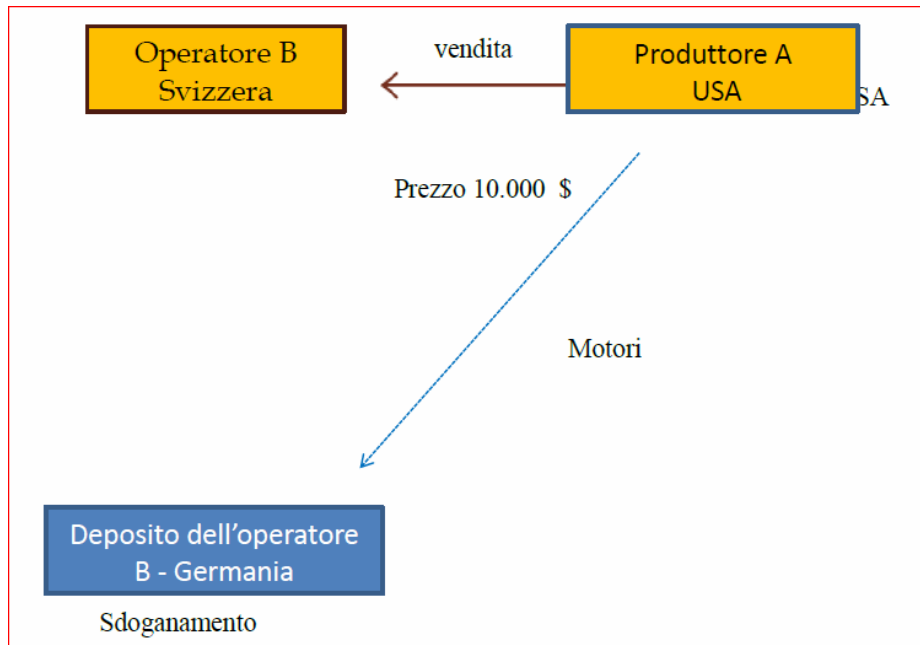
- 1. Dal produttore A all'operatore B (entrambi stabiliti in un paese terzo);*
- 2. Dall'operatore B all'acquirente C in Francia;*
- 3. Dall'acquirente C in Francia all'acquirente finale D in Germania.*

Le merci sono trasportate direttamente dal produttore A (paese terzo) all'acquirente C in Francia.

In questo caso, la vendita rilevante per la determinazione del valore di transazione è quella tra l'operatore B e l'acquirente C, come disposto dall'articolo 128 (1) CDU/ atti di esecuzione.

[Nota: L'articolo 128 (1) fa riferimento al momento dell'ingresso delle merci nel territorio doganale dell'UE, e non al momento o (luogo) della loro immissione in libera pratica. Di conseguenza, nel caso in parola, il fatto che le merci siano dichiarate per l'immissione in libera pratica dopo essere state vendute all'acquirente finale D non è rilevante nella determinazione di quale sia la vendita che determina il valore di transazione.]

VENDITA PER ESPORTAZIONE AI SENSI DELL'ARTICOLO 128 (1)
CDU/
atti di esecuzione

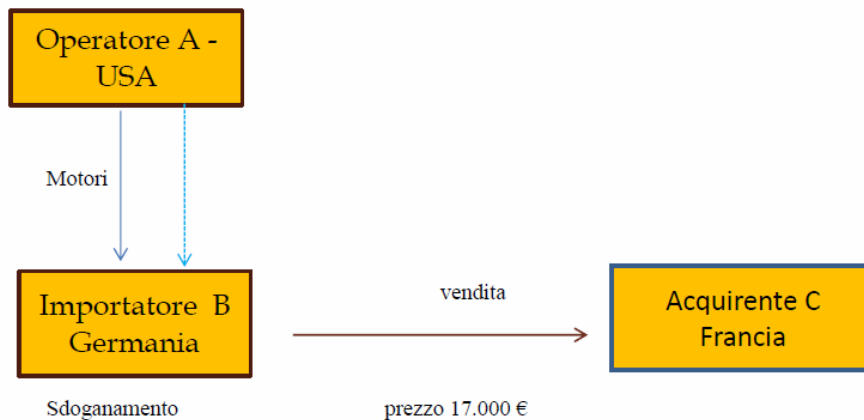


In questo esempio grafico, la merce è venduta dal produttore A (stabilito in un paese terzo) ad un operatore B (anch'esso in un paese terzo), ma direttamente trasportata presso le strutture dell'operatore B nell'UE, conformemente al contratto di vendita stipulato.

In questo caso la vendita è una sola (da A a B), ed è quella rilevante per determinare il valore della transazione secondo il disposto dell'articolo 128(1) CDU /atti di esecuzione.

VENDITA PER L'ESPORTAZIONE AI SENSI DELL'ARTICOLO 128 (2)
CDU / atti di esecuzione

**VENDITA PER L'ESPORTAZIONE AI SENSI DELL'ARTICOLO 128 (2)
CDU / atti di esecuzione**



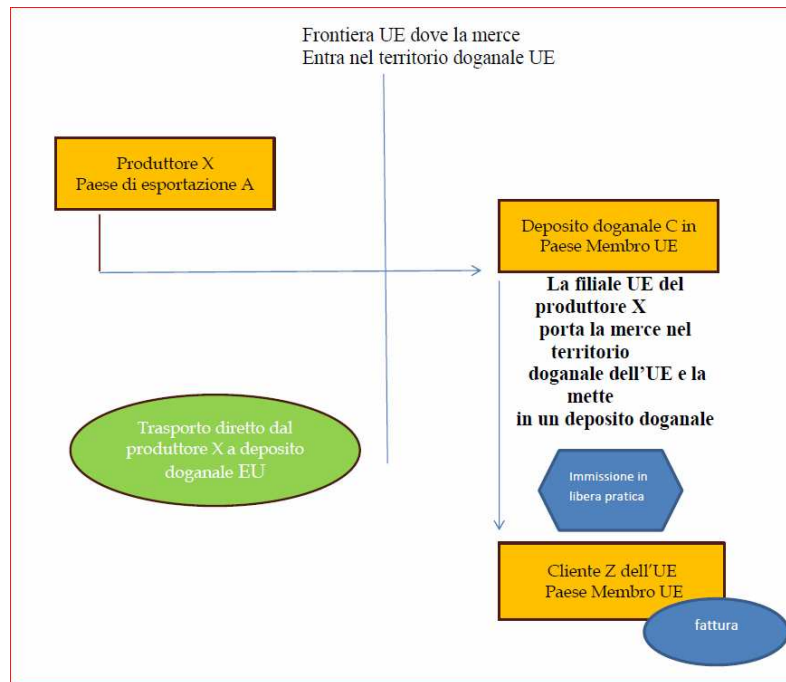
In questo esempio, la merce è spedita dall'operatore A (stabilito in un paese terzo) all'importatore B stabilito in ambito UE. La merce, vincolata al regime di temporanea

custodia, viene venduta da A a B, che a sua volta vende la merce all'acquirente C (anch'esso in UE).

La merce, viene acquistata da B venduta da A (altrimenti non potrebbe rivenderla).

In questo caso, la vendita rilevante per la determinazione del valore di transazione, secondo il disposto dell'articolo 128(2) CDU/ atti di esecuzione è la vendita tra A e B.

VENDITA PER L'ESPORTAZIONE – ARTICOLO 128(2) CDU /atti di Esecuzione



In questo esempio, non avviene alcuna vendita nel momento in cui la merce entra nel territorio doganale dell'UE. Tuttavia, una vendita effettuata quando la merce è vincolata ad un regime doganale sospensivo fornisce le basi per l'applicazione del metodo di transazione secondo il disposto dell'Articolo 128 (2) del CDU /atti di esecuzione. La vendita rilevante è quella che si verifica tra il produttore X e il cliente Z stabilito nel territorio dell'UE.

1.b.2) I casi in cui non può farsi ricorso alla regola del “valore di transazione”.

Il criterio del valore di transazione trova applicazione purché siano soddisfatte le seguenti condizioni:

- 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.

Ricorrendo anche una sola di tali condizioni, pertanto, l'imponibile non potrà essere determinato ai sensi dell'art. 70 del C.D.U. dovendosi applicare uno dei "metodi secondari" previsti dal successivo art. 74.

La disposizione è speculare rispetto a quella di cui all'abrogato art. 29 § 1 del C.D.C., con una sostanziale differenza: nella nuova formulazione non viene riprodotto il contenuto dell'abrogato art. 29 § 2 del C.D.C. avente ad oggetto le modalità di accertamento dell'effettività del valore di transazione in caso di vendita fra soggetti fra di loro collegati.

Tale "carezza" del dettato normativo, però, non significa assolutamente che la situazione di eventuale collegamento fra acquirente e venditore non sia più rilevante per i fini che qui interessano, posto che lo stesso art. 70 § 3 lett. d) del C.D.U. richiede che "*il compratore e il venditore non siano collegati o la relazione non abbia influenzato il prezzo*".

I casi di "collegamento" sono ora stabiliti dall'art. 127 del R.E.-C.D.U. che così recita:

1. *Ai fini del presente capo, due persone sono considerate legate se è soddisfatta una delle seguenti condizioni:*
 - 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) *un terzo possiede, controlla o detiene, 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;*
 - h) *sono membri della stessa famiglia.*
2. *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.

3. *Ai fini del paragrafo 1, lettere e), f) e g), si ritiene che una parte controlli l'altra quando la prima è in grado, di diritto o di fatto, di imporre orientamenti alla seconda.*

E' quindi necessario esaminare con grande attenzione tale previsione, partendo proprio dal suo dato testuale.

Si nota subito come il legislatore comunitario richieda la mancanza di un collegamento fra acquirente e venditore ovvero il fatto che la relazione esistente fra i due non abbia influito sul prezzo. Un prima disattenta lettura potrebbe quindi portare a ritenere che la situazione di collegamento determini sempre l'inapplicabilità del criterio del valore di transazione mentre, invece, la presenza di ulteriori relazioni fra i due soggetti (diverse dalle situazioni di collegamento, ossia le c.d. "situazioni di influenza") possa inibire l'applicazione di tale criterio solo laddove abbia avuto ripercussioni dirette sulle modalità di determinazione del prezzo.

Tale conclusione, però, sarebbe del tutto contraria alla logica e, soprattutto, determinerebbe – nel concreto – una totale inapplicabilità della disposizione di cui all'art. 70 del regolamento in esame posto che, a livello commerciale, una qualsiasi relazione fra l'acquirente ed il venditore – anche la semplice relazione commerciale o la fidelizzazione nel corso del tempo – determina sicuramente una influenza diretta sul prezzo di cessione del bene o del servizio.

La disposizione, pertanto, deve essere interpretata nel senso di ostare all'applicazione del criterio del valore di transazione nel solo caso in cui il collegamento fra l'acquirente ed il venditore abbia effettivamente inciso sul prezzo di vendita.

Chiarito questo aspetto, corre il dovere di richiamare l'attenzione sul fatto che la nuova disciplina regolamentare non faccia più alcun riferimento alla procedura valutativa di cui all'abrogato art. 29 § 2 del C.D.C.. L'eliminazione del dato testuale dal C.D.U. non è però così importante, e ciò in quanto il legislatore comunitario ha ritenuto maggiormente confacente alla sua tecnica di produzione normativa introdurre in sede di regolamento di esecuzione una disposizione *ad hoc*. L'art. 134 del R.E.-C.D.U. infatti recita:

1. *Qualora il compratore e il venditore siano collegati, e al fine di determinare se tale legame non abbia influenzato il prezzo, le circostanze proprie della vendita sono esaminate ove del caso e al dichiarante è concessa la possibilità di fornire ulteriori informazioni particolareggiate eventualmente necessarie in merito a tali circostanze.*
2. *Tuttavia, le merci sono valutate ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 1, del codice se il dichiarante dimostra che il valore di transazione dichiarato è*

estremamente vicino a uno dei seguenti valori assunti come criteri, determinati allo stesso momento o pressappoco allo stesso momento:

- a) *il valore di transazione in occasione di vendite, tra compratori e venditori che non sono legati in alcun caso particolare, di merci identiche o similari per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione;*
 - b) *il valore in dogana di merci identiche o similari, determinato a norma dell'articolo 74, paragrafo 2, lettera c), del codice;*
 - c) *il valore in dogana di merci identiche o similari, determinato a norma dell'articolo 74, paragrafo 2, lettera d), del codice.*
3. *Al momento di stabilire il valore di merci identiche o similari di cui al paragrafo 2, si tiene conto dei seguenti elementi:*
- a) *le differenze dimostrate tra i livelli commerciali;*
 - b) *le quantità;*
 - c) *gli elementi elencati all'articolo 71, paragrafo 1, del codice;*
 - d) *i costi sostenuti dal venditore in occasione di vendite in cui venditore e compratore non sono collegati, se tali costi non sono sostenuti dal venditore in occasione di vendite tra soggetti collegati.*
4. *I valori assunti come criteri di cui al paragrafo 2 devono essere utilizzati su richiesta del dichiarante. Essi non sostituiscono il valore di transazione dichiarato.*

Pertanto, come nell'impero del C.D.C., anche oggi l'Amministrazione Doganale – qualora ritenga che la situazione di collegamento abbia effettivamente influito sul prezzo – non potrà *ex abrupto* procedere direttamente al disconoscimento del valore imponibile dichiarato ed all'utilizzo di uno dei “metodi secondari” previsti dall'art. 74 del C.D.U. dovendo invece ricorrere al contraddittorio anticipato, strutturato in modo analogo rispetto a quanto previsto dal C.D.C..

A mente fredda, non poteva certo essere diversamente specie laddove si consideri che, a seguito della sentenza “Sopoprè” (Corte di Giustizia, sentenza n. 18/12/2008, causa C-349/07), il principio del contraddittorio anticipato – che nel diritto nazionale italiano è stato tradotto in “diritto di ascolto” e già oggetto di diverse pronunce da parte della Corte di Cassazione che ne ha ritenuto obbligatoria l'applicazione in caso di “tributi armonizzati” quali, per definizione, sicuramente sono i dazi – è divenuto uno dei pilastri fondamentali del sistema fiscale unionale.

Anche le piccole differenze testuali rispetto alla precedente formulazione della norma non sono tali da fare ritenere radicalmente mutata la procedura di “valutazione” che l'Amministrazione Doganale deve porre in essere.

Infatti, qualora ricorra una delle condizioni di collegamento o di influenza la Dogana può (ma non vi è alcun obbligo specifico in tal senso, come risultava dall'utilizzo

delle parole “ove del caso” nell’art. 134 § 1 cit) esaminare le circostanze proprie della vendita allo scopo di accertare se – per il momento, in via di mera ipotesi – tali condizioni abbiano influito sul prezzo e dunque sul valore di transazione.

Qualora, in seguito a tali attività di indagine “prodromica”, la Dogana ritenga che l’esistenza delle condizioni *de quibus* abbia effettivamente influito sul prezzo, è tenuta 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 “concedendogli la possibilità” di presentare le osservazioni ed i documenti ritenuti utili⁹.

Se, a seguito dell’attivazione del contraddittorio anticipato, il dichiarante – si tratta di un onere probatorio posto a carico della parte¹⁰, di tal che in caso di mancata soddisfazione dello stesso l’Amministrazione Doganale potrà procedere applicando uno dei “metodi secondari” di determinazione del valore previsto dal C.D.U. – riesce a dimostrare che il valore di transazione è uguale o estremamente vicino ad uno dei seguenti valori, determinati allo stesso momento o pressappoco nello stesso momento¹¹:

- al valore di transazione in occasione di vendite, tra compratori e venditori che non sono legati in alcun caso particolare, di merci identiche o simili per l’esportazione a destinazione del territorio doganale dell’Unione;
- al valore in dogana di merci identiche o simili, determinato a norma dell’articolo 74 § 2 lett. c) del C.D.U.;
- al valore in dogana di merci identiche o simili, determinato a norma dell’articolo 74 § 2 lett. d) del C.D.U.;

⁹ “...omissis... *di fornire ulteriori informazioni particolareggiate eventualmente necessarie in merito a tali circostanze*”.

¹⁰ “...omissis... *se il dichiarante dimostra che il valore di transazione dichiarato è estremamente vicino a uno dei seguenti valori assunti come criteri, determinati allo stesso momento o pressappoco allo stesso momento ...omissis...*”.

¹¹ Ed “al netto” degli elementi valutativi di cui al successivo § 3 del medesimo art. 134 del R.E.-C.D.U., ossia:

- le differenze dimostrate tra i livelli commerciali;
- le quantità;
- gli elementi elencati all’articolo 71, paragrafo 1, del codice;
- i costi sostenuti dal venditore in occasione di vendite in cui venditore e compratore non sono collegati, se tali costi non sono sostenuti dal venditore in occasione di vendite tra soggetti collegati.

allora questo potrà essere considerato valida base di calcolo per la determinazione dell'imponibile in Dogana; In caso negativo, l'Amministrazione dovrà fare ricorso ad uno dei già citati "metodi secondari".

E' da sottolineare che, stante quanto previsto dall'art. 134 § 4 del R.E.-C.D.U., il *tertium comparationis* da utilizzare per la valutazione dell'effettività del valore di transazione fra soggetti collegati deve essere individuato direttamente dal dichiarante.

CAPITOLO 2

IL TRATTAMENTO DEGLI ELEMENTI DI VALORE NON ESPRESSI IN MONETA AVERE CORSO LEGALE NEL PAESE DI IMPORTAZIONE.

Accade sovente, nel commercio internazionale, che tutti o alcuni degli elementi da prendere in considerazione ai fini della determinazione dell'imponibile in Dogana non siano espressi in moneta avente corso legale nello Stato comunitario in cui viene effettuata l'operazione doganale.

Generalmente, 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.

2.a) Il sistema previsto dall'abrogato regolamento (CEE) n. 2913/1992 e dal regolamento (CEE) n. 2454/1993.

La disciplina fondamentale era contenuta nell'art. 35 del C.D.C. il quale così disponeva:

- “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 si basava sulla conversione della valuta estera in base ad un 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 era, come sempre, fornita dalle D.A.C. e, in particolare, dagli artt. 168 e ss., a mente del quale:

- “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 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, il tasso di cambio da prendere in considerazione ai fini della conversione in moneta avente corso legale nello Stato membro era quello constatato¹² 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 era 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** avrebbe dovuto essere 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 sia stato constatato il tasso di cambio ovvero lo stesso non sia stato pubblicato entro il giorno successivo, ai sensi dell'art. 169 § 3 delle D.A.C. avrebbe dovuto essere preso in considerazione “l'ultimo tasso

¹² Ai sensi dell'art. 168 § 1 lett. a), per “tasso constatato” si 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:
- 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 della moneta in questione nelle transazioni commerciali.

di cambio constatato e pubblicato per la moneta in questione nei quattordici giorni precedenti”.

Ossia, nel nostro caso, il tasso sarebbe stato 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 del C.D.C., il tasso di cambio così determinato doveva essere quanto più vicino possibile all’effettivo valore di transazione nel libero mercato; tale esigenza era considerata dall’art. 169 § 2 delle D.A.C. a mente del quale *“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 recitava:

- “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 era tesa a garantire il rispetto del principio di “effettività” previsto dell’art. 35 del 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, era prevista una **doppia garanzia** in quanto:

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

Facendo un esempio chiarificatore della – oggettivamente “intricata” normativa – se nel mese di novembre in un anno il cui calendario era il seguente:

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 avrebbe dovuto, in linea generale, essere quello rilevato il giorno 24/10 (in quanto penultimo mercoledì del mese immediatamente precedente) salvo il caso in cui, alla data del 31/10 (ultimo mercoledì), il tasso di cambio rilevato e pubblicato in pari data o al più tardi il giorno successivo differisse di oltre il 5% rispetto a quello precedente.

In questa ipotesi, tale ultimo tasso di cambio avrebbe sostituito quello rilevato in data 24/10 ma solo a decorrere dal primo mercoledì del mese in corso, ossia – nel nostro caso – con decorrenza dal giorno 7/11.

- ⇒ qualora, invece, fosse stato già in corso il mese in relazione al quale era già stato individuato il tasso ai sensi dell'art. 169 delle D.A.C. e questo tasso si fosse discostato in misura superiore al 5% rispetto al tasso constatato un mercoledì del mese in questione e pubblicato lo stesso o giorno o il giorno successivo, quest'ultimo avrebbe sostituito 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 era operato con cadenza settimanale e, in particolare, mediante un sistema che consentiva, in caso di oscillazioni fra il primo 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 si trovava nel corso del mese di novembre, il tasso di cambio doganale applicabile a tutto il mese era, in linea di principio, quello constatato il penultimo mercoledì del giorno immediatamente precedente, ossia il 24/10, 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 rilevato il giorno 7/11 (primo mercoledì del mese in corso) e pubblicato lo stesso giorno o al più tardi il successivo giorno 8 si fosse discostato di oltre il 5% rispetto al tasso di cambio doganale, quest’ultimo avrebbe cessato di avere applicazione per essere sostituito, con decorrenza dal 14/11 (primo mercoledì successivo) dal tasso di cambio rilevato il giorno 07/11 il quale avrebbe dunque trovato applicazione fino al mese successivo salvo il caso in cui, alla data del 14/11 o di ogni mercoledì successivo nel corso del mese, non si fosse registrato nuovamente uno scostamento superiore al 5%: in tal caso, infatti il gioco riprendeva.

2.b) Le modifiche introdotte dal regolamento (UE) n. 952/2013 e dal regolamento delegato (UE) n. 2015/2447

Come nel precedente plesso normativo, anche l'attuale C.D.U. si limita ad un riferimento "fugace" alle modalità di determinazione del tasso di cambio, rimettendo la disciplina di punto ad una fonte subordinata.

In particolare, l'art. 53 del C.D.U.

- "1. Le autorità competenti pubblicano e/o rendono disponibile su Internet il tasso di cambio applicabile quando la conversione valutaria è necessaria per una delle seguenti ragioni:
 - a) **in quanto i fattori usati per determinare il valore in dogana delle merci sono espressi in una valuta diversa da quella dello Stato membro in cui viene determinato il valore in dogana;**
 - b) *in quanto il valore dell'euro è richiesto nelle valute nazionali al fine di determinare la classificazione tariffaria delle merci e l'importo del dazio all'importazione e all'esportazione, comprese le soglie di valore nella tariffa doganale comune.**
- 2. Quando la conversione valutaria è necessaria per ragioni diverse da quelle di cui al paragrafo 1, il valore dell'euro nelle valute nazionali da applicare nel quadro della normativa doganale è fissato almeno una volta l'anno".*

Nella novella viene sì riconfermato l'obbligo informativo a carico delle istituzioni comunitarie ("*...rendono disponibile su internet il tasso di cambio applicabile quando la conversione valutaria è necessaria...*") aggiornato sulla base dei più recenti arresti della tecnologia, ma sparisce ogni riferimento in ordine alla necessità che il tasso di cambio doganale sia, quanto più possibile, corrispondente al valore corrente della moneta estera.

Il successivo art. 54 del C.D.U. rimanda infatti alla Commissione ("*1. La Commissione stabilisce, mediante atti di esecuzione, norme relative alle conversioni valutarie ... omissis...*") l'onere di individuare le modalità attraverso le quali giungere alla corretta individuazione del tasso di cambio doganale.

Tali norme di dettaglio sono ora contenute nell'art. 146 del R.E.-C.D.U. che così recita:

- 1. In conformità dell'articolo 53, paragrafo 1, lettera a), del codice, i seguenti tassi di cambio sono utilizzati per la conversione valutaria ai fini della determinazione del valore in dogana:
 - a) *il tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea (BCE), per gli Stati membri la cui moneta è l'euro;*
 - b) *il tasso di cambio pubblicato dall'autorità nazionale competente o, se l'autorità nazionale ha designato una banca privata ai fini della**

pubblicazione del tasso di cambio, il tasso di cambio pubblicato dalla suddetta banca privata, per gli Stati membri la cui moneta non è l'euro.

2. ***Il tasso di cambio da utilizzare in conformità del paragrafo 1 è il tasso di cambio pubblicato il penultimo mercoledì di ogni mese. Se in quel giorno non è stato pubblicato alcun tasso di cambio, si applica il tasso più recente pubblicato.***
3. *Il tasso di cambio si applica per un mese, a decorrere dal primo giorno del mese successivo.*
4. *Se non è stato pubblicato un tasso di cambio di cui ai paragrafi 1 e 2, il tasso da utilizzare ai fini dell'applicazione dell'articolo 53, paragrafo 1, lettera a), del codice è stabilito dallo Stato membro interessato. Tale tasso deve riflettere il più fedelmente possibile il valore della moneta dello Stato membro interessato.*

In linea generale, resta riconfermato il principio in forza del quale il tasso di cambio doganale valevole per un determinato mese è pari al tasso rilevato e pubblicato il penultimo mercoledì del mese immediatamente precedente; in mancanza di pubblicazione, trova applicazione il tasso più recente pubblicato.

Rispetto al passato si nota un importante dato testuale, in realtà più formale che sostanziale, e reso necessario dall'introduzione della moneta unica. E' infatti previsto (cfr. § 1 dell'articolo in esame) che il tasso da prendere in considerazione sia:

- per gli Stati membri che hanno adottato la moneta unica, quello pubblicato dalla Banca Centrale Europea;
- per gli altri Stati membri, quello pubblicato dall'Autorità nazionale competente o, se quest'ultima ha individuato una specifica banca privata ai fini della pubblicazione del tasso di cambio, quello pubblicato da tale ultima banca.

Il tasso di cambio così determinato trova applicazione per tutto il mese di riferimento. **Non è infatti più prevista la possibilità di “adeguare in corso d’opera” il tasso doganale in caso di oscillazioni del cambio valutario superiori il limite del 5%**¹³. Tale circostanza, se da un lato costituisce una sicura semplificazione dal punto di

¹³ “...omissis... Una novità di rilievo è costituita dalla mancata riproposizione degli adeguamenti dei tassi di cambio inframensili per variazioni in più od in meno del 5% rispetto al cambio fissato mensilmente, che resta quello pubblicato dalla BCE il penultimo mercoledì del mese (art. 146 RE in applicazione dell'art. 53, par. 1 lett. a) CDU) e che <...si applica per un mese a decorrere dal primo giorno del mese successivo>. **Ne deriva che, a partire dalla prossima rilevazione mensile dei tassi di cambio relativa al mese di maggio 2016, essa durerà per tutto il mese e non saranno più comunicate le eventuali variazioni inframensili che dovessero intervenire ancorché oscillanti di un ammontare superiore**

vista operativo e contribuisce alla “certezza” dell’accertamento doganale, dall’altro lato potrebbe costituire un clamoroso *boomerang* in caso di forti tempeste valutarie (come ad esempio quelle determinate dalla c.d. “Brexit”) idonee a determinare forti oscillazioni nei tassi di cambio delle valute.

Bisogna però pur sempre osservare come le modalità di “dettaglio” per l’individuazione del tasso siano contenute in un regolamento di esecuzione approvato dalla Commissione Europea, ossia in uno strumento tutto sommato “agile ed agevole” e pertanto non è da escludere che tale obiettivo limite possa essere superato, caso per caso, mediante emissione di regolamenti *ad hoc* da parte della Commissione ovvero intervenendo, modificandola, sull’attuale formulazione dell’art. 146 del R.E.-C.D.U..

o inferiore al 5%. (Circolare n. 8/D - prot. n. 47877RU del 19/04/2016 della Direzione Centrale Legislazione e Procedure Doganali dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli).

CAPITOLO 3

GLI ELEMENTI DA “ADDIZIONARE” AL VALORE DI TRANSAZIONE PER LA CORRETTA DETERMINAZIONE DEL VALORE IMPONIBILE DELLE MERCI IN DOGANA .

3.a) *Il sistema previsto dall’abrogato regolamento (CEE) n. 2913/1992 e dal regolamento (CEE) n. 2454/1993.*

Il valore imponibile in Dogana è pari al 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 imponibile, gli artt. 32 e 33 del C.D.C. prevedevano che, ricorrendo talune condizioni, al valore di transazione dovessero essere – rispettivamente – aggiunti o sottratti alcuni elementi.

In particolare, l’art. 32 del C.D.C. così recitava:

- “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."*

Prima di passare ad un esame puntuale delle diverse categorie di "elementi aggiuntivi", si richiama l'attenzione del lettore su quanto riportato nei §§ 2 e 3 dell'articolo appena richiamato.

In particolare, ai sensi del § 2 “*ogni elemento che venga aggiunto ... al prezzo effettivamente pagato o da pagare è basato esclusivamente su dati oggettivi e quantificabili*”.

Si osservi il dato lessicale: il legislatore comunitario non ha utilizzato il termine “quantificati”, che avrebbe lasciato presupporre la necessità di una già intervenuta individuazione del *quantum* del maggiore valore da sommare al valore di transazione, ma il vocabolo “quantificabili”, lasciando così intendere *claris verbis* la necessità di sommare a quest’ultimo tutti quegli ulteriori elementi che, per loro stessa natura, siano *certus an sed incertus quantum et quando* in relazione alla loro debenza e che possono essere individuati, anche in via di buona approssimazione, da parte dell’Autorità Doganale.

Il § 3 disponeva 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 evidenziando che l’elencazione di cui § 1 del medesimo articolo costituiva *numerus clausus*.

Esaminiamo ora i singoli elementi di valore “addizionali” individuati dal legislatore comunitario:

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

Il termine “mediazione” doveva essere inteso in senso tecnico, ossia con riferimento al contratto identicamente nominato la cui nozione, pressoché conforme nell’ordinamento di tutti gli Stati comunitari, è contenuta nell’art. 1754 c.c. ove viene 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 escludeva espressamente dal suo campo di applicazione gli importi corrisposti 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 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.

Proprio tale elemento, ossia la “maggiorazione” del prezzo di rivendita, 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, dovesse essere dedotto dal valore di transazione finale (cfr. art. 33 del C.D.C.), al fine di evitarne la doppia imposizione.

E’ da sottolineare, a questo proposito, un aspetto molto importante. Mentre le commissioni e spese di mediazione erano da considerare sempre imponibili, risultavano non imponibili le sole commissioni di acquisto; il legislatore non escludeva dall’imposizione fiscale i “rimborsi spese” riconosciuti al commissionario a ristoro degli oneri da questi incontrati nell’adempimento del proprio incarico, di tal che alcuni hanno ritenuto che tali particolari elementi di costo fossero imponibili.

In realtà, così non era. L’art. 32 § 3 del C.D.C. chiariva 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 era possibile rinvenire alcuna disposizione tesa a riattribuire nell’ambito impositivo i rimborsi spese riconosciuti ai commissionari di acquisto, se ne poteva dedurre che questi ultimi non erano fiscalmente imponibili sempreché fossero soddisfatte le condizioni di “distinzione” previste dal successivo art. 33 del medesimo regolamento (CEE) n. 2913/1993. Il che, però, non implica che non potessero essere fiscalmente imponibili a fini I.V.A. (ma non all’atto dell’importazione) allorché la relativa attività fosse posta in essere sul territorio dello Stato o fosse comunque considerato soddisfatto il presupposto della territorialità (cfr. art. 7-ter d.P.R. 633/1972);

- ⇒ il secondo era costituito, ricorrendo la duplice condizione di non essere già compreso nel valore di transazione e di essere 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 delle D.A.C. disponeva che qualora questi fossero destinati ad essere riutilizzati per importazioni successive, il relativo costo – qualora la parte lo avesse richiesto in modo espresso – avrebbe dovuto 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, era dato 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 richiama costituiva il logico *pendant* alla regola classificatoria: il valore della merce comprende anche il costo del materiale utilizzato quale imballaggio ed il costo della mano d'opera necessaria per la sua (dell'imballaggio) creazione e per il condizionamento della merce all'interno dell'imballo;

⇒ a condizione di non essere già inclusi nel valore di transazione **e di essere forniti direttamente o indirettamente dal compratore, senza spese o a costo ridotto e di essere utilizzati nel corso della produzione e della vendita per l'esportazione delle merci importate**, doveva essere addizionato – previa 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.¹⁴, 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.

¹⁴ 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,

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 già compreso nel valore di transazione finale, doveva, in forza della disposizione in esame, essere a questo addizionato previa una sua valutazione “in misura adeguata”.

Condizione essenziale per l’applicazione di tale previsione era che i beni sopra elencati fossero forniti dal compratore (in modo diretto o indiretto) a titolo gratuito o comunque a condizioni migliori rispetto a quelle di mercato.

Tale aspetto è stato chiarito anche in sede comunitaria con la conclusione n. 13 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007) così recita:

Conclusione 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

e che nel prossimo futuro continuerà a produrre effetti negativi sulle economie dei Paesi fino ad oggi considerati del “primo mondo”.

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" doveva 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 era "ripartito" sulla quantità di beni prodotti¹⁵.

Identico discorso doveva essere fatto per utensili, matrici e 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 avrebbe dovuto 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, si veda il 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

¹⁵ 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 avrebbe dovuto essere addizionato il valore della sola materia prima fornita direttamente dal compratore ed impiegata per la produzione dei soli beni importati sul territorio comunitario.

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, sovveniva anche il decimo caso dell'allegato 23 delle D.A.C., in forza del quale:

- “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", 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 processo di fabbricazione.

In un caso simile, il "costo" della progettazione del logo è nettamente superiore rispetto al costo per la creazione dello stampo o della matrice utilizzata nel processo di produzione. Nonostante ciò, non sempre il primo di questi costi era 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, prevedeva 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 fosse fiscalmente imponibile solo se "eseguiti in un paese non membro della Comunità".

Nell'esempio precedente, dunque, se l'attività di studio del *design* era stata svolta in Italia e lo stampo (inviato al produttore estero) è stato fabbricato in Italia, solo il costo di quest'ultimo avrebbe dovuto essere addizionato al valore di transazione (ovviamente ricorrendo le altre condizioni previste dalla norma); se, invece, l'attività di design era 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 – avrebbe dovuto essere addizionato al valore di transazione (ricorrendo le condizioni sopraddette).

Su questo specifico elemento del valore, come nel caso precedente è utile la lettura dell'undicesimo caso dell'allegato 23 delle D.A.C. che così recitava:

- “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 richiama 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 stabilito dall’art. 155 delle D.A.C., le spese di ricerca ed il costo degli schizzi preliminari di design restavano esclusi dal valore imponibile, e ciò indipendentemente dall’identità soggetto che le aveva materialmente sostenute.

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

Al riguardo, la conclusione n. 21 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007):

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 pagare¹⁶;

¹⁶ Vista la complessità dell'argomento, lo stesso viene trattato nel separato paragrafo I.C.2).

- ⇒ 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 erano le spese di trasporto e di assicurazione delle merci fino al luogo di effettiva introduzione nel territorio doganale.

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

L'imponibilità fiscale era 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 era costituito dallo scalo portuale in cui le merci venivano 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 erano solo 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 effettuati nel territorio dello Stato estero di provenienza ovvero degli altri Stati attraversati dalla merce prima di giungere sul territorio comunitario.

Identico discorso per quanto concerne l'assicurazione relativa alla merce, 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 stato effettivamente concluso, bisogna rammentare che le relative clausole sono ormai standardizzate a livello nazionale e

corrispondono, in massima parte, a quanto previsto – per il trasporto marittimo - dalle *Institute Cargo Clauses (A) del 01/01/1982*, in forza delle quali il valore massimo assicurabile non può essere superiore al 110% del valore C.I.F. e, solo previa pattuizione scritta e per talune specifiche tipologie di merci, detto limite può 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 ormai invalsa in ogni Dogana portuale; 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 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)

Sul punto, con un recente documento di prassi¹⁷, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha chiarito che *“il Comitato del valore, al fine di uniformare le diverse pratiche esistenti, ha interpretato l'art. 164 del Reg. 2454/93 della Commissione Europea nel senso di ritenere che **le spese di assicurazione debbano essere incluse nel valore imponibile solo nel caso in cui i relativi servizi siano effettivamente prestati**. In tali casi generalmente l'operatore indica le spese di trasporto e l'elemento assicurativo nel documento DV1, oltre che, naturalmente, negli appositi campi del DAU. Il funzionario addetto può sempre richiedere, in caso di dubbi circa quanto dichiarato dall'operatore nel documento DV1, la documentazione probatoria del valore indicato. **Qualora però dalla documentazione presentata a corredo di una operazione di importazione tali spese risultino sostenute, ma non sia stato quantificato l'esatto importo in relazione alla dichiarazione medesima, le spese di assicurazione devono essere calcolate forfettariamente nella misura del 5% del prezzo fatturato; aliquota ritenuta congrua in relazione ai valori medi applicati dalle Società assicuratrici. L'applicazione di un'aliquota diversa dovrà essere specificatamente richiesta dall'operatore con la presentazione di idonea documentazione”***

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..

¹⁷ Nota prot. n. 98072RU del 12/09/2014 della Direzione Centrale Legislazione e Procedure Doganali.

Costituendo queste ultime null'altro che dei maggiori costi di trasporto, era evidente la loro imponibilità all'atto dell'importazione a patto che le condizioni che ne hanno determinato la maturazione fossero intervenute al di fuori del territorio doganale comunitario.

Così, tanto per fare un esempio, le controspese dovevano essere considerate fiscalmente imponibili all'atto dell'importazione solo se maturate in un porto non comunitario (quello di partenza o quello in cui è stato effettuato un *transshipment*) ma non se riferibili 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 è espressa anche l'Unione Europea nella conclusione n. 18 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007), che così recita:

Conclusione n. 18: Controspese

Elementi di fatto

Un importatore della Comunità è tenuto a pagare delle controspese 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 controspese 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 controspese relative a ritardi verificatisi prima dell'arrivo devono essere comprese nel valore in dogana delle merci. Al contrario, le controspese 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.

⇒ le **spese di carico e movimentazione connesse col trasporto delle merci importate, fino al luogo di introduzione delle merci nel territorio doganale della Comunità**, ossia tutte quelle spese ed 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.

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 – costituivano, nella vigenza del C.D.C., sempre un elemento imponibile.

Fra le voci di spesa imponibili, rientrano – oltre a B.A.F. (*Bunker Adjustment Factor*) e C.A.F. (*Cost Adjustment Fee*) che, però, 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, da considerare fiscalmente imponibili solo se correlate a prestazioni rese in scali portuali precedenti rispetto a quello di effettiva introduzione del 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 <sono 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 controvalori 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>. Questo 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.*

In materia, 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 soprammenzionati, le autorità doganali possono accettare la fattura rilasciata dall'agente X (senza prendere in considerazione la commissione di acquisto), con riserva di eventuali verifiche.

3.b) Le modifiche introdotte dal regolamento (UE) n. 952/2013 e dal regolamento delegato (UE) n. 2015/2447

L'art. 32 del C.D.C. è stato sostituito, con decorrenza dal 01/05/2016, dall'art. 71 del C.D.U.. Qui di seguito, a raffronto il testo delle due disposizioni la cui analisi comparativa aiuta a comprendere come le modifiche intervenute non siano, in realtà, di grande momento se non per quanto concerne le *royalty* (vedi paragrafo successivo) e per qualche ulteriore aspetto di dettaglio.

Art. 32 C.D.C.	Art. 71 C.D.U.
<p>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:</p> <p>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:</p> <p>i) commissioni e spese di mediazione, escluse le commissioni di acquisto;</p> <p>ii) costo dei contenitori considerati, ai fini doganali, come formanti un tutto unico con la merce;</p>	<p>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:</p> <p>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:</p> <p>i) le commissioni e le spese di mediazione, fatta eccezione per le commissioni di acquisto;</p> <p>ii) il costo dei container considerati, ai fini doganali, come formanti un tutt'uno</p>

<p>iii) costo dell'imballaggio, comprendente sia la manodopera che i materiali;</p> <p>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:</p> <p>i) materie, componenti, parti e elementi simili incorporati nelle merci importate,</p> <p>ii) utensili, matrici, stampi ed oggetti simili utilizzati per la produzione delle merci importate,</p> <p>iii) materie consumate durante la produzione delle merci importate,</p> <p>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;</p> <p>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;</p> <p>d) il valore di ogni parte del prodotto di qualsiasi ulteriore rivendita, cessione o utilizzazione delle merci importate spettante direttamente o indirettamente al venditore;</p> <p>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.</p> <p>2. Ogni elemento che venga aggiunto ai sensi del presente articolo al prezzo effettivamente pagato o da pagare è basato <u>esclusivamente su dati oggettivi e quantificabili</u>.</p> <p>3. Per la determinazione del valore in dogana, nessun elemento è aggiunto al prezzo effettivamente pagato o da pagare, <u>fatti salvi</u></p>	<p>con la merce; e</p> <p>iii) il costo dell'imballaggio comprendente sia la manodopera sia i materiali;</p> <p>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:</p> <p>i) materie, componenti, parti e elementi simili incorporati nelle merci importate;</p> <p>ii) utensili, matrici, stampi e oggetti simili utilizzati per la produzione delle merci importate;</p> <p>iii) materie consumate durante la produzione delle merci importate; e</p> <p>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;</p> <p>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;</p> <p>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</p> <p>e) le seguenti spese fino al luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale dell'Unione:</p> <p>i) le spese di trasporto e di assicurazione delle merci importate; e</p> <p>ii) le spese di carico e movimentazione connesse al trasporto delle merci importate.</p> <p>2. Le aggiunte al prezzo effettivamente pagato o da pagare a norma del paragrafo 1 sono effettuate esclusivamente sulla base di dati</p>
---	--

<p><u>quelli previsti dal presente articolo.</u></p> <p>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.</p> <p>5. Nonostante il paragrafo 1, lettera c),</p> <p>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</p> <p>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.</p>	<p>oggettivi e quantificabili.</p> <p>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</p>
--	---

Molte delle conclusioni a cui si è in precedenza giunti, così come buona parte della prassi applicativa nata a livello sia comunitario¹⁸ sia a livello nazionale, continuano quindi a trovare applicazione seppure sotto l'impero delle nuove disposizioni regolamentari.

Esaminiamo ora, statuizione per statuizione, quanto previsto dal novellato art. 71 al fine di apprezzarne gli elementi di identità, e – laddove presenti – le differenze, rispetto a previgente art. 32 del C.D.C..

Anzitutto, il § 2 dell'art. 71 cit. dispone che "le aggiunte al prezzo effettivamente pagato o da pagare a norma del paragrafo 1 sono effettuate esclusivamente **sulla base di dati oggettivi e quantificabili**", con ciò ricalcando in modo sostanzialmente pedissequo la disposizione abrogata.

Anche in questo caso, l'utilizzo del termine "quantificabili" – in luogo del vocabolo "quantificati" chiarisce che devono essere sommati al valore di transazione tutti quegli ulteriori elementi che hanno la caratteristica di essere *certus an sed incertus quantum et quando* in relazione alla loro debenza e che possono essere individuati da parte dell'Autorità Doganale non sulla base di sue deduzioni ma sulla base di "dati oggettivi", ossia che possono trovare fondamento nella documentazione commerciale fornita dalla parte o in altra documentazione in possesso della Dogana o, si ritiene, sulla base degli elementi informativi, purché univoci e riscontrabili.

¹⁸ La TAXUD/800/2002 - versione italiana del 2007

Il successivo § 3 – anche in questo caso con previsione sostanzialmente riproduttiva di quella abrogata – dispone che “*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*”, con ciò confermando il fatto che l’elencazione degli “elementi aggiuntivi” contenuta nell’art. 71 stesso costituisce un numero chiuso, suscettibile sì di interpretazione estensiva **ma giammai di interpretazione analogica**.

I singoli elementi economici da addizionare al “valore di transazione” sono:

- ⇒ sempre a condizione che ricorrano le condizioni di non essere già stati in esso ricompresi e di essere rimasti effettivamente a carico del compratore (ossia che il relativo onere sia stato da lui sostenuto in via diretta o indiretta), le **commissioni e spese di mediazione**.

Come già detto in precedenza, il termine “mediazione” deve essere inteso in senso tecnico e dunque ricondotto a quel particolare negozio giuridico la cui nozione, pressoché conforme nell’ordinamento di tutti gli Stati comunitari, è contenuta nell’art. 1754 c.c.¹⁹.

Anche nella sua versione attuale, **la disposizione comunitaria esclude dal suo campo di applicazione gli importi corrisposti 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).

Acclarato che le commissioni e spese di mediazione sono da considerare sempre imponibili e che per le sole commissioni di acquisto è prevista in modo espresso la non imponibilità fiscale di confine, ancora una volta il legislatore non ha chiarito in modo espresso il trattamento fiscale dei “rimborso spese” riconosciuti al commissionario a ristoro degli oneri da questi incontrati nell’adempimento del proprio incarico. Chi scrive ritiene che il loro trattamento non sia diverso da quello già in precedenza esaminato in sede di esegesi dell’art. 32 del C.D.C. posto che anche l’art. 71 § 3 del C.D.U., disponendo che “*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*”, riproduce pedissequamente la previsione abrogata e, pertanto, non consente l’aggiunta di elementi economici diversi rispetto a quelli espressamente previsti, in buona

¹⁹ La mediazione è il contratto che “*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*”.

sostanza, non consente l'applicazione analogica *in malam partem* delle sue disposizioni.

Ora, dato che nessuna parte del citato art. 71 indica l'imponibilità fiscale dei rimborsi spese connessi ai contratti di commissione, va da sé che questi ultimi non possono essere fatti confluire nel valore imponibile della merce in aggiunta al valore di transazione e che – come ovvio – se separatamente indicati in fattura devono essere estrapolati da quest'ultimo;

- ⇒ a condizione di non essere già compreso nel valore di transazione e di essere rimasto effettivamente a carico del compratore, **il costo dei container in cui la merce si trova riposta** che, a fini doganali, devono essere considerati come un tutto unico con quest'ultima;
- ⇒ sempre ricorrendo la duplice condizione sopra vista, il **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**.

Pertanto, tutte le spese incontrate dall'acquirente (sia se indicate separatamente nella fattura di acquisto sia se indicate in una fattura separata, magari emessa da un consolidatore o da un soggetto terzo) per l'imballo della merce e per il suo condizionamento in modo tale da consentire l'effettuazione del trasporto in condizioni di sicurezza, sono da aggiungere al valore di transazione al fine di determinare il corretto valore imponibile;

- ⇒ a condizione che non siano già inclusi nel valore di transazione **e che siano forniti direttamente o indirettamente dal compratore, senza spese o a costo ridotto ed utilizzati nel corso della produzione e della vendita per l'esportazione delle merci importate**, il valore attribuito "in misura adeguata" ai seguenti elementi:
 - 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.

A tale riguardo è da richiamare l'attenzione su quanto previsto dall'art. 135 del R.E.-C.D.U., a mente del quale:

- “1. Se un acquirente fornisce al venditore uno dei prodotti o servizi elencati all'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), del codice, **il valore di tali prodotti e servizi è considerato pari al loro prezzo di acquisto**. Il prezzo di acquisto comprende tutti i pagamenti che l'acquirente dei prodotti o servizi di cui all'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), è obbligato a fare per acquisire i prodotti o i servizi.
Se tali prodotti o servizi sono stati prodotti dal compratore o da una persona con la quale esso è legato, il loro valore è dato dal costo della loro produzione.
2. Se il valore dei prodotti e dei servizi di cui all'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), del codice non può essere determinato a norma del paragrafo 1, esso è determinato sulla base di altri dati oggettivi e quantificabili.
3. Se i prodotti di cui all'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), del codice, sono stati utilizzati dall'acquirente prima di essere forniti, il loro valore è rettificato per tener conto di qualsiasi ammortamento.
4. Il valore dei servizi di cui all'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), del codice include i costi delle attività di sviluppo non andate a buon fine nella misura in cui tali costi sono stati sostenuti per progetti o ordini relativi alle merci importate.
5. Ai fini dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera b), punto iv), del codice, il valore in dogana non comprende le spese di ricerca e il costo dei disegni di progettazione preliminari.
6. Il valore dei prodotti ceduti e dei servizi prestati, quale stabilito a norma dei paragrafi da 1 a 5, è ripartito proporzionalmente sui prodotti importati

Come già detto in precedenza, i beni ed i servizi in questione 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 ovvero acquistati direttamente *in loco* nel Paese terzo in cui avviene la produzione del bene. In entrambe i casi, il controvalore effettivo di tali beni, qualora non sia compreso nel valore di transazione finale, deve essere a questo addizionato previa una sua valutazione “in misura adeguata”²⁰.

²⁰ L'adeguatezza della “valutazione economica” deve riferirsi non solo al 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 era “ripartito” sulla quantità di beni prodotti.

Condizione essenziale per l'applicazione della disposizione 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.

Per quanto concerne la corretta “quantificazione” del controvalore effettivo dei beni e servizi addizionandi, a mente di quanto previsto dal richiamato art. 135 si dovrà avere riguardo:

- in caso di beni e servizi acquistati forniti direttamente dall'acquirente, al loro effettivo prezzo di acquisto comprensivo di tutti i pagamenti, anche futuri, effettuati dall'acquirente o a cui questi si è impegnato per entrare in loro possesso;
- in caso di beni o servizi prodotti direttamente dal compratore o da altro soggetto a cui questi è collegato, non essendovi un “vero” prezzo di acquisto o potendo questo restare influito dall'esistenza del citato collegamento, dovrà aversi riguardo al costo di produzione;
- nel caso in cui, per un qualunque motivo, non possa essere fatto ricorso ad uno dei due criteri anzidetti, la determinazione del valore dei beni e servizi forniti gratuitamente dall'acquirente dovrà essere effettuata sulla base di “altri criteri oggettivi e quantificabili”.

Sul punto, stante la sostanziale continuità normativa, continua a trovare applicazione la prassi di cui alla conclusione n. 13 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007).

Identico discorso vale per gli utensili, le matrici e gli stampi utilizzati nel corso della produzione: essi costituiscono un bene durevole (sovente ammortizzabile) utilizzato nel corso del ciclo produttivo e, se forniti dal compratore, il maggiore valore che da essi deriva alla produzione deve essere ripartito “in modo adeguato” tenendo conto della necessità di farlo gravare sui beni importati nella sola misura in cui sia ad essi effettivamente riferibile²¹.

Anche qui per le medesime ragioni già viste, continua ad applicarsi quanto riportato nel commento n. 1 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007).

Per quanto concerne i “lavori di ingegneria, di studio, di arte e di design, piante e schizzi” - solitamente propedeutici alla creazione degli stampi e delle matrici stessi – i

²¹ “I valore dei prodotti ceduti e dei servizi prestati, quale stabilito a norma dei paragrafi da 1 a 5, è ripartito proporzionalmente sui prodotti importati” (art. 135 § 5 del regolamento UE n. 2015/2447).

costi da essi derivanti sono fiscalmente imponibili, e dunque devono essere addizionati al valore di transazione, solo se i relativi lavori sono “eseguiti in un paese non membro della Comunità”.

Conformemente a quanto già previsto dall'art. 155 delle D.A.C., l'art. 135 § 5 del R.E.-C.D.U. prevede che non devono essere addizionate al valore di transazione le spese di ricerca ed il costo dei disegni di progettazione preliminari, e ciò indipendentemente dall'identità soggetto che le ha materialmente sostenute.

Per quanto concerne le spese incontrate per l'effettuazione all'estero di test sulle merci o su campioni di queste, lo scrivente ritiene che nulla sia cambiato rispetto al passato posto che tali esse sembrano poter essere sussunte nel *genus* delle “spese di sviluppo” previste dall'art. 71 § 1 lett b) punto iv) del R.E.-C.D.U..

- ⇒ a condizione che non siano già stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare, i corrispettivi ed i diritti di licenza relativi alle merci oggetto di vincolo al regime doganale (“da valutare”) che il compratore, direttamente o indirettamente, è tenuto a pagare come condizione per la vendita delle merci stesse²²;
- ⇒ il valore di tutte le quote dei proventi di qualsiasi ulteriore rivendita, cessione o utilizzo delle merci importate spettanti, direttamente o indirettamente, al venditore;
- ⇒ qualora non già ricomprese nel valore di transazione, le spese di trasporto ed assicurazione delle merci importate nonché le spese di carico e movimentazione connesse al trasporto delle stesse, fino al luogo di introduzione nel territorio doganale dell'Unione Europea.

A tale riguardo, l'art. 137 del R.E.-C.D.U. chiarisce il concetto di “luogo di introduzione nel territorio doganale” individuando, per ciascuna modalità di trasporto (marittimo, ferroviario o altro) un ben preciso punto di ingresso proprio ai fini dell'applicazione delle previsioni di cui all'art. 71 § 1 lett. e) del C.D.U..

Il detto art. 137 cit. testualmente recita:

1. *Ai fini dell'applicazione dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera e), del codice, per luogo d'introduzione nel territorio doganale dell'Unione si intende:*
 - a) *per le merci **trasportate via mare**, il porto di primo arrivo nel territorio doganale dell'Unione;*
 - b) *per le merci **trasportate via mare in uno dei dipartimenti francesi d'oltremare che fanno parte del territorio doganale dell'Unione e trasportate direttamente verso un'altra parte***

²² Vedi il successivo paragrafo 4.

- del territorio doganale dell'Unione, o viceversa, il porto di primo arrivo delle merci nel territorio doganale dell'Unione, a condizione che esse siano state scaricate o trasbordate in tale porto;*
- c) per le merci **trasportate via mare e poi, senza trasbordo, per una via navigabile interna**, il primo porto in cui può essere effettuato lo scarico;*
 - d) per le merci **trasportate per ferrovia**, per via navigabile interna o su strada, il luogo in cui si trova l'ufficio doganale di entrata;*
 - e) per le merci **trasportate con altri modi di trasporto**, il luogo di attraversamento della frontiera del territorio doganale dell'Unione.*
- 2. Ai fini dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera e), del codice, se le merci sono introdotte nel territorio doganale dell'Unione e trasportate a destinazione in un'altra parte di tale territorio attraverso territori esterni al territorio doganale dell'Unione, il luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale dell'Unione è il luogo in cui le merci sono state introdotte per la prima volta in tale territorio doganale, a condizione che esse siano trasportate direttamente, attraverso tali territori, al luogo di destinazione lungo uno degli itinerari consueti.*
- 3. Le disposizioni del paragrafo 2 si applicano anche nei casi di merci scaricate, trasbordate o temporaneamente immobilizzate in territori al di fuori del territorio doganale dell'Unione per motivi attinenti unicamente al trasporto.*
- 4. Se le condizioni di cui al paragrafo 1, lettera b), e ai paragrafi 2 e 3 non sono rispettate, il luogo in cui le merci sono introdotte nel territorio doganale dell'Unione è il seguente:*
- a) per le merci trasportate via mare, il porto di scarico;*
 - b) per le merci trasportate con altri mezzi di trasporto, il luogo indicato al paragrafo 1, lettere c), d) o e), situato nella parte del territorio doganale dell'Unione verso cui le merci sono spedite.*

Anche a seguito dell'introduzione del C.D.U., il costo del nolo deve essere addizionato al valore di transazione (qualora non in esso già contenuto) e ciò indipendentemente dal fatto che il relativo onere sia stato sostenuto direttamente dall'importatore o da un altro soggetto per suo conto o da un soggetto terzo, come ad esempio in caso di trasporto per "liberalità" o a titolo gratuito. Così prevede l'art. 138 § 3 del R.E.-C.D.U. per il quale "se il trasporto è gratuito o a carico dell'acquirente, le spese di trasporto da includere nel valore in dogana delle merci devono essere calcolate in base alla tariffa normalmente applicata per gli stessi modi di trasporto".

L'imponibilità è limitata alle spese incontrate "fino al luogo di introduzione delle merci nel territorio doganale", ora positivamente individuato – nella maggior parte dei casi – dal già richiamato art. 137 del R.E.-C.D.U..

Sorgono specifici problemi nel caso in cui le spese di trasporto siano calcolate globalmente per la consegna all'interno del territorio doganale comunitario: in tale ipotesi, infatti, è necessario "estrapolare" la quota parte relativa alla tratta "internazionale" del trasporto in quanto è questa, e solo questa, ad essere colpita da imposizione di confine.

Nella vigenza del precedente C.D.C. non era – ad eccezione del caso del trasporto aereo - prevista alcuna disposizione per la soluzione di tale problematica, tanto è vero che le uniche sono state individuate in punto di prassi.

L'odierno art. 138 del R.E.-C.D.U. prevede che:

- **qualora le merci siano trasportate con lo stesso mezzo di trasporto fino a un punto situato al di là del luogo in cui sono introdotte nel territorio doganale dell'Unione**, le spese di trasporto devono essere stimate in proporzione diretta alla distanza fino al luogo in cui sono introdotte nel territorio doganale, a meno che la parte non fornisca all'Autorità Doganale un giustificativo delle spese che si sarebbero sostenute, in applicazione di una tariffa standard, per trasportare le merci fino al luogo in cui sono introdotte nel territorio doganale.

In buona sostanza, qualora la parte non sia in grado di dimostrare, con documentazione contrattuale ed in applicazione di una tariffa standard di trasporto, un diverso criterio di ripartizione, le spese sono distinte in proporzione diretta alla distanza fino al luogo di introduzione nel territorio doganale dell'Unione, individuato ai sensi del già citato art. 137 del medesimo regolamento;

- **limitatamente alle sole spese di trasporto aereo, comprese quelle di corriere aereo espresso**, l'importo delle spese da includere nel valore imponibile è determinato in conformità alle specifiche previsioni di cui all'allegato 23-01 del R.E.-C.D.U. il quale prevede la percentuale – distinta per paese o aeroporto di provenienza e con previsione, in caso di provenienze non censite, di applicare la percentuale prevista per il paese o aeroporto più vicino - delle spese di trasporto riferibili al tragitto extra U.E..

Di seguito, le diverse percentuali di ripartizione:

1	2
Paese di spedizione	Percentuali delle spese di trasporto aereo da comprendere nel valore in dogana
AMERICA	
Zona A Canada: Gander, Halifax, Moncton, Montreal, Ottawa, Quebec, Toronto Stati Uniti d'America: Akron, Albany, Atlanta, Baltimora, Boston, Buffalo, Charleston, Chicago, Cincinnati, Columbus, Detroit, Indianapolis, Jacksonville, Kansas City, Lexington, Louisville, Memphis, Milwaukee, Minneapolis, Nashville, New Orleans, New York, Philadelphia, Pittsburgh, St Louis, Washington DC. Groenlandia	70
Zona B Canada: Edmonton, Vancouver, Winnipeg Stati Uniti d'America: Albuquerque, Austin, Billings, Dallas, Denver, Houston, Las Vegas, Los Angeles, Miami, Oklahoma, Phoenix, Portland, Puerto Rico, Salt Lake City, San Francisco, Seattle America centrale: tutti i paesi America del Sud: tutti i paesi	78
Zona C Stati Uniti d'America: Anchorage, Fairbanks, Honolulu, Juneau	89
AFRICA	
Zona D Algeria, Egitto, Libia, Marocco, Tunisia	33
Zona E Benin, Burkina Faso, Camerun, Capo Verde, Ciad, Costa d'Avorio, Etiopia, Gambia, Ghana, Gibuti, Guinea, Guinea-Bissau, Liberia, Mali, Mauritania, Niger, Nigeria, Repubblica Centrafricana, Senegal, Sierra Leone, Sudan, Togo	50
Zona F Burundi, Congo, Gabon, Guinea equatoriale, Kenya, Repubblica democratica del Congo, Ruanda, Sant'Elena, São Tomé e Príncipe, Seychelles, Somalia, Tanzania, Uganda	61
Zona G Angola, Botswana, Comore, Lesotho, Madagascar, Malawi, Maurizio, Mozambico, Namibia, Repubblica sudafricana, Swaziland, Zambia, Zimbabwe	74
ASIA	
Zona H Armenia, Azerbaigian, Georgia, Giordania, Iran, Iraq, Israele, Kuwait, Libano, Siria	27
Zona I Arabia Saudita, Bahrein, Emirati arabi uniti, Mascate e Oman, Qatar, Yemen	43
Zona J Afghanistan, Bangladesh, Bhutan, India, Nepal, Pakistan	46

Zona K Russia: Novosibirsk, Omsk, Perm, Sverdlovsk Kazakistan, Kirghizistan, Tagikistan, Turkmenistan, Uzbekistan	57
Zona L Russia: Irkutsk, Kirensk, Krasnoyarsk Brunei, Cambogia, Cina, Filippine, Hong Kong, Indonesia, Laos, Macao, Malaysia, Maldive, Mongolia, Myanmar, Singapore, Sri Lanka, Taiwan, Thailandia, Vietnam	70
Zona M Russia: Khabarovsk, Vladivostok Giappone, Corea (Nord), Corea (Sud)	83
AUSTRALIA e OCEANIA	
Zona N Australia e Oceania: tutti i paesi	79
EUROPA	
Zona O Russia: Gorky, Samara, Mosca, Orel, Rostov, Volgograd, Voronej Islanda, Ucraina	30
Zona P Albania, Bielorussia, Bosnia-Erzegovina, Isole Færøer, Ex Repubblica iugoslava di Macedonia, Kosovo, Moldova, Montenegro, Norvegia, Serbia, Turchia	15
Zona Q Svizzera	5

Per quanto concerne le spese di assicurazione, si richiama quanto già visto in precedenza in periodo di vigenza del C.D.C.; la precedente prassi, sia nazionale²³ sia comunitaria²⁴, continua a trovare applicazione.

Per le **spese di carico e movimentazione connesse col trasporto delle merci importate, fino al luogo di introduzione delle merci nel territorio doganale della Comunità**, come già visto, si intendono tutte quelle comunque connesse al carico ed alla movimentazione della merce oggetto di importazione indipendentemente dal fatto che siano state pagate direttamente dall'importatore o da altri soggetti (ad es. in venditore) per suo conto.

Tali spese sono da considerare fiscalmente imponibili solo nella misura in cui sono correlate a prestazioni rese in scali portuali precedenti rispetto a quello di effettiva introduzione del 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.

²³ La nota prot. n. 98072RU del 12/09/2014 della Direzione Centrale Legislazione e Procedure Doganali

²⁴ La conclusione n. 18 della TAXUD/800/2002 - versione italiana del 2007

Sul punto, si richiama il contenuto della nota prot. n. 3560 del 15/05/2008 dell'Area Centrale G.T.R.U. – Ufficio Applicazione Tributi già esaminato in precedenza.

CAPITOLO 4

GLI ELEMENTI DA “ADDIZIONARE” AL VALORE DI TRANSAZIONE PER LA CORRETTA DETERMINAZIONE DEL VALORE IMPONIBILE DELLE MERCI IN DOGANA: I DIRITTI ED I CORRISPETTIVI DI LICENZA (ROYALTY)

4.a) *La nozione di royalty e sua importanza nel commercio internazionale di beni.*

Nella moderna organizzazione del mercato, l'attenzione dei consumatori è attratta, per diverse categoria di prodotti, da alcuni elementi “accessori” usualmente non connaturati alla loro specifica funzione o qualità commerciale anche se costituenti *quid pluris* 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 dei prodotti o dalla presenza di funzioni o elementi accessori che ne migliorano o ne rendono più agevole o semplice l'utilizzo o dalla presenza di elementi “grafici” che ne permettono un'associazione, sovente solo immaginaria e comunque del tutto aliena rispetto all'effettiva funzione svolta, con personaggi famosi (i c.d. *testimonial*) o con famose *griffe* della moda o dell'industria (come nel caso dei marchi o dei modelli ornamentali).

In altri casi, 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 – si pensi al caso del diritto d'autore²⁵ – che ne costituisce il fulcro essenziale nonché la ragione del successo commerciale.

Allorché i beni oggetto di transazione sono oggetto di un diritto di proprietà intellettuale (diritto di autore, marchio, modello ornamentale o brevetto e simili), l'acquirente/importatore deve concludere – al fine di poterne legittimamente disporre e non incorrere pertanto in violazioni di vario genere, da semplici violazioni amministrative (come nel caso del soggetto che acquista non a fini di rivendita, secondo la disciplina di cui all'art. 1 c. 7 del D.L. 35/2005) a vere e proprie violazioni penali - con il soggetto in capo al quale sono tutelati, uno specifico accordo commerciale normalmente chiamato **accordo di licenza** o, nella dizione anglosassone, *license agreement*²⁶.

²⁵ Come nel caso di 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, il brano musicale, il software informativo o altro.

²⁶ Per quanto qui interessa, i diritti di proprietà intellettuali non comprendono solo quelli oggetto di registrazione o iscrizione (a seguito di domanda) presso pubblici registri o uffici pubblici (per tutti, l'Ufficio Italiano Brevetti e Marchi e l'O.A.M.I.), ma anche quelli che, pur non

Tale accordo si struttura, nella quasi totalità dei casi, quale negozio a prestazioni corrispettive poiché, a fronte della prestazione “erogata” dal concedente (*licensor*) – consistente nel lasciare alla controparte contrattuale 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) 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 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, anche se bisogna fin d’ora osservare come, a seguito dell’abrogazione del C.D.C. e dell’entrata in vigore del C.D.U., le condizioni di imponibilità sono risultate leggermente modificate e, pertanto, è tanto opportuno quanto necessario – specie al fine di mantenere ben distinte le due discipline e consentire pertanto al lettore un chiaro discrimine fra le stesse – esaminarle separatamente.

4.b) Le principali modalità di calcolo delle royalty.

L’esame delle clausole negoziali presenti negli accordi di licenza²⁷ mostra un panorama quanto mai variegato, caratterizzato dalla presenza di numerose modalità di

essendo oggetto di tali procedure di pubblicità, possono essere comunque fatti oggetto di licenze d’uso: fra questi ultimi, una importanza cruciale svolge il c.d. *know how*, ossia quell’insieme di conoscenze e di esperienze tecniche necessarie per la produzione di un determinato bene o l’erogazione di un determinato servizio ma che, al fine di evitarne la pubblicizzazione e dunque la perdita della privativa trascorso il termine massimo previsto per i brevetti, non vengono registrate quali nuove invenzioni ma vengono gelosamente tenute custodite dall’inventore il quale se ne riserva comunque l’utilizzo in via esclusiva o previa licenza (il caso più famoso al mondo, è la formula per la produzione di una nota bevanda gassata alla caffeina creata per la prima volta negli Stati Uniti da un farmacista).

²⁷ 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

calcolo e determinazione dei diritti di licenza dovuti dal licenziatario. Senza alcuna pretesa di esaustività, nella corrente pratica commerciale i contratti *de quibus* possono essere 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 o sul quantitativo di acquisto della merce importata.**

In questo caso, l'importo della *royalty* è determinato in funzione della quantità di merce (di solito determinata in “pezzi”, ossia in singole unità di vendita) acquistata ed importata con destinazione finale al 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 esempio, un rotolo di tessuto griffato: in tale caso, 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 delle D.A.C. e l'art. 136 § 2 del C.D.U., pongono 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 riesportata²⁸) entro un arco temporale predeterminato,

richiesto dall'Amministrazione Doganale facendo uso dei poteri di cui all'art. 35 c. 35 D.L. 223/2006, convertito in L. 248/2006 o di quelli di cui all'art. 14 del C.D.C. o del nuovo art. 15 § 1 del C.D.U..

²⁸ 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”.

variabile in ragione della particolare tipologia di prodotto²⁹ (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 è collegato solo in modo indiretto al quantitativo di merce importata o al suo valore di acquisto dichiarato all’atto dell’importazione in quanto 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 vendita³⁰;
- 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 - ai sensi dell’abrogato art. 32 del C.D.C. o dell’attuale art. 71 § 1 lett. c) del C.D.U. - all’atto dello sdoganamento e che, come vedremo, possono portare all’applicazione di quanto previsto dall’art. 156-bis delle D.A.C. o dell’attuale art. 73 del C.D.U. e dell’art. 71 del regolamento delegato (UE) della Commissione n. 2015/2446³¹.

Sul punto, grande importanza rivestiva quanto previsto nel commento n. 3 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007) – ancora oggi applicabile nonostante l’intervenuta modifica della normativa sottesa - 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

²⁹ 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.

³⁰ Oggetto di particolare attenzione deve essere questa seconda modalità 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 è che rientrano nella base di calcolo della *royalty* anche le operazioni non imponibili – quali, ad esempio, le cessioni intracomunitarie – e quelle esenti di cui all’art. 10 d.P.R. 633/1972.

³¹ Di seguito, semplicemente R.D.-C.D.U.

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, la *royalty* non può essere predeterminata al momento dell'importazione, ma solo quantificata in un momento successivo.

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* è determinata in funzione del "ricavo lordo di vendita".

La differenza terminologica esprime un concetto completamente diverso: si può infatti affermare che il “ricavo lordo di vendita” è 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*.

⇒ **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*³²;

⇒ **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 tratta posto che 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 (principio ora espresso dall’art. 136 § 1 del C.D.U. a mente del quale “*il metodo di calcolo dell’importo dei corrispettivi o dei diritti di licenza non è determinante*”): 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.

³² La corretta determinazione della base imponibile è qui 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”.

Infatti:

- se la *royalty* viene corrisposta contestualmente al prezzo di acquisto del bene o prima della presentazione della dichiarazione di importazione, il suo importo è già *certus an et quantum* e, quindi, può essere compreso nel valore imponibile³³;
- 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, potrebbe richiedere all'Ufficio delle Dogane competente in ragione del luogo di importazione l'adozione di un **criterio adeguato e specifico** (secondo la dicitura prevista dall'abrogato art. 156-bis delle D.A.C., ora trasformata in semplice **criterio specifico** ai sensi del combinato disposto dell'art. 73 del C.D.U. e dell'art. 71 del R.D.-C.D.U.) per l'individuazione della quota parte di *royalty* da sommare, di volta in volta, al valore di transazione della singola importazione.

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, anche se – a seguito della sentenza c.d. Equoland (Corte di Giustizia Comunitaria, della sentenza del 17/07/2014 – Causa C-272/13 "**Equoland**") che, pur avendo ad oggetto la specifica casistica del deposito I.V.A., l'Autore ritiene applicabile anche alla fattispecie *de qua* – l'avvenuta annotazione della fattura nel registro I.V.A. ed il suo conseguente assolvimento secondo la procedura della "liquidazione per masse" impedisce all'Amministrazione Doganale di riscuotere nuovamente tale imposta mediante revisione della dichiarazione doganale di importazione.

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

³³ I diritti di licenza devono essere esposti nel campo 45 della dichiarazione doganale.

4.c.1) Le condizioni generali per l'inclusione della royalty nel valore imponibile delle merci in dogana.

Ai fini dell'imposizione di confine, è necessario operare una *summa divisio* a seconda della tipologia di diritto licenziato: nel passato, la disciplina positiva variava – e sensibilmente – a seconda che oggetto di licenza fosse 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, erano “trasversali” e dunque trovavano applicazione indipendentemente dalla tipologia di diritto di proprietà intellettuale di volta in volta considerata.

Il previgente art. 29 §. 1 del C.D.C. disponeva 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...*”.

Ai sensi del successivo art. 32 § 1, “*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...*”.

Tali disposizioni sono state ora sostituite rispettivamente:

- ⇒ dall'art. 70 § 1 del regolamento (UE) n. 952/2013 a mente del quale “*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 Europea*”;
- ⇒ dall'art. 71 § 1 reg. cit. che così recita “*1. Per determinare il valore in dogana ai sensi dell'art. 70 il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate è integrato da: ...omissis... c) i corrispettivi ed 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 sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare” ...omissis...”.

E' evidente la sostanziale continuità fra la previgente disciplina e quella entrata in vigore dal 1 maggio 2016.

L'ormai abrogato art. 157 § 1 delle D.A.C. chiariva 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 fabbricazione³⁴); - 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) del C.D.C. e 157 § 1 delle D.A.C. era definito nelle note interpretative di tale ultimo regolamento ed, in particolare, dall'Allegato 23 di esso.

Tale definizione non è stata trasfusa all'interno del R.E.-C.D.U. con la conseguenza che, ad oggi, l'unica nozione può essere tratta dall'art. 12(2) del Modello O.C.S.E. di Convenzione Fiscale sul Reddito e sul Patrimonio del 1977 a mente del quale sono da considerare *royalty* e diritti di licenza *“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, ivi comprese le pellicole cinematografiche e le registrazioni per trasmissioni radiofoniche e televisive, di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti, nonché per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche e per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico (comunemente definite "know-how")”*.

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.**

³⁴ 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 1997, 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."

Qualora questi vengano corrisposti direttamente dal venditore³⁵ o da un soggetto terzo rispetto all'operazione commerciale, infatti, non è soddisfatta la condizione di cui all'art. 32 § 1 lett. c) del C.D.C. o dall'attuale art. 71 § 1 lett. c) del C.D.U. 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**³⁶, *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 corrisposto costituirebbe una illecita doppia tassazione, cosa alla quale l'ordinamento comunitario ha ormai da lungo tempo dimostrato una particolare avversione.

Ai fini dell'imposizione è quindi 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 tale menzione è compatibile con il contratto di licenza di cui l'importatore è parte³⁷.

³⁵ 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.

³⁶ "3.1 3. L'articolo 71 del CDU riconosce che tali versamenti costituiscono parte del valore in dogana delle merci. Laddove i versamenti sono inclusi nel prezzo delle merci, allora tale valore è automaticamente incluso nel valore in dogana" (Linee Guida Valore in Dogana – TAXUD/B4/2016/808781 2a revisione del 28/04/2016).

³⁷ 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 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 era dettata dall’art. 33 § 1 lett. d) del 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 previsione era poi specificata dall’art. 158 § 3 delle 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*”.

Il C.D.U. ha “ripreso” il contenuto dell’art. 33 cit. nel suo art. 72³⁸ ma con due sostanziali differenze, in quanto:

- ⇒ in primo luogo, **non prevede più, quale condizione per la variazione *in minus*, l’indicazione “distinta” degli elementi a duffalco** con la conseguenza che l’adeguamento potrà comunque essere effettuato anche qualora il relativo importo non sia oggetto di una puntuale e separata indicazione nella fattura o nella documentazione commerciale, ma sempre a condizione che l’importatore riesca a dimostrarne l’*an*, il *quantum* ed il relativo *titulus*.
- ⇒ in secondo luogo, **il pagamento effettuato quale contropartita del diritto di riproduzione nella Comunità non deve essere una condizione per l’esportazione della merce dal Paese di fabbricazione al territorio doganale unionale** in quanto, in caso contrario, si tratterebbe di una *royalty* ordinaria semplicemente “mascherata” da diritto di distribuzione o rivendita.

Trattandosi di un elemento portato in riduzione del valore di transazione, la prova di quanto sopra dovrà ovviamente essere fornita dall’importatore.

La previsione di cui all’abrogato art. 158 § 3 delle D.A.C. è ora ripresa dall’art. 136 § 3 del C.D.U. a mente del quale “*se i corrispettivi o i diritti di licenza si riferiscono in parte alle merci da valutare ed in parte ad altri ingredienti o componenti aggiuntivi alle merci successivamente alla loro importazione, oppure ad attività o servizi successivi all’importazione, viene effettuato un opportuno adeguamento*”: in sostanza, trova conferma il principio in forza del quale le *royalty* inerenti attività o migliorie dei prodotti importati poste in essere successivamente alla loro introduzione nel territorio doganale comunitario non devono essere assoggettate ad imposizione di confine e, pertanto, qualora l’importo

³⁸ “1. Per la determinazione del valore in Dogana ai sensi dell’art. 70 non si deve indicare: ...omissis... g) nonostante l’art. 71 § 1 lett. c), i pagamenti effettuati dal compratore come

correlato sia compreso nel valore di transazione, dovrà da esso essere portato in deduzione.

4.c.2) La riferibilità delle royalty alla merce importata.

Come detto, ai sensi dell'abrogato art. 32 § 1 del C.D.C. “*si addizionano ...omissis... c) i corrispettivi ed i diritti di licenza **relativi alle merci da valutare** ...omissis...*”.

L'art. 157 § 2 delle D.A.C. disponeva 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***”.

Nella sua attuale formulazione, l'art. 71 del C.D.U. prevede che “*1. Per determinare il valore in dogana ai sensi dell'art. 70 il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate è integrato da: ...omissis... c) **i corrispettivi ed 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** ...omissis...*”.

L'imposizione fiscale dei diritti di licenza, dunque, era ed è tutt'oggi **subordinata alla condizione** (da verificare sulla base delle pattuizioni negoziali esistenti) **della loro riferibilità diretta alle merci “oggetto di valutazione”, ossia alle merci importate**; per determinare se un dato corrispettivo riguarda tali merci, il punto principale non è costituito da come esso è calcolato (cfr. art. 136 § 1 del R.E.-C.D.U.: “*...omissis... Il metodo di calcolo dell'importo dei corrispettivi o dei diritti di licenza non è determinante*”), ma dalla ragione per cui il pagamento viene effettuato, vale a dire concretamente quale contropartita spetta al beneficiario della licenza in cambio del pagamento effettuato.

A tale proposito, il legislatore comunitario degli anni '90 ha sancito una presunzione relativa prevedendo 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*”³⁹.

contropartita dei diritti di distribuzione o di rivendita delle merci importate, se tali pagamenti non costituiscono una condizione per l'esportazione delle merci verso l'Unione”

³⁹ Cfr. art. 160 § 1 delle D.A.C..

Il 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 era ribadito dall'art. 158 delle D.A.C. per il quale:

- ⇒ nel caso in cui le merci oggetto di importazione costituivano solo un elemento ovvero un componente di merci fabbricate nell'Unione Europea, l'assoggettamento ad imposizione di confine della *royalty* era possibile nel solo caso in cui questa fosse riferita alle prime in quanto, altrimenti essa sarebbe stata riferita ad un bene prodotto nella Unione Europea e, al più assoggettata ad I.V.A.;
- ⇒ nel caso in cui le merci erano importate non assiemate o erano destinate a subire lavorazioni esclusivamente secondarie, la *royalty* avrebbe dovuto essere considerata come sicuramente ad esse riferibile.

Tale previsione è stata ora ribadita dall'art. 136 § 2 del R.E.-C.D.U. a mente del quale *“se il metodo di calcolo dell'importo di un corrispettivo o di un diritto di licenza si basa sul prezzo delle merci importate, salvo prova contraria si presume che il pagamento ...omissis... si riferisca alle merci oggetto di 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 una presunzione relativa di 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 previsto dall'abrogato 161 § 2 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 (*“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”*) e dal già citato art. 136 § 1 secondo periodo del R.E.-C.D.U. (*“Il metodo di calcolo dell'importo dei corrispettivi o dei diritti di licenza non è determinante”*).

4.c.3) 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 sopra richiamati.

Sotto l'impero del previgente Codice Doganale Comunitario, era prevista una specifica disciplina – parzialmente derogatoria – per i soli **marchi aziendali** o, per essere più precisi, per i diritti di licenza corrisposti a fronte del diritto di importare e successivamente commercializzare prodotti riportanti marchi commerciali.

L'art. 159 delle D.A.C., infatti, disponeva che “*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* era corrisposta a fronte dell'utilizzo di un marchio aziendale (di fabbrica o commerciale), il suo assoggettamento ad imposizione di confine era subordinato alla positiva sussistenza di una duplice condizione in quanto le merci di cui si tratta:

- 1. dovevano essere rivendute tal quali ovvero essere oggetto solo di lavorazioni secondarie svolte in un momento successivo all'importazione.**

Pertanto, allorché, successivamente alla loro importazione, fossero state oggetto di lavorazioni “non secondarie”⁴⁰, la *royalty* corrisposta in relazione alla loro importazione non avrebbe dovuto essere sottoposta ad imposizione di confine e, se “distintamente” (stante quanto previsto dall'allora vigente art. 33 del C.D.C.) indicata nella fattura di acquisto o nella documentazione commerciale, avrebbe dovuto essere

⁴⁰ La nozione di “lavorazioni secondarie” non era indicata dal legislatore e quindi grande era l'incertezza in relazione all'individuazione delle operazioni che avrebbero potuto essere ricondotte in tale *genus*.

L'Autore ritiene che tali potevano essere considerate tutte quelle lavorazioni il cui fine era il semplice mantenimento dell'efficienza originaria o delle condizioni originarie del prodotto importato come, ad esempio, l'ingrassaggio della tomaia in pelle di calzature di particolare pregio o il condizionamento all'interno delle confezioni di minuta vendita dei capi di abbigliamento *griffati* acquistati dall'estero.

dedotta dal valore di transazione (con l'ulteriore ovvio obbligo di fare menzione di tale deduzione nel modello DV.1);

2. **devono essere commercializzate con il marchio per il quale viene corrisposta la *royalty*.**

Si trattava, in realtà, di una logica conseguenza della condizione precedente: se è vero che il diritto di licenza veniva corrisposto a fronte dell'acquisizione del diritto di importare ed immettere sul mercato un bene individuato da un preciso marchio aziendale, la sua rimozione prima della commercializzazione avrebbe determinato il venir meno della sua efficacia distintiva e, pertanto, eliso la ragione principale di pagamento la *royalty* stessa⁴¹.

Il contenuto dell'art. 159 reg. cit. non è stato riprodotto dall'odierno R.E.-C.D.U. né tantomeno dal R.D.-C.D.U. **con la conseguenza che la condizione della “rivendita tal quale” delle merci riportanti marchi di fabbrica è stata elisa** e che l'eventuale soppressione di tali marchi al momento della successiva immissione in consumo della merce importata non determina alcuna conseguenza in ordine all'imponibilità delle *royalty* corrisposte.

In realtà, se tale conclusione è in linea di principio corretta, è fondamentale individuare con certezza quale sia l'oggetto della *royalty* in quanto è necessario che essa si riferisca alla merce in quanto tale e non ad eventuali prestazioni “collaterali” (come ad es. nel contratto di *franchising*) non direttamente correlabili alla merce stessa.

Ad ogni buon conto, **si può affermare che** – nella vigenza dell'attuale Codice Doganale Unionale – **non vi sia più alcuna distinzione fra diritti di licenza corrisposti a fronte del diritto di uso di marchi aziendali ed a fronte di altri diritti di proprietà intellettuale**⁴².

⁴¹ Il legislatore poneva quale *conditio* il fatto che la merce fosse commercializzata con il marchio di fabbrica per il quale era stata pagata la *royalty*.

Pratica commerciale diffusa, in realtà, è – nella fase di successiva rivendita dei beni importati beni – l'apposizione sul bene, da parte del *trader* o dell'importatore, anche del proprio marchio senza rimuovere quello di fabbrica: tale eventualità non era idonea a fare venire meno il presupposto d'imposizione e ciò in quanto la merce era comunque commercializzata (anche) con il suo marchio di fabbrica

⁴² “3.2 8. *La definizione di cui sopra è utile e indica che le royalties ed i diritti di licenza costituiscono dei compensi corrisposti per una serie di diritti (immateriali). Il CDU e gli atti di esecuzione non fanno distinzione tra i vari diritti. Pertanto, i versamenti di royalties e diritti di licenza per la concessione in uso, per esempio, di un marchio di fabbrica non può essere l'oggetto di specifiche disposizioni, ma piuttosto rientrare nelle disposizioni generali dell'articolo 71 del CDU e 136 del CDU / atti di esecuzione*” (Linee Guida Valore in Dogana – TAXUD/B4/2016/808781 2a revisione del 28/04/2016).

4.c.4) **Il pagamento della royalty come “condizione di vendita”.**

La seconda condizione prevista per l'assoggettamento ad imposizione di confine dei diritti di licenza è la loro qualificazione in termini di “condizione di vendita”.

La previgente disciplina era contenuta negli articoli:

- ⇒ 32 § 1 del C.D.C., per il quale “*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...”;*
- ⇒ 157 § 2 delle D.A.C. “*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**”.*
- ⇒ 159 delle D.A.C., che come abbiamo detto si applicava ai soli diritti di licenza corrisposti a fronte dell'utilizzo di **marchi aziendali**, per il quale “*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**”.*

Quest'ultima previsione aveva un chiaro valore di specialità rispetto alla disciplina generale in materia e, pertanto, non poteva trovare applicazione analogica al di là dei casi dalla medesima previsti ossia, in buona sostanza, **era applicabile alle sole royalty corrisposte in relazione a marchi aziendali**⁴³;

⁴³ Tale conclusione era 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”*

⇒ 160 del medesimo 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*”.

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

Per quanto concerne la “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 richiedeva la sussistenza del vincolo condizionale (combinato disposto dell’art. 157 § 2 secondo alinea e 160 cit.), è altresì vero che non necessariamente doveva trattarsi di una condizione esplicita contenuta nel contratto di acquisto della merce.

Era quindi possibile che tale condizione:

⇒ non avesse forma scritta ma fosse 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 – consiste in una semplice *e-mail* di ordine o da un semplice “*purchase order*” riportante alcune condizioni negoziali “minime” (quantità acquistata, tipologia di merce, condizioni di resa, termini di consegna etc.) prestabilite direttamente dal venditore.

A tale riguardo, chiarificatore era 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 riferibile ad un vero e proprio contratto avente forma scritta, non fosse materialmente citata in esso ma ne fosse comunque presupposta.

La corresponsione del diritto di licenza era, 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, avrebbe dovuto essere considerato nullo.

Ancora, l'art. 160 D.A.C. prevedeva che **il pagamento del corrispettivo o del diritto di licenza fosse richiesto dal venditore “o da persona ad esso legata”**: tale previsione alternativa era di notevole importanza in quanto, nella maggior parte dei casi, gli importi non venivano 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 concludeva il contratto di licenza non con il venditore/esportatore ma direttamente con il titolare del diritto di proprietà intellettuale al quale veniva poi versato, direttamente o indirettamente, l'importo pattuito. A tale riguardo, l'art. 162 delle D.A.C. prevedeva l'irrelevanza del paese di residenza del beneficiario del pagamento.

Tornando per un attimo alla nozione di “condizione di vendita” (cfr. art. 157 § 2 secondo alinea cit.) questa può consistere in una specifica clausola negoziale prevista dal contratto intercorrente fra l'acquirente/importatore ed il suo fornitore/esportatore, **ma anche in una clausola contenuta nel contratto di licenza intercorrente fra l'acquirente/importatore ed il terzo/titolare del diritto di proprietà intellettuale**⁴⁴. A tale proposito, il già citato commento n. 3 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007) recitava:

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

⁴⁴ 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,

*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 aveva 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 della *royalty* costituisca condizione della vendita e, dunque, dovesse essere assoggettato ad imposizione di confine, qualora fossero soddisfatte le condizioni di cui all'art. 158 cit.;
- ⇒ le parti del contratto di compravendita non fossero le stesse dell'accordo di licenza (c.d. **scenario a tre parti**), così come previsto dall'art. 160 delle D.A.C. per il 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 era corrisposto il diritto di licenza esercitasse un effettivo potere di controllo come definito dall'art. 143 delle D.A.C. (anche interpretato alla luce del quattordicesimo punto dell'Allegato 23 al medesimo regolamento) sul soggetto venditore/esportatore⁴⁵, la verifica della sussistenza di tale presupposto non era cosa facile. Proprio per tale ragione, il commento n. 24 alla la TAXUD/800/2002 chiariva che:

“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.

ma anche quale ragione della scelta, da parte dell'acquirente (importatore) di un ben determinato fornitore (esportatore)

⁴⁵ Ipotesi in cui la condizione prevista dall'art. 160 cit. risultava *de plano* integrata.

I seguenti elementi dovrebbero poter dimostrare che il conceditore 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 conceditore di licenza (concezione e marchio);*
 - *le caratteristiche del prodotto e la tecnologia utilizzata sono stabilite dal conceditore di licenza;*
- b) *elementi relativi al produttore quali:*
 - *il conceditore di licenza sceglie il produttore e lo impone all'acquirente;*
 - *esiste un contratto diretto di produzione tra il conceditore di licenza e il venditore.*
- c) *elementi relativi al controllo effettivamente esercitato dal conceditore di licenza quali:*
 - *il conceditore di licenza esercita, direttamente o indirettamente, un controllo di fatto sul produttore (centri di produzione e/o metodi di produzione);*
 - *il conceditore 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 né di facile applicazione né ben collegata le allora vigenti disposizioni codicistiche. Nella versione del 2007 della TAXUD/800/2002, il commento n. 24 è stato abrogato ed integralmente sostituito dal commento n. 11 a mente del quale:

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 “nuovo” commento n. 11 ha avuto il pregio di fare sussumere gli elementi la cui sussistenza consentiva di accertare la presenza della “condizione di vendita” nell’ambito della condizione di collegamento o controllo di cui all’art. 143 delle D.A.C. secondo l’interpretazione – onestamente molto lata – che ne dà il quattordicesimo punto dell’Allegato 23 al medesimo⁴⁶;

2. per quanto concerne, invece, **le royalty corrisposte a fronte della licenza di importazione di marchi aziendali**, la situazione era leggermente diversa rispetto a quella sopra indicata in quanto l’art. 159 delle D.A.C. poneva quale condizione che **“l’acquirente non [fosse] libero di ottenere tali merci da altri fornitori non legati al venditore”**.

⁴⁶ Sul punto, la già citata circolare n. 21D/2012 disponeva 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”

Tale disposizione si poneva in rapporto di specialità rispetto a quella “generale” di cui all’art. 157 § 2 secondo alinea cit. che, dunque, non trovava applicazione al caso di specie.

Si potrebbe quindi essere portati a pensare che i principi che determinavano a suo tempo l’imposizione dei diritti di licenza corrisposti a fronte del diritto di uso di marchi aziendali fossero ontologicamente diversi rispetto a quelli applicabili in caso di altri diritti di proprietà intellettuale, ma così non era.

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* doveva considerarsi integrata.

Cosa intendeva 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, bisognava avere riguardo ai vincoli negoziali sussistenti fra fornitore ed acquirente e fra quest’ultimo ed il titolare del marchio aziendale di cui era concesso l’uso.

Sul punto, qualche utile spunto è contenuto, oltre che dalla giurisprudenza alla quale si farà a breve cenno, dalla già citata circolare n. 21/D del 30/12/2012 dell’Agenzia delle Dogane laddove veniva fatto riferimento a quanto previsto dal Commentario n. 25.1 del 2011 della World Customs Organization per il quale, affinché il pagamento di un diritto di licenza possa essere considerato condizione di vendita, devono 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 erano contenuti nel già citato commento n. 11 della TAXUD/800/2002 (nella versione italiana del 2007), laddove – come detto – venivano enucleati una serie di “**indicatori**” la cui presenza doveva essere valutata al fine di stabilire l’esistenza di un controllo di fatto idoneo a determinare l’inclusione nel valore in dogana del diritto di licenza corrisposto al titolare del diritto di proprietà intellettuale.

Ciascuno di tali “indicatori” non costituiva, di per sé solo, condizione di vendita. Tuttavia, una loro combinazione, che andasse comunque al di là del semplice controllo di qualità⁴⁷ sulle merci incorporanti i diritti di proprietà intellettuale oggetto di licenza, era idonea a dimostrare l’esistenza di una relazione rilevante ai sensi dell’art. 143 § 1 lett. e) reg. cit. e, pertanto, determinava 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*

⁴⁷ 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**

*vendita*⁴⁸. In sostanza, l'elencazione fornita dalla TAXUD non costituiva un numero chiuso con la conseguenza che ogni ufficio doganale poteva 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 fosse supportata da idonei indizi di prova in ordine all'effettiva esistenza di tale potere di etero direzione.

Si può pertanto concludere che, sotto l'impero del precedente Codice Doganale Comunitario:

- ⇒ nel caso in cui il venditore fosse anche il titolare del marchio, la *royalty* ad esso corrisposta generava in ogni caso materia imponibile;
- ⇒ nel caso in cui il contratto di licenza fra l'acquirente/importatore ed il titolare del marchio facesse riferimento all'obbligo di acquistare la merce da uno o più fornitori previamente determinati, *nulla quaestio* in quanto era evidente l'impossibilità negoziale "*di ottenere tali merci da altri fornitori*" e, pertanto, i corrispettivi pagati erano oggetto di imposizione fiscale;
- ⇒ allorché il contratto fra l'acquirente/importatore ed il titolare del diritto di proprietà intellettuale prevedeva solo un controllo (determinato sulla base dei criteri sopra esposti), da parte di quest'ultimo, sulla produzione del bene (vedi *supra*), sussisteva comunque una impossibilità *de facto* per l'acquirente/importatore di ottenere il medesimo prodotto da un soggetto diverso rispetto al fornitore/esportatore e, dunque, la condizione di imposizione appariva pienamente integrata.

La attuale disciplina in materia è contenuta, come già più volte detto:

- ⇒ nell'art. 71 § 1 lett. c) C.D.U. in forza del quale "*1. Per determinare il valore in dogana ai sensi dell'art. 70 il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate è integrato da: ...omissis... c) i **corrispettivi ed 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 sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare*" ...omissis..";

⁴⁸ 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

⇒ nell'art. 136 del R.E.-C.D.U. in forza del quale *“4. I corrispettivi ed i diritti di licenza sono considerati pagati come condizione della vendita delle merci importate quanto è soddisfatta una delle seguenti condizioni: a) il venditore o una persona ad esso collegata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento; b) il pagamento da parte dell'acquirente è effettuato per soddisfare un obbligo del venditore, conformemente agli obblighi contrattuali; c) le merci non possono essere vendute all'acquirente o da questo acquistate senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza”*.

Si potrebbe dire “nulla di nuovo sotto il sole”, ad eccezione del fatto che non vi è più alcuna distinzione fra le *royalty* corrisposte a fronte dell'importazione di prodotti riportati marchi aziendali e quelle corrisposte a fronte di altri diritti di proprietà intellettuale.

Le condizioni previste per l'assoggettamento ad imposizione fiscale della *royalty*, infatti, sono rimaste le stesse ossia:

- il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente l'effettuazione di tale pagamento;
- il pagamento deve essere effettuato dall'acquirente al fine di soddisfare un obbligo imposto dal venditore sulla base degli obblighi contrattuali;
- le merci non possono essere vendute all'acquirente o da questo acquistate senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza di cui si tratta.

4.c.5) La giurisprudenza 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 sull'imponibilità al confine delle *royalty* corrisposte a fronte del diritto di utilizzo di beni coperti da privativa industriale e, nella maggior parte dei casi, si è trattato di *royalty* inerenti marchi aziendali.

Oggetto di dibattito giurisprudenziale sono sostanzialmente due elementi:

⇒ in primo luogo, l'effettiva sussistenza dei requisiti previsti per tale assoggettamento ad imposizione fiscale e sopra già meglio visti.

A livello nazionale, la C.T.P. di Milano – Sez. XXXI – n. 51/31/11 del 05/12/2010 (causa GIOCHI PREZIOSI S.P.A. c. Ufficio delle Dogane di Milano 2) ha conosciuto di una causa avente ad oggetto una serie di avvisi di rettifica emessi in esito a revisione a posteriori di bollette di importazione di giocattoli per i quali, successivamente allo

sdoganamento, si è proceduto alla rideterminazione del valore imponibile includendovi le *royalty* corrisposte dall'importatore ad una società appartenente sì al medesimo gruppo societario del produttore ma costituente pur sempre un soggetto giuridico diverso rispetto a quest'ultimo⁴⁹.

Il giudice di prime cure ha confermato la bontà degli accertamenti fiscali posti in essere dall'Ufficio riconoscendo che:

...omissis... 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.***

⁴⁹ Si legge nelle premesse della sentenza 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.”.

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.

*...omissis... 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, li 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”.*

Tale orientamento è stato confermato dalla medesima C.T.P. Milano – Sezione XXXI (PUMA ITALIA S.R.L. c. Ufficio delle Dogane di Milano 1) con sentenze n. 23/31/11, 26/31/11 e 27/31/11 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) inizialmente ritenuta controllata da un terzo soggetto giuridico (PUMA AG) facente parte del medesimo gruppo societario dell'importatore.

A distanza di qualche anno, però, la C.T.P. Milano – Sezione XLVI (PUMA ITALIA S.R.L. c. Ufficio delle Dogane di Milano 1) con sentenza n. 4871/XLVI705 del 28/05/2015, *melius in re perpensa*, ha mutato il proprio indirizzo così decidendo:

...omissis... Venivano, quindi, esaminati il "Contratto di licenza" stipulato tra la P.A. in qualità di licenziante, e la ricorrente P.I. S.r.l., in qualità di licenziataria; il "Contratto di agenzia per gli acquisti", stipulato tra P.I. S.r.l. e W.C.L. (società con sede ad Hong Kong, controllata al 100% da P.A.);

l'"Accordo di fabbricazione" tra W.C.L. e S.K.E. Co. Ltd (pro(...)uttore asiatico).

Sulla base di tali contratti e di ulteriore documentazione esaminata in sede di verifica, , l'ufficio provvedeva pertanto ad emettere e notificare gli atti impositivi de quibus, con i quali accertava, a'sensi dell'art. 86 del D.P.R. n. 43 del 1973 (T.U.L.D.)maggiori somme dovute a titolo di dazi, IVA, interessi maturati e relative sanzioni.

Le società ricorrenti, con autonomi ricorsi, impugnavano gli atti in epigrafe, ritenuti illegittimi e meritevoli di annullamento.

...omissis...

Nel merito della questione, le società ricorrenti eccepivano, poi, l'assoluta illegittimità della pretesa concernente l'inclusione nel valore dei servizi resi dalla casa madre tedesca P.A. alla ricorrente P.I. nel prezzo d'acquisto della merce importata. Evidenziavano infatti che il recupero a tassazione ai fini doganali era da considerare del tutto illegittimo in quanto riferito ad un corrispettivo reso a fronte di plurimi servizi resi dalla casa madre P.A., che non avevano nulla a che vedere, a suo dire, con il valore in dogana della merce.

Ancora, contestavano la violazione delle norme in materia di valore in dogana a seguito dell'erronea ricostruzione dei rapporti intercorrenti tra la ricorrente, la commissionaria all'acquisto, P.A. e i fornitori esteri.

...omissis...

L'operato della società è corretto e viene quindi totalmente confermato. L'interpretazione data dall'ufficio, su quanto la società ha svolto(...) non è esatto in quanto non prende in esame che il precedente accordo, valido sino alla fine del 2010, è stato oggetto di innumerevoli giudizi, tutti favorevoli all'odierna ricorrente. Si legge negli atti del fascicolo processuale che la società è stata raggiunta da svariate decine di avvisi di rettifica e di altrettanti atti di irrogazione sanzioni, in parte conclusi, sparsi un po' ovunque, i cui giudizi sono stati favorevoli per la società e alcune sentenze della Commissione Tributaria sono anche passate in giudicato.

Ritiene questo Giudice di primo grado che i provvedimenti impugnati sono manifestamente illegittimi, in quanto operano un recupero a tassazione, ai fini doganali, di un corrispettivo reso a fronte di plurimi servizi resi dalla casa madre P.A. a P.I., servizi che nulla hanno a che vedere con il valore in dogana della merce e che non possono incidere su di esso.

*Negli atti difensivi, predisposti dalla ricorrente, risulta chiaro che P.I. ha stipulato con P.A. (casa madre) un accordo infragruppo, **mediante il quale P.I. ha riconosciuto a P.A. una remunerazione, a fronte di un insieme di attività e servizi svolti dalla società controllante, tra cui il diritto all'utilizzo del marchio.***

E' chiaro che in tale accordo sono ripartiti una serie di costi infragruppo e di spese di regia, particolarmente significativi: il contratto si riferisce, in

particolare, alle attività di promozione e marketing internazionale svolte da P.A. e alle attività di ricerca e sviluppo di nuovi prodotti e nuove linee di produzione, economicamente sostenute in via esclusiva da P.A. e riaddebitate pro quota a tutte le società del gruppo. Tale accordo, pertanto, è volto a ripartire i costi sostenuti dalla casa madre per conto di tutte le società del gruppo e si riferisce ad una serie complessa di servizi e attività svolte dalla capogruppo e che nessun concreto e specifico legame hanno con i beni oggetto di importazione.

Osserva questo Collegio giudicante che il corrispettivo dovuto alla casa madre a' sensi dell'accordo valido sino al 31 dicembre 2010, tra P.I. e P.A. non rappresenta assolutamente una royalty, ossia un corrispettivo pagato per l'uso di diritti inerenti la fabbricazione, la vendita, l'uso e la rivendita di merce importata, avendo un contenuto ben più ampio e complesso.

A fronte delle molteplici attività svolte dalla casa madre nei confronti di P.I., questa corrisponde alla prima un corrispettivo pari all'8% per cento delle vendite sul mercato nazionale, tenuto conto fra l'altro che P.A. non è assolutamente il fornitore dei prodotti importati da P.I.. **L'attività di W.C. è di semplice commissione d'acquisto, poiché il contratto di compravendita è stipulato direttamente tra P.I. e i fornitori esteri.** Le fatture di vendita sono inviate direttamente dal produttore - fornitore estero a P.I., che ne versa il prezzo direttamente al produttore, ne(...) termini concordati.

Risulta chiaro dalla documentazione allegata al ricorso che i fornitori esteri sono soggetti di grandi dimensioni industriali e commerciali, non sono partecipati né direttamente, né indirettamente da P.A. e non operano in condizioni di esclusiva commerciale con P.A., poiché producono abitualmente per altri operatori del settore, anche concorrenti di P.. **I fornitori in questione lavorano anche per società concorrenti, come dimostrato dalle dichiarazioni dagli stessi forniti.**

Secondo quanto previsto dall'Organizzazione Mondiale delle Dogane, il "prezzo effettivamente pagato" è la somma totale pagata dall'importatore all'esportatore quale corrispettivo della merce importata; esso non comprende il corrispettivo di servizi, se non in casi tassativamente individuati e che devono, pertanto, essere considerati quali eccezioni alla regola generale di tassazione, ai fini doganali, del solo prezzo del prodotto importato. **Ritiene questo Consesso giudicante, contrariamente a quanto sostenuto dall'ufficio impositore che le somme pagate da P.I. alla casa madre non possono costituire un elemento accessorio indissolubilmente legato alla merce importata e quindi non possono essere riprese a tassazione.** Il recupero è tassativamente illegittimo in quanto non ricorrono le tre richieste condizioni ai fini dell'inclusione delle royalty, nel valore doganale.

I tre requisiti sono: pagamento delle royalty specificatamente riferibile alle merci oggetto di valutazione; pagamento di royalty come condizione di vendita delle merci dai fornitori asiatici a P.I. e legame tra il fornitore estero e P.A..

*Sul problema del controllo, **risulta chiaro che P.A. non ha nessun potere di controllo sui prodotti asiatici, non essendone né azionista, né avendo il potere di imporre condizioni contrattuali che eccedano le normali condizioni commerciali.** Una cosa è il controllo sul produttore, altra cosa è invece il controllo sulla produzione. Il rapporto sul produttore, come sopra richiamato, presuppone un rapporto di diritto (partecipazione maggioritaria) o di fatto (esclusiva commerciale) che nel caso di specie è palesemente assente, tenuto conto che P.A. non ha alcun potere di controllo sui prodotti asiatici, non possedendo partecipazioni societarie (controllo di diritto). Il controllo sulla produzione, invece, è del tutto irrilevante ai fini dell'eventuale comprensione del valore della royalty nel valore doganale della merce. **L'attività svolta da W.C. presso gli stabilimenti di produzione è volta esclusivamente a ispezionare la qualità dei prodotti e non certo a influenzare le strategie aziendali dei produttori, le loro direttive commerciali e le loro scelte imprenditoriali.** Non deve essere confuso il profilo del controllo di qualità del prodotto, parte essenziale di ogni rapporto di fornitura di merci, con il controllo sul produttore, il quale attiene a profili assolutamente distinti dal primo.*

Tenuto conto di tali considerazioni, viene meno la pretesa dell'ufficio doganale in materia di valore doganale in quanto lo stesso ha ricostruito in modo non corretto i rapporti intercorrenti tra l'odierna ricorrente, la commissionaria all'acquisto, P.A. e i fornitori esteri. Venuto meno tale aspetto, si annulla la pretesa IVA relativa all'incremento della base imponibile derivante dall'inclusione dei diritti di licenza nel valore di transazione, pur sapendo l'ufficio che P.I. ha regolarmente corrisposto l'IVA sulle royalty versate alla casa madre sugli articoli venduti. Per gli spedizionieri, non vi è solidarietà alcuna.

Sono queste le ragioni e le argomentazioni per le quali i ricorsi riuniti vengono accolti con l'annullamento degli atti impugnati. Tenuto conto della peculiarità del caso, le spese di giudizio vengono compensate fra le parti.

Sempre nel medesimo periodo, la C.T.R. Milano – Sezione VII, sentenza n. 5288 del 09/12/2015⁵⁰ ha riconosciuto che:

⁵⁰ Conforme a tale indirizzo è la C.T.P. La Spezia, Sezione I, n. 65/I/10 del 06/04/2010 (ud. Del 25/02/2010) che così ha deciso: “Quanto poi al problema delle royalties, va osservato che le D.A.C. (art 160 del Reg. CE n. 2454/ 1993) prevedono che <qualora l'acquirente Paghi un corrispettivo o un diritto di licenza a un terzo, le condizioni previste dall'art. 157 § 2, si considerano soddisfatte solo se il venditore o una persona ad esso legata chiede

*...omissis... **decisivo, ai fini dell'assoggettamento ai dazi doganali dei diritti pagati a un terzo** (ossia a un soggetto diverso dal fornitore del prodotto), è il rapporto esistente tra questi e il fornitore della merce.*

Per stabilire l'esistenza di un controllo tra il titolare della royalty e il produttore, la Commissione Europea ha previsto un'elencazione non esaustiva di elementi che possono essere utilizzati allo scopo di determinare se le parti possono considerarsi legate ai sensi dell'art. 143 DAC tra cui l'esistenza di un contratto diretto di produzione tra il licenziante e il venditore; il potere del licenziante di decidere a chi il produttore può vendere le merci o le condizioni del prezzo praticato dal produttore o le quantità che il produttore può realizzare.

all'acquirente di effettuare tale pagamento>. Orbene, il Comitato del Codice Doganale ha precisato che quando le merci vengono acquistate da una persona e il corrispettivo oppure il diritto di licenza viene pagato ad un'altra, il pagamento può essere considerato nondimeno una condizione di vendita delle merci a determinate condizioni. Occorre, pertanto, accertare se le società licenzianti, alle quali parte ricorrente paga le royalty, siano collegate alle ditte fornitrici, nel senso che esiste un rapporto di controllo tali società. Il Comitato del Codice Doganale, nel commento n. 11 relativo specificamente all'«applicazione dell' art. 32, paragrafo L lettera c) del Codice Doganale relativo ai diritti e ai corrispettivi pagati a un terzo ai sensi dell' art. 160 del regolamento 2454/93» precisa che «nel contesto dell' art 160 delle D.A.C. 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' art. 143 delle D.A.C.), in tal caso tali pagamenti sono considerati una condizione di vendita. Ai sensi dell' art. 23 delle D.A.C. – note interpretative in materia di valore in dogana all'art.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 costituzione o di orientamento sulla seconda. Per determinare la presenza di un controllo devono esservi una serie di elementi di collegamento, di controllo di fissazione di condizioni di prezzo, di verifica da parte del controllante della contabilità del controllato, dell' utilizzo dei metodi di produzione e, comunque, l'esistenza di una relazione nel senso di cui all'art. 143 § 1 lettera e) delle D.A.C. e che, quindi, il pagamento del corrispettivo sarebbe una condizione di vendita ai sensi dell' art. 160 delle D.A.C.. Ne discende, dunque, la riflessione secondo cui le royalties possono essere comprese nel valore imponibile della merce importata se il soggetto titolare del diritto di licenza indica esso stesso il soggetto (fornitore) dal quale l'acquirente deve acquistare la merce per la quale viene corrisposta la royalty oppure si riserva un espresso ed effettivo controllo sulla società produttrice. Nel caso in questione, il soggetto titolare del diritto di licenza si limita ad esercitare una serie di controlli esclusivamente finalizzati a garantire la qualità dei prodotti realizzati... Ne deriva dalle argomentazioni sopra esposte che, poiché le royalties sono state pagate a soggetto terzo che ha solamente un controllo sulla qualità del prodotto finito e poiché tale pagamento non costituisce condizione di vendita, tale importo non doveva essere assoggettato ad imposizione di confine».

Il controllo cui fa riferimento il Comitato del codice doganale ...omissis... si verifica quando il licenziante è in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un potere di costrizione nei confronti del produttore della merce. A tal fine è necessario che la Dogana dimostri l'esistenza di una relazione tra due parti determinate e specificamente individuate. **Occorrerà verificare, attraverso una attenta analisi dei rapporti in essere tra le parti, se il titolare dei diritti abbia un reale potere di controllo sui produttori, in forza di una partecipazione societaria (controllo di diritto) ovvero di un prevalente potere negoziale che gli consenta di imporre condizioni contrattuali che eccedano le normali condizioni commerciali (controllo di fatto).** Non è dunque indispensabile un controllo di tipo societario tra i due soggetti potendo, invece, essere sufficiente un controllo sulla attività del fornitore esportatore. **E' bene sottolineare, in proposito, che il controllo idoneo a rappresentare condizione per l'assoggettamento ai dazi doganali delle royalties è però rappresentato dal controllo sul produttore e non dal controllo sulla qualità della produzione, che invece rientra nella normale prassi commerciale, soprattutto nei rapporti con i Paesi asiatici ove è maggiore il rischio di contraffazione.**

Applicando le linee guida interpretative emesse dalla Commissione Europea, secondo autorevole giurisprudenza si è correttamente rilevato che il fatto che il produttore debba realizzare manufatti rispondenti a elevati standard qualitativi imposti dal proprietario della licenza, non implica l'esistenza di un controllo, sia pure indiretto, sui fornitori extracomunitari.

Ne consegue che l'onere della prova in ordine ,all'esistenza del legame, di diritto o di fatto, tra il licenziatario e il produttore deve essere fornita dalla Agenzia delle dogane attraverso una serie di elementi gravi, precisi e concordanti.

Nel caso di specie, mancando la dimostrazione dell'esistenza di un rapporto di controllo tra il titolare della licenza e il fornitore estero, le royalty non possono essere assoggettate ai dazi doganali. **Non comportano, infatti, alcun legame tra produttore e società licenzianti gli accordi finalizzati a tutelare le concedenti da comportamenti illeciti, ovvero eticamente scorretti, dei produttori imponendo il rispetto del "codice di condotta per fabbricanti" e della normativa di sicurezza sul lavoro, del rispetto dell'ambiente, del corretto utilizzo del marchio e quant'altro, poiché tali accordi costituiscono una legittima cautela per evitare contraffazioni del prodotto che possano nuocere all'immagine del detentore del marchio.**

Le clausole che si rilevano dai contratti prodotti in giudizio, anche se contemplano la preventiva approvazione da parte del licenziante dei campioni di produzione, dell'imballaggio, del materiale pubblicitario, delle

idee creative e quant'altro, non rappresentano un legame con il produttore, ma rientrano nella normale attività di garanzia della qualità dei prodotti a salvaguardia del marchio.

Tali elementi non appaiono sufficienti a dimostrare - come vorrebbe l'Ufficio - un legame inscindibile tra licenziante e produttore né l'esistenza di un vero e proprio controllo operativo; essi trovano giustificazione nella semplice finalità di prevenire eventuali inosservanze degli standard qualitativi e violazioni in materia di ambiente, di lavoro, ecc.

Per converso occorre considerare che, nella fattispecie, le royalty non sono dolute ai soggetti licenzianti in base agli acquisti, ma in base alle vendite e ciò esclude che le stesse royalty siano determinabili all'atto dell'importazione delle merci e che rientrino nel prezzo del loro acquisto dai produttori.

- ⇒ 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 tale aspetto, occorre considerare che, **ancora prima dell'emissione della c.d. sentenza “Equoland”, dal giurisprudenza nazionale di merito era già giunta** - in caso di *royalty* calcolate “sul venduto” ed oggetto di separata fatturazione con esposizione I.V.A. - **a ritenere sussistente una “duplicazione d'imposta” nel caso in cui gli importi corrisposti a tale titolo siano nuovamente assoggettati ad imposizione di confine**⁵¹.

Tale giurisprudenza di merito era stata poi disattesa da quella di legittimità risalente all'anno 2010; in una serie di sentenze inerenti l'utilizzo fraudolento del deposito I.V.A. “virtuale”, la Corte di Cassazione era giunta a ritenere l'insussistenza di qualsivoglia forma di “doppia imposizione” I.V.A. nel caso in cui importi già assoggettati a tale tributo con il sistema delle “masse” siano nuovamente ad essa riattratti ad imposizione in sede di riliquidazione dei diritti di confine, proprio a cagione della differente natura che – in tali casi – avrebbe assunto l'I.V.A. (imposta in consumo in un caso, imposta di confine nel secondo)⁵².

⁵¹ *Ex multis*, C.T.P. La Spezia, Sezione I. n. 62/1/10, NAVA MILANO S.p.A. c. Ufficio delle Dogane della Spezia

⁵² 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 ha statuito: “*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*”

Nel corso del 2014, il panorama giurisprudenziale ha ricevuto un notevole “scossone” a seguito dell’emanazione, da parte della Corte di Giustizia Comunitaria, della sentenza del 17/07/2014 – Causa C-272/13 (“Equoland”) avente ad oggetto proprio la compatibilità con il diritto comunitario delle disposizioni nazionali in materia di deposito I.V.A. ed il conseguente regime sanzionatorio.

In tale sede, il giudice comunitario, pur riconoscendo in linea di principio la legittimità della disposizione nazionale che prevede l’obbligatoria introduzione “fisica” delle merci all’interno dei luoghi autorizzati quali deposito I.V.A. (in sostanza, la legittimità della disposizione nazionale che vieta l’utilizzo dei depositi “virtuali”)⁵³ e la conseguente

*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”***

⁵³ “28. Nel caso di specie, come emerge dalla decisione di rinvio, il legislatore italiano ha previsto che, al fine di poter beneficiare dell’esenzione dal pagamento dell’IVA all’importazione, il soggetto passivo abbia l’obbligo di introdurre fisicamente la merce

sanzionabilità (seppure nell'obbligatorio rispetto del principio di proporzionalità) della violazione di tale obbligo, **ha sancito l'incompatibilità con la disciplina comunitaria in materia di I.V.A.** (in particolare, per violazione del principio di neutralità dell'imposta) **della normativa nazionale che prevede – per il caso di illecito utilizzo del regime del deposito I.V.A. – l'obbligo posto a capo del contribuente di versare nuovamente l'imposta dovuta all'importazione quando questa sia stata già regolarizzata mediante il meccanismo dell'inversione contabile** (ossia mediante emissione di autofattura e conseguente corretta annotazione della medesima all'interno dei registri I.V.A., n.d.r.), senza che allo stesso venga riconosciuto, nel contempo, il diritto alla detrazione dell'imposta medesima⁵⁴.

importata nel deposito fiscale, poiché si presume che tale presenza fisica garantisca la successiva riscossione dell'imposta.

29. *Orbene, è giocoforza constatare che un siffatto obbligo, nonostante il suo carattere formale, è atto a permettere di conseguire efficacemente gli obiettivi perseguiti, vale a dire garantire un'esatta riscossione dell'IVA nonché evitare l'evasione di tale imposta e, in quanto tale, non eccede quanto necessario per conseguire i suddetti obiettivi.*

30. *Di conseguenza, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 16, paragrafo 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che subordini la concessione dell'esenzione dal pagamento dell'IVA all'importazione, prevista da tale normativa, alla condizione che le merci importate e destinate a un deposito fiscale ai fini dell'IVA siano fisicamente introdotte nel medesimo”.*

⁵⁴ “31 *Con la sua seconda e terza questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la sesta direttiva debba essere interpretata nel senso che, conformemente al principio di neutralità dell'IVA, essa osta ad una normativa nazionale in forza della quale uno Stato membro richiede il pagamento dell'IVA all'importazione sebbene sia già stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile, mediante un'autofatturazione e una registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo.*

32 *A tal riguardo, va ricordato che qualora, per esercitare le competenze attribuite dall'articolo 16, paragrafo 1, della sesta direttiva, gli Stati membri adottino misure quali l'obbligo di introdurre fisicamente la merce importata nel deposito fiscale, tali Stati rimangono anche competenti, in mancanza di una disciplina in materia di sanzioni, a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate (v., in tal senso, sentenza Rēdlihs, EU:C:2012:497, punto 44).*

33 *È quindi legittimo per uno Stato membro, al fine di garantire l'esatta riscossione dell'IVA all'importazione e di evitare l'evasione, prevedere nella propria normativa nazionale sanzioni appropriate, volte a penalizzare il mancato rispetto dell'obbligo di introdurre fisicamente una merce importata nel deposito fiscale.*

34 *Siffatte sanzioni non devono tuttavia eccedere quanto necessario per conseguire tali obiettivi (v., in tal senso, sentenze Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, punti da 65 a 67; EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punto 67, e Rēdlihs, EU:C:2012:497, punto 47).*

35 *Al fine di valutare se una simile sanzione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che detta*

sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa.

36 Per quanto riguarda, in primo luogo, la natura e la gravità dell'infrazione, da un lato, occorre ricordare che l'obbligo di introdurre fisicamente la merce importata nel deposito fiscale costituisce un requisito formale, come statuito al punto 29 della presente sentenza.

37 Va rilevato, d'altro lato, come sottolineato dal giudice del rinvio, che l'inosservanza di tale obbligo non ha comportato, perlomeno nel procedimento principale, il mancato pagamento dell'IVA all'importazione poiché questa è stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile applicato dal soggetto passivo.

38 Certamente, si potrebbe argomentare che, siccome la merce non è stata fisicamente introdotta nel deposito fiscale, l'IVA era dovuta al momento dell'importazione e, pertanto, il pagamento mediante il meccanismo dell'inversione contabile costituisce un pagamento tardivo di tale IVA.

39 Orbene, da una giurisprudenza costante della Corte risulta che un versamento tardivo dell'IVA costituisce, in mancanza di un tentativo di frode o di danno al bilancio dello Stato, solo una violazione formale che non può rimettere in discussione il diritto a detrazione del soggetto passivo. Ad ogni modo, un siffatto versamento tardivo non può essere equiparato, di per sé, a una frode, la quale presuppone, da un lato, che l'operazione controversa, nonostante il rispetto delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la recepisce, abbia il risultato di procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sia contraria all'obiettivo perseguito da queste disposizioni e, dall'altro, che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo essenziale dell'operazione controversa è il conseguimento di un vantaggio fiscale (v., in tal senso, sentenze *Halifax e a.*, C-255/02, EU:C:2006:121, punti 74 e 75, nonché *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, punto 74).

40 Per quanto riguarda, in secondo luogo, le modalità di determinazione dell'importo della sanzione, va constatato, anzitutto, che la prescrizione secondo cui, oltre a una maggiorazione del 30%, il soggetto passivo deve versare nuovamente l'IVA all'importazione, senza che si tenga conto del pagamento già avvenuto, equivale sostanzialmente a privare tale soggetto passivo del suo diritto a detrazione. Infatti, assoggettare una sola e unica operazione a una doppia imposizione dell'IVA, concedendo al contempo una sola volta la detraibilità di tale imposta, fa permanere la rimanente IVA a carico del soggetto passivo.

41 A tal riguardo, e senza che sia necessario esaminare la compatibilità di tale parte della sanzione con il principio di proporzionalità, è sufficiente ricordare, da un lato, che la Corte ha ripetutamente dichiarato che in considerazione del ruolo preponderante che il diritto a detrazione occupa nel sistema comune dell'IVA, diretto a garantire la perfetta neutralità fiscale di tale imposta rispetto a tutte le attività economiche, poiché tale neutralità presuppone la facoltà per il soggetto passivo di detrarre l'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche, una sanzione consistente in un diniego del diritto a detrazione non è conforme alla sesta direttiva nel caso in cui non fossero accertati nessuna frode o danno per il bilancio dello Stato (v., in tal senso, sentenze *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, punti 23 e 24, nonché *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, punti 68 e 70).

42 D'altro lato, dalla giurisprudenza della Corte emerge che, contrariamente a quanto sostenuto dal governo italiano in udienza, il regime dell'inversione contabile previsto dalla sesta direttiva consente, in particolare, di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha recepito, con la circolare n. 16/D (prot. n. 117543RU) del 20/10/2014, il contenuto della sentenza "Equoland" sancendo che *"nella sentenza viene detto che <da giurisprudenza costante della Corte risulta che un versamento tardivo dell'I.V.A. costituisce, in mancanza di un tentativo di frode o di danno al bilancio dello Stato, solo una violazione formale> e che una frode <presuppone, da un lato, che l'operazione controversa, nonostante il rispetto delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la recepisce, abbia il risultato di procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sia contraria all'obiettivo perseguito da queste disposizioni e, dall'altro, che da un insieme di elementi*

constatate in taluni tipi di operazioni (v. sentenza Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, punto 34).

43 Nei limiti in cui, secondo il giudice del rinvio, nel procedimento principale non sussiste né evasione né tentativo di evasione, la parte della sanzione consistente nel richiedere un nuovo pagamento dell'IVA già assolta, senza che tale secondo pagamento conferisca un diritto a detrazione, non può considerarsi conforme al principio di neutralità dell'IVA.

44 Per quanto riguarda, poi, la parte della sanzione consistente in una maggiorazione dell'imposta secondo una percentuale forfettaria, è sufficiente ricordare che la Corte ha già dichiarato che una siffatta modalità di determinazione dell'importo della sanzione – senza che sussista una possibilità di gradazione del medesimo – può eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare l'evasione (v., in tal senso, sentenza Rēdlihs, EU:C:2012:497, punti 45 e da 50 a 52).

45 Nella fattispecie, in considerazione dell'entità della percentuale fissata per la maggiorazione prevista dalla normativa nazionale e dell'impossibilità di adeguarla alle circostanze specifiche di ogni caso di specie, non è escluso che tale modalità di determinazione dell'importo della sanzione, e dunque la parte corrispondente della medesima, possa rivelarsi sproporzionata (v. sentenza Rēdlihs, EU:C:2012:497, punto 52).

46 Infine, va aggiunto che, ai sensi della giurisprudenza della Corte, il versamento di interessi moratori può costituire una sanzione adeguata in caso di violazione di un obbligo formale, purché non ecceda quanto necessario al conseguimento degli obiettivi perseguiti, consistenti nel garantire l'esatta riscossione dell'IVA e nell'evitare l'evasione (v. sentenza EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punto 75).

47 Tuttavia, qualora l'importo globale degli interessi posti a carico del soggetto passivo dovesse corrispondere all'importo dell'imposta detraibile, privando quindi quest'ultimo del suo diritto a detrazione, una siffatta sanzione dovrebbe essere considerata sproporzionata.

48 Ad ogni modo, la valutazione finale del carattere proporzionato della sanzione di cui trattasi nel procedimento principale compete unicamente al giudice del rinvio.

49 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda e terza questione pregiudiziale dichiarando che la sesta direttiva deve essere interpretata nel senso che, conformemente al principio di neutralità dell'IVA, essa osta ad una normativa nazionale in forza della quale uno Stato membro richiede il pagamento dell'IVA all'importazione sebbene la medesima sia già stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile, mediante una autofatturazione e una registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo".

oggetti risulti che lo scopo essenziale dell'operazione controversa è il conseguimento di un vantaggio fiscale>. Pertanto, al ricorrere dei suddetti elementi, laddove non siano emersi profili di frode a danno dello Stato come sopra qualificati, gli uffici provvederanno ad annullare in autotutela gli atti di revisione dell'accertamento relativamente alla pretesa dell'I.V.A. all'importazione gravante sui beni non introdotti fisicamente in deposito I.V.A. ma ivi contabilmente registrati a cura del depositario, per i quali 'imposta sia stata assolta nei modi previsti dall'art. 50-bis c. 6 D.L. 331/1993...".

Ora, se è vero ed incontestabile che la sentenza in questione attiene unicamente la fattispecie del deposito I.V.A., è pur vero – a parere di chi scrive – che i principi fatti propri dai giudici comunitari in materia di illecita duplicazione dell'I.V.A. sono applicabili anche all'assoggettamento ad imposizione di confine delle *royalty*.

CAPITOLO 5

GLI ELEMENTI DA “SOTTRARRE” AL VALORE DI TRANSAZIONE PER LA CORRETTA DETERMINAZIONE DEL VALORE IMPONIBILE DELLE MERCI IN DOGANA.

5.a) Il sistema previsto dall'abrogato regolamento (CEE) n. 2913/1992 e dal regolamento (CEE) n. 2454/1993.

Nella vigenza del C.D.C., per quantificare la materia imponibile non sempre al valore di transazione doveva essere aggiunto un *quid*; erano infatti previsti non pochi casi in cui da esso bisognava, anziché aggiungere qualcosa, procedere a decurtare elementi di valore corrispondenti a ben determinate “voci” di spesa.

L'art. 33 del C.D.C.⁵⁵ recitava:

“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”.*

⁵⁵ Ora sostituito dall'art. 72 del C.D.U..

Affinché gli elementi economici di cui sopra potessero essere sottratti dal valore di transazione **era necessario che gli stessi fossero indicati in modo “distinto”** (ossia separato) **dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci considerate.** Nonostante la chiarezza del dettato normativo, non sempre la sua applicazione è stata univoca, tanto è vero che - a livello comunitario - un'intera sezione della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007), nella fattispecie il commento n. 5, era dedicata proprio alla corretta interpretazione del termine “distinto” utilizzato dalla disposizione *de qua*.

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 richiedeva – affinché un elemento di costo potesse ritenersi effettivamente “distinto” rispetto al valore della merce importata e, dunque, ai fini della sua decurtazione – la necessaria presenza di due distinte condizioni:

- in primo luogo, che tale elemento fosse indicato nella dichiarazione DV.1;
- in secondo luogo, che ne fossero compiutamente indicate sia la natura (ossia la tipologia, al fine di valutarne la riconducibilità ad una delle casistiche previste dall’art. 33 cit.) sia il *quantum*.

In ordine alla prima di tali condizioni, si rammenta che – per la parte privata – la presentazione della dichiarazione di valore DV.1 era (ed è tutt’ora) obbligatoria; piuttosto, come previsto dall’allora vigente art. 178 § 1 delle D.A.C., l’autorità doganale poteva rinunciare qualora il valore delle merci presentate ai fini dello sdoganamento fosse inferiore ad € 10.000,00 **e sempre che la presentazione di tale dichiarazione non fosse “indispensabile per la corretta riscossione dei dazi all’importazione”**⁵⁶.

Ora, l’eccezione alla “facoltà” concessa alla Dogana era tale da impedirne di fatto l’esercizio (ribadendo, dunque, l’obbligatorietà del DV.1) in tutti i casi in cui la sua presentazione risultasse necessaria per la determinazione del valore imponibile, con la conseguenza che anche per spedizioni di valore inferiore ad € 10.000,00 **la parte era comunque tenuta a presentare il modello DV.1 qualora richiedesse la detrazione dal valore di transazione di uno degli elementi di cui all’art. 33 del C.D.C..**

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

Dalla lettura del commento n. 5 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007), tale “riscontro” più che una mera facoltà della Dogana era da considerare quasi un obbligo a carico dell’Amministrazione. Non poteva infatti essere interpretato diversamente 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 per il 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.

⁵⁶ Circolare n. 29/D, prot. n. 3480 del 20/07/2015 dell’Agenzia delle Dogane.

Alcune delle “voci” economiche da portare in riduzione del valore di transazione altro non erano se non ripetizione delle casistiche già esaminate in relazione all’art. 32 del C.D.C. e, pertanto, su di esse non occorre soffermarsi oltre.

Altre, invece, meritano approfondimento. Per quanto concerne:

⇒ le spese di trasporto, e richiamato quanto già osservato, di spessore erano le previsioni di cui all’art. 164 delle D.A.C., il cui § 1 distingueva due distinte ipotesi, a seconda che:

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

In tale caso, la spesa di trasporto avrebbe dovuto 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 aveva termine il trasporto, in modo tale da sottrarre ad imposizione fiscale quest’ultima parte.

Tale criterio non era del tutto cogente in quanto era data alla parte la possibilità di fornire alla Dogana documentazione idonea a comprovare *“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”*: ricorrendo tale evenienza, sarebbe stata solo questa la quota di spesa da includere nell’imponibile con la conseguenza che il restante avrebbe dovuto essere scorporato ai sensi dell’art. 33 cit.;

- b) la merce fosse fatturata ad un prezzo unico franco destinazione.

In questo caso, le spese di trasporto all’interno della comunità (che potevano inerire anche un trasporto multimodale compiuto in forza di un titolo di trasporto unico) non potevano essere, in linea generale, dedotte dal valore di transazione restando così assoggettate all’imposizione di confine a meno che la parte fosse in grado di dare compiuta dimostrazione che il prezzo franco frontiera comunitaria era inferiore al prezzo unico franco destinazione.

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

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 ai sensi dell'art. 164 § 1 lett. a) cit., l'art. 166 delle D.A.C. disponeva che la quota da comprendere nel valore imponibile dovesse essere determinata applicando le regole percentuali indicate nell'allegato 25, con la conseguenza che la parte

esclusa da tale percentuale non avrebbe 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, pertanto, al più soggetti dall'I.V.A..

Sul punto, la conclusione n. 4 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007):

Conclusione 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** considerato **avesse forma scritta e**, su richiesta, il **compratore potesse**

dimostrare che le merci erano realmente vendute al prezzo dichiarato come prezzo effettivamente pagato o da pagare **ed il tasso dell'interesse richiesto non era 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 poteva 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 fattispecie non pare proprio necessario dilungarsi.

Non erano 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 importazione⁵⁷.

⇒ le commissioni di acquisto, sempre che fossero distinte dal prezzo di vendita⁵⁸;

⇒ i dazi all'importazione e le altre imposizioni da pagare nella Comunità a motivo dell'importazione o della vendita delle merci.

⁵⁷ In sostanza, se un soggetto importava un quantitativo pari a 10.000 magliette riportanti effigie di un noto personaggio di fantasia in forza di un contratto che lo autorizzava ad importarle corrispondendo una royalty pari ad € 1,00 per ciascun capo ed a produrre successivamente sul territorio altrettante magliette a fronte di una royalty pari ad € 2,00 al capo, solo il primo di importi – ovviamente ricorrendone le condizioni – avrebbe dovuto essere assoggettato alla fiscalità di confine, non anche il secondo

⁵⁸ "Gli artt. 29, 32 e 33 del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario, devono essere interpretati nel senso che una commissione d'acquisto inclusa nel valore dichiarato in dogana e non distinta dal prezzo di vendita delle merci nella dichiarazione d'importazione va considerata parte integrante del valore di transazione ai sensi dell'art. 29 dello stesso regolamento ed è, pertanto, assoggettabile a dazio" (CGCE – Sez II – sentenza del 20/10/2005 – causa C-468/03 – Overland Footwear).

Identica anche CGCE – Sez VI – sentenza del 05/12/2005 – causa C-379/00 – Overland Footwear.

Come noto, esistono alcune clausole INCOTERM tanto ampie da risultare onnicomprensive e da garantire all'acquirente la disponibilità della stessa "chiavi in mano" (per mutuare un termine tanto in voga nel mercato automobilistico) presso i propri magazzini.

In tal senso, 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 di 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 evidente che – nel valore imponibile – non dovevano rientrare (per le ben note ragioni) né le spese di trasporto "interne" (afferenti il trasporto effettuato sul territorio comunitario) né tantomeno il dazio già calcolato nel valore di transazione.

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

*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 – stabilito che non fosse necessario per la parte privata dimostrare in modo preciso l'importo di questo⁵⁹ essendo invece

⁵⁹ "La condizione di cui all'art. 33 del regolamento (CEE) del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, che istituisce un codice doganale comunitario, secondo cui i dazi all'importazione devono

sufficiente indicarlo (ovviamente *in deminutio*) all'interno del DV.1 la cui presentazione, a riprova di quanto sopra detto, era sempre "necessitata" anche in caso di spedizioni di valore inferiore ad € 10.000,00.

E' ben possibile che il controvalore di transazione comprenda, magari 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 tali casi l'art. 156 D.A.C. disponeva 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*".

5.b) Le modifiche introdotte dal regolamento (UE) n. 952/2013 e dal regolamento delegato (UE) n. 2015/2447.

Come detto, l'art. 33 del C.D.C. è stato sostituito dall'art. 72 del C.D.U.. Vediamo le loro disposizioni a confronto in modo da individuarne similitudini e differenze:

Art. 33 del C.D.C.	Art. 72 del C.D.U.
<p>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:</p> <p>a) le spese di trasporto delle merci dopo il loro arrivo nel luogo d'introduzione nel territorio doganale della Comunità;</p> <p>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;</p> <p>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</p>	<p>Per la determinazione del valore in dogana ai sensi dell'articolo 70, non si deve includere:</p> <p>a) le spese di trasporto delle merci importate dopo il loro ingresso nel territorio doganale dell'Unione;</p> <p>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;</p> <p>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</p>

essere «distinti» dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, è soddisfatta qualora le parti contrattuali abbiano convenuto che tali merci saranno consegnate DDP («Delivered Duty Paid») e lo abbiano menzionato nella dichiarazione doganale, ma, a causa di un errore sull'origine preferenziale di dette merci, non abbiano comunicato l'importo dei dazi all'importazione" (CGCE – Sezione VIII – Sentenza del 15/07/2010 in causa n. C-354/09 – Gaston Schul BV).

<p><i>dimostrare che:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>le merci sono realmente vendute al prezzo dichiarato come prezzo effettivamente pagato o da pagare,</i> <i>e</i> - <i>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;</i> <i>d) le spese relative al diritto di riproduzione nella Comunità delle merci importate;</i> <i>e) le commissioni d'acquisto;</i> <i>f) i dazi all'importazione e le altre imposizioni da pagare nella Comunità a motivo dell'importazione o della vendita delle merci”.</i> 	<p><i>soddisfatte:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>i) le merci sono effettivamente vendute al prezzo dichiarato come prezzo effettivamente pagato o da pagare;</i> <i>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;</i> <i>d) le spese relative al diritto di riproduzione nell'Unione delle merci importate;</i> <i>e) le commissioni di acquisto;</i> <i>f) i dazi all'importazione e gli altri oneri da pagare nell'Unione a motivo dell'importazione o della vendita delle merci;</i> <i>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.</i>
--	---

Si apprezza l'eliminazione di una delle due “condizioni base” poste dalla previgente disciplina per la deduzione di un elemento economico dal valore di transazione ai fini della determinazione dell'imponibile, ossia la necessità che sia “distinto” dal prezzo di vendita.

La nuova formula legislativa, infatti, non fa più alcun riferimento a tale necessità. Sul punto, la prassi applicativa ha già osservato che *“degnà di nota appare altresì l'eliminazione della condizione <distinto> per gli aggiustamenti negativi (da defalcare dal prezzo pagato o da pagare). Tale novità comporterà che per escludere taluni elementi dal valore in dogana delle merci importate non occorrerà più la loro evidenziazione in fattura ai fini delle rettifiche del prezzo pagato o da pagare ...omissis... **Ai fini della non inclusione nel valore in dogana dei pagamenti effettuati dal compratore come contropartita del diritto di distribuzione o di rivendita delle merci importate - se non costituiscono una condizione per la vendita per l'esportazione delle merci verso l'Unione - non è più richiesta la loro <distinzione> ma è sufficiente dimostrare che non sono <condizione della vendita> internazionale”***⁶⁰.

A parere di chi scrive, non è venuta meno la seconda condizione già in precedenza vista per la “deduzione” degli elementi di valore previsti dal nuovo art. 72 del C.D.U., ossia la presentazione del modello DV.1. (ora aulicamente ribattezzato in “indicazioni relative al valore in dogana” ed oggetto di un *maquillage* estetico).

⁶⁰ Circolare n. 8/D - prot. n. 47877RU del 19/04/2016 della Direzione Centrale Legislazione e Procedure Doganali dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

L'art. 6 del regolamento delegato (UE) della Commissione n. 341/2016⁶¹ dispone:

- “1. **Fino alle date di potenziamento dei sistemi nazionali d'importazione di cui all'allegato della decisione di esecuzione 2014/255/UE, una dichiarazione doganale di immissione in libera pratica contiene le indicazioni relative al valore in dogana.**
2. *Le autorità doganali possono autorizzare l'utilizzo di mezzi diversi dai procedimenti informatici per la comunicazione delle indicazioni di cui al paragrafo 1.*
3. *Se le indicazioni di cui al paragrafo 1 sono fornite utilizzando mezzi diversi dai procedimenti informatici, si utilizza il formulario di cui all'allegato 8.*
4. *Se il valore in dogana delle merci in questione non può essere determinato a norma dell'articolo 70 del codice, le autorità doganali possono esonerare dall'obbligo di comunicare le indicazioni di cui al paragrafo 1 del presente articolo.*
5. **Tranne quando sia indispensabile per la corretta determinazione del valore in dogana, le autorità doganali esentano dall'obbligo di comunicare le indicazioni di cui al paragrafo 1 nei seguenti casi:**
 - a) *quando il valore in dogana delle merci importate in una spedizione non supera i 20 000 EUR, a condizione che non si tratti di spedizioni multiple o frazionate aventi lo stesso speditore e lo stesso destinatario;*
 - b) *quando la transazione alla base dell'immissione in libera pratica delle merci è di natura non commerciale;*
 - c) *quando la comunicazione delle indicazioni in questione non è necessaria per l'applicazione della tariffa doganale comune;*
 - d) *quando i dazi doganali previsti dalla tariffa doganale comune non sono applicabili.*
6. *Nel caso di un traffico continuo di merci fornite dallo stesso venditore allo stesso acquirente alle stesse condizioni commerciali, le autorità doganali possono esonerare dall'obbligo continuativo di comunicare le indicazioni di cui al paragrafo 1”*

Da ciò consegue che gli elementi “deducendi”, seppure non distintamente indicati in fattura o nella documentazione commerciale posta a corredo della dichiarazione doganale, devono essere indicati in sede di formulario DV.1.

Dal punto di vista “estetico”, il modello di “indicazioni relative al valore in Dogana” è ora contenuto nell'allegato 8 del regolamento appena richiamato e si presenta così:

⁶¹ Di seguito, semplicemente “R.D.T.-C.D.U.”

DICHIARAZIONE DEGLI ELEMENTI RELATIVI AL VALORE IN DOGANA D.V.1

1	NOME E INDIRIZZO DEL VENDITORE	Riservato all'amministrazione:
2a	NOME E INDIRIZZO DELL'ACQUIRENTE	
2b	NOME E INDIRIZZO DEL DICHIARANTE	
3	CONDIZIONI DELLA CONSEGNA	
4	NUMERO E DATA DELLA FATTURA	
5	NUMERO E DATA DEL CONTRATTO	
6	Numero e data dell'eventuale decisione doganale precedente relativa alle caselle da 7 a 9	

7a)	Acquirente e venditore sono collegati ai sensi dell'articolo 127 del regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447?	Si	No
	(Se No, passare alla casella 8)		
b)	La relazione INFLUISCE sul prezzo delle merci importate?	Si	No
c)	Il valore di transazione delle merci importate è ESTREMAMENTE VICINO al valore indicato nell'articolo 134, paragrafo 2 del regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 (risposta facoltativa)?	Si	No
	Se sì, fornire ulteriori dettagli		
8a)	Esistono RESTRIZIONI alla messa a disposizione o all'utilizzo delle merci, diverse dalle restrizioni che:		
	— sono imposte o richieste dalla legge o dalle autorità pubbliche nell'Unione; o		
	— limitano la zona geografica in cui le merci possono essere rivendute; o		
	— non influiscono sostanzialmente sul valore delle merci?	Si	No
b)	La vendita o il prezzo sono soggetti a CONDIZIONI o PRESTAZIONI per cui non può essere stabilito un valore rispetto alle merci valutate?	Si	No
	Specificare la natura delle restrizioni, condizioni o prestazioni, se del caso		
	Se è possibile stabilire il valore delle condizioni o prestazioni, indicarne l'importo nella casella 11b)		
9 a)	Esistono CORRISPETTIVI e DIRITTI DI LICENZA relativi alle merci importate pagabili direttamente o indirettamente dall'acquirente come condizione di vendita?	Si	No
b)	La vendita o il prezzo sono subordinati a un accordo in base al quale una parte dei proventi di qualsiasi RIVENDITA, CESSIONE o UTILIZZAZIONE successiva delle merci ritorna, direttamente o indirettamente, al venditore?	Si	No
	Se la risposta a entrambe le domande è affermativa, specificare le condizioni e, se possibile, indicare gli importi nelle caselle 15 e 16.		
10a)	Numero dei fogli di calcolo allegati		
10b)	Luogo, data e firma		

Resta ovvio che, seppur non necessariamente “distinti” nella documentazione commerciale ed anche se (in via transitoria) oggetto di separata indicazione in sede di DV.1, gli elementi dedotti dal valore di transazione continuano ad essere oggetto di un onere probatorio a carico della parte che, pertanto, dovrà fornire all’Autorità Doganale, già in sede dichiarazione di vincolo a regime o successivamente qualora ne sia richiesto, tutta la documentazione probatoria necessaria al fine di comprovare la riduzione operata.

Per quanto riguarda le “voci” economiche deducibili, nonostante alcune differenze lessicali, non si registrano macroscopiche differenze e, quindi, valgono le considerazioni già in precedenza svolte.

Nello specifico:

⇒ per quanto concerne le spese di trasporto, esaminando l’art. 71 § 1 lett. e) del C.D.U. si è fatto richiamo al contenuto dell’art. 137 del R.E.-C.D.U. che definisce in modo preciso cosa si intenda per “luogo di introduzione nel territorio doganale”, dovendosi dedurre dal valore di transazione la parte del costo di trasporto maturata in relazione ad un tragitto geografico “a valle” di tale punto.

Ai sensi del vigente art. 138 del R.E.-C.D.U.:

- **se le merci sono trasportate con lo stesso mezzo di trasporto fino a un punto situato al di là del luogo in cui sono introdotte nel territorio doganale dell’Unione**, le spese di trasporto devono essere stimate in proporzione diretta alla distanza fino al luogo di introduzione, a meno che la parte non fornisca un giustificativo delle spese che si sarebbero sostenute, in applicazione di una tariffa *standard*, per trasportare le merci fino al luogo in cui sono introdotte nel territorio doganale dell’Unione⁶³;
- **per le sole spese di trasporto aereo, comprese quelle di corriere aereo espresso**, l’importo delle spese da escludere è determinato in conformità alle previsioni di cui all’allegato 23-01 del R.E.-C.D.U. che, come abbiamo già avuto modo di vedere, individua la percentuale – distinta per ciascun paese o aeroporto di provenienza e con previsione, in caso di provenienze non censite, di applicare la percentuale prevista per il paese o aeroporto più vicino - delle spese di trasporto aereo da “includere” nel valore imponibile.

⁶³ Da ciò consegue che, in linea di principio, la quota parte di spese di trasporto da dedurre dal valore di transazione è determinata in funzione della documentazione probatoria prodotta dalla parte e, solo in mancanza di questa e sempre a condizione che la parte stessa provi l’ammontare complessivo delle spese di trasporto sostenute, potrà farsi ricorso al criterio della “ripartizione proporzionale” previsto dall’articolo qui richiamato.

Di seguito, le diverse percentuali di ripartizione del nolo aereo previste dalla disposizione richiamata:

1	2
Paese di spedizione	Percentuali delle spese di trasporto aereo da comprendere nel valore in dogana
AMERICA	
Zona A Canada: Gander, Halifax, Moncton, Montreal, Ottawa, Quebec, Toronto Stati Uniti d'America: Akron, Albany, Atlanta, Baltimora, Boston, Buffalo, Charleston, Chicago, Cincinnati, Columbus, Detroit, Indianapolis, Jacksonville, Kansas City, Lexington, Louisville, Memphis, Milwaukee, Minneapolis, Nashville, New Orleans, New York, Philadelphia, Pittsburgh, St Louis, Washington DC. Groenlandia	70
Zona B Canada: Edmonton, Vancouver, Winnipeg Stati Uniti d'America: Albuquerque, Austin, Billings, Dallas, Denver, Houston, Las Vegas, Los Angeles, Miami, Oklahoma, Phoenix, Portland, Puerto Rico, Salt Lake City, San Francisco, Seattle America centrale: tutti i paesi America del Sud: tutti i paesi	78
Zona C Stati Uniti d'America: Anchorage, Fairbanks, Honolulu, Juneau	89
AFRICA	
Zona D Algeria, Egitto, Libia, Marocco, Tunisia	33
Zona E Benin, Burkina Faso, Camerun, Capo Verde, Ciad, Costa d'Avorio, Etiopia, Gambia, Ghana, Gibuti, Guinea, Guinea-Bissau, Liberia, Mali, Mauritania, Niger, Nigeria, Repubblica Centrafricana, Senegal, Sierra Leone, Sudan, Togo	50
Zona F Burundi, Congo, Gabon, Guinea equatoriale, Kenya, Repubblica democratica del Congo, Ruanda, Sant'Elena, São Tomé e Príncipe, Seychelles, Somalia, Tanzania, Uganda	61

Zona G Angola, Botswana, Comore, Lesotho, Madagascar, Malawi, Maurizio, Mozambico, Namibia, Repubblica sudafricana, Swaziland, Zambia, Zimbabwe	74
ASIA	
Zona H Armenia, Azerbaigian, Georgia, Giordania, Iran, Iraq, Israele, Kuwait, Libano, Siria	27
Zona I Arabia Saudita, Bahrein, Emirati arabi uniti, Mascate e Oman, Qatar, Yemen	43
Zona J Afghanistan, Bangladesh, Bhutan, India, Nepal, Pakistan	46
Zona K Russia: Novosibirsk, Omsk, Perm, Sverdlovsk Kazakistan, Kirghizistan, Tagikistan, Turkmenistan, Uzbekistan	57
Zona L Russia: Irkutsk, Kirensk, Krasnoyarsk Brunei, Cambogia, Cina, Filippine, Hong Kong, Indonesia, Laos, Macao, Malaysia, Maldive, Mongolia, Myanmar, Singapore, Sri Lanka, Taiwan, Thailandia, Vietnam	70
Zona M Russia: Khabarovsk, Vladivostok Giappone, Corea (Nord), Corea (Sud)	83
AUSTRALIA e OCEANIA	
Zona N Australia e Oceania: tutti i paesi	79
EUROPA	
Zona O Russia: Gorky, Samara, Mosca, Orel, Rostov, Volgograd, Voronej Islanda, Ucraina	30
Zona P Albania, Bielorussia, Bosnia-Erzegovina, Isole Færøer, Ex Repubblica iugoslava di Macedonia, Kosovo, Moldova, Montenegro, Norvegia, Serbia, Turchia	15
Zona Q Svizzera	5

La parte da “escludere” dal valore di transazione sarà pari alla differenza fra 100 e la quota indicata nell’allegato 23-01.

- ⇒ per quanto riguarda 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, nulla è stato immutato nemmeno sotto il profilo meramente testuale e, quindi, non si può che

fare integrale richiamo al contenuto della conclusione n. 4 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007);

- ⇒ 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 abbia forma scritta e, su richiesta, il compratore riesca a dimostrare che le merci sono state effettivamente vendute al prezzo dichiarato come prezzo effettivamente pagato o da pagare e che il tasso dell'interesse richiesto non è superiore al livello comunemente praticato per transazioni del genere nel paese dove è stato garantito il finanziamento nel momento di conclusione dell'accordo.**

Anche per tale casistica non vi sono innovazioni rispetto al previgente art. 33 del C.D.C. e, dunque, continua a trovare applicazione il commento n. 5 alla TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007)

- ⇒ le spese relative al diritto di riproduzione nella Comunità delle merci importate nonché (e qui l'importante novità rispetto alla previgente disciplina) i pagamenti effettuati dal compratore come contropartita del diritto di distribuzione o di rivendita delle merci importate qualora tali pagamenti non costituiscano una condizione per la vendita per l'esportazione verso l'Unione Europea delle merci acquistate (*vedi supra*, cap. 4);
- ⇒ i dazi all'importazione e le altre imposizioni da pagare nell'Unione a motivo dell'importazione o della vendita delle merci;
- ⇒ le commissioni di acquisto.

E' da osservare che il nuovo sistema normativo non riproduce la disposizione di cui all'abrogato art. 156 delle D.A.C. con la conseguenza che non potrà più essere scorporato dal valore di transazione l'imposta nazionale scontata nel Paese di esportazione ed oggetto di successiva restituzione o rimborso.

CAPITOLO 6

CASI PARTICOLARI INCIDENTI SULLA DETERMINAZIONE DEL VALORE IMPONIBILE.

6.a) *Lo sconto e le merci difettose.*

L'abrogato C.D.C. non disciplinava in modo puntuale la materia degli sconti e delle riduzioni di valore riconosciuti per le merci difettose e tali aspetti di dettaglio erano normati o dalle D.A.C. o, direttamente, dalla prassi applicativa comunitaria trasfusa nella TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007).

La disciplina specifica dello SCONTO⁶⁴ era, infatti, contenuta nell'art. 144 delle D.A.C. a mente del 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 potesse ridurre il valore imponibile, era necessario che lo sconto fosse riferito in modo univoco alle merci oggetto della specifica operazione doganale; così, ad esempio, l'esposizione, in sede di fattura di acquisto, di un “abbuono” relativo ad una partita di merce diversa da quella oggetto di sdoganamento non avrebbe avuto incidenza alcuna sulla determinazione valore imponibile della merce vincolata a regime anche se – ricorrendone le condizioni di legge – avrebbe potuto rilevare ai fini del rimborso o dello sgravio daziario ai sensi dell'art. 238 delle D.A.C..

In linea generale, era – come è a tutt'oggi - possibile distinguere tre differenti tipologie di sconti:

- a) quello applicato direttamente in fattura, mediante diffalco di un *quid* dal controvalore complessivo della merce e conseguente pagamento (in un momento anteriore rispetto alla presentazione della dichiarazione di importazione) di un importo inferiore rispetto a quest'ultimo valore.

⁶⁴ Da intendersi quale 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.

Ricorrendo tale ipotesi, lo sconto – in quanto *ictu oculi* già previsto nel contratto di vendita al momento della valutazione – era idoneo ad incidere (in diminuzione) sul valore imponibile⁶⁵;

- b) quello offerto all'acquirente, ma con pagamento del prezzo scontato non ancora effettuato al momento della presentazione della dichiarazione di importazione.

E' questo il caso delle spedizioni il cui controvalore non sia stato integralmente corrisposto all'atto dello sdoganamento (in pratica, si tratta della normalità dei casi che vengono in esame nella quotidiana pratica lavorativa): la rilevanza dello sconto ai fini della determinazione del valore imponibile era subordinata non solo (come ovvio) alla prova della sua esistenza, ma anche alla sua già possibile determinazione. In buona sostanza, lo sconto doveva essere già determinato sia nell'an sia nel quantum;

- c) quello non ancora offerto o non intervenuto al momento della presentazione della dichiarazione di importazione (in sostanza, si tratta delle offerte retroattive provenienti direttamente dal venditore).

Questa particolare tipologia non aveva alcun rilievo nella determinazione del valore imponibile, stante anche quanto previsto dalla TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007).

Particolarissima era la posizione – stante la prassi comunitaria – degli **SCONTI CONSEQUENTI AL PAGAMENTO ANTICIPATO DELLE MERCI** (il c.d. “sconto cassa”), in quanto:

- la merce importata era già stata pagata all'atto dello sdoganamento, lo sconto – in quanto incidente sul valore di transazione – doveva essere portato in riduzione di quest'ultimo per la determinazione del corretto valore imponibile⁶⁶;
- se il pagamento avveniva in un momento successivo rispetto allo sdoganamento, lo sconto poteva essere portato in riduzione dell'imponibile solo qualora si fosse trattato di uno sconto generalmente praticato nello specifico settore commerciale.

⁶⁵ 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.

⁶⁶ Questa ipotesi coincide perfettamente con quella già vista al precedente punto a) con l'unica differenza che qui, per così dire, il titolo giuridico in forza del quale viene operato lo sconto è *in re ipsa*, costituito proprio dal pagamento anticipato della merce

In caso, invece, di **MERCI DIFETTOSE**, trovava applicazione l'art. 145 delle 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.***”

Questa disposizione, modificata rispetto alla sua stesura originaria ad opera del regolamento (CEE) n. 444/2002, consentiva di prendere in considerazione il c.d. “carattere difettoso delle merci” (ossia i vizi da cui le stesse risultano affette), nella misura in cui avesse determinato un adeguamento del prezzo di vendita **ed a condizione che lo stesso fosse operato nel rispetto delle condizioni del contratto di vendita**⁶⁷: era quindi necessario che il contratto prevedesse in modo espresso la possibilità di adeguamento del prezzo, in carenza della quale – pertanto – lo sconto “successivo” non avrebbe avuto influenza alcuna sul valore imponibile.

⁶⁷ 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

L'*onus probandi* in relazione alla "difettosità" della merce era posto a carico dell'importatore il quale doveva dimostrare l'esistenza di tutte e tre condizioni richieste, ossia:

- che le merci fossero coperte da una garanzia relativa al carattere delle merci importate⁶⁸.

Per conseguenza, l'adeguamento successivo del prezzo concesso in relazione a merci riconosciute quali difettose ma non previsto da specifiche clausole di garanzia contenute nei contratti di vendita non poteva essere preso in considerazione ai fini della determinazione dell'imponibile e non poteva essere portato in riduzione del

⁶⁸ "L'art. 29, nn. 1 e 3, lett. a), del regolamento n. 2913/92, che istituisce un codice doganale comunitario, nonché l'art. 145, n. 2, del regolamento n. 2454/93, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 444/2002, devono essere interpretati nel senso che, qualora vizi delle merci rivelati dopo l'immissione in libera pratica di tali merci, ma relativamente ai quali è dimostrato che esistevano prima di essa, diano luogo, in virtù di un obbligo contrattuale di garanzia, a successivi rimborsi da parte del venditore costruttore a favore del compratore – rimborsi corrispondenti ai costi di riparazione fatturati dai distributori di quest'ultimo –, **siffatti rimborsi possono comportare una riduzione del valore di transazione delle dette merci e, di conseguenza, del loro valore in dogana, valore dichiarato sulla base del prezzo inizialmente convenuto tra il venditore costruttore e il compratore.**

Infatti, in primo luogo, se, dopo la data di importazione di una merce, come ad esempio un veicolo, risulta che essa era difettosa al momento della sua importazione, il suo valore economico reale è inferiore al valore di transazione dichiarato al momento della sua immissione in libera pratica. È vero che l'art. 29, nn. 1 e 3, del codice doganale non specifica le condizioni alle quali devono essere trattate le successive modifiche del valore di transazione, base di calcolo del valore in dogana, tuttavia il prezzo effettivamente pagato o da pagare è un dato che deve eventualmente formare oggetto di rettifiche qualora tale operazione sia necessaria per evitare di determinare un valore in dogana arbitrario o fittizio. Esso può, in particolare, subire una riduzione proporzionale alla diminuzione del valore commerciale delle merci a causa di un vizio nascosto presente prima della loro immissione in libera pratica e che ha originato successivi rimborsi in forza di un obbligo contrattuale di garanzia, comportando di conseguenza una successiva riduzione del valore in dogana delle dette merci.

In secondo luogo, l'art. 145, n. 2, del regolamento n. 2454/93, che, su questo punto, precisa una soluzione già indicata dall'art. 29 del codice doganale comunitario, definisce nello stesso senso le condizioni alle quali la modifica effettuata dal venditore in favore dell'acquirente del prezzo effettivamente pagato per le merci immesse in libera pratica può essere presa in considerazione per la determinazione del loro valore in dogana. Parimenti, i versamenti effettuati da un venditore, in forza di un accordo di garanzia, a favore di un compratore per indennizzarlo per i costi di riparazione fatturati dai suoi compratori costituiscono una «modifica» del prezzo effettivamente pagato o da pagare ai sensi della medesima disposizione" (CGCE, causa C-256-07, Mitsui & Co. Deutschland GmbH).

valore di transazione dichiarato né, tantomeno, dare luogo al rimborso (parziale) dei diritti di confine assolti al momento dell'importazione.

Sul punto, la TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007) chiariva che *“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”*;

- l'effettiva sussistenza dei difetti fin dal momento dell'immissione in libera pratica;
- che l'adeguamento del prezzo sia intervenuto entro il termine massimo di 12 mesi decorrenti dalla data di immissione in libera pratica (cfr. art. 145 delle D.A.C.).

Di fondamentale importanza era dunque il fatto che gli adeguamenti di prezzo avvenissero tramite 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, l'esistenza di una specifica clausola di sostituzione in garanzia del prodotto importato).

A seguito dell'entrata in vigore del nuovo codice doganale unionale, la disciplina degli **SCONTI** è ora contenuta nell'art. 130 del R.E.-C.D.U. che così recita:

- “1. *Ai fini della determinazione del valore in dogana ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 1, del codice, le riduzioni sono prese in considerazione se, al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana, il contratto di vendita prevede la loro applicazione e il loro importo.*
2. *Le riduzioni per pagamento anticipato sono prese in considerazione con riguardo alle merci il cui prezzo non sia stato effettivamente pagato al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana.*
3. *Le riduzioni derivanti dalle modifiche al contratto successive al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana non sono prese in considerazione”*

La novella, come si vede, è riproductiva dello “stato dell'arte” cui era già giunta la precedente disciplina con l'ausilio della prassi applicativa. In particolare:

- in linea generale, gli sconti possono essere portati in riduzione del valore ricorrendo la duplice condizione prevista dall'art. 130 § 1 cit., ossia la loro effettiva previsione

nel contratto di vendita concluso prima dell'accettazione della dichiarazione in doganale e, sempre in tale momento, l'esatta determinazione del loro *quantum*.

In buona sostanza, come già visto, deve trattarsi di sconti già previsti nell'an e ne quantum;

- per quanto riguarda le riduzioni per pagamento anticipato (il c.d. “sconto cassa”), l'art. 130 § 2 cit. ne sancisce la rilevanza in relazione alle merci “*il cui prezzo non sia stato effettivamente pagato al momento dell'accettazione della dichiarazione*” doganale ossia, in buona sintesi, a condizione che lo sconto venga operato in un momento antecedente rispetto al vincolo della merce a regime doganale.

Eventuali sconti concessi o riconosciuti successivamente – e che, secondo la disciplina previgente, potevano (giusta la prassi applicativa comunitaria) essere presi in considerazione se generalmente praticati nello specifico settore commerciale considerato – sono oggi del tutto ininfluenti sulla determinazione del valore imponibile non potendo essere più portati in deduzione del valore di transazione e, conseguentemente, non costituendo titolo per il rimborso o lo sgravio dei dazi già contabilizzati.

Ciò vale, però, nel solo caso in cui si tratti di sconti successivi e non originariamente previsti dagli accordi contrattuali fra le parti. L'art. 130 § 3 cit., infatti, statuendo che “*le riduzioni derivanti dalle modifiche al contratto successive al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana non sono prese in considerazione*” sembra chiaro nel fare ritenere l'incidenza sul valore imponibile degli sconti si applicati “a posteriori” ma in realtà già originariamente previsti dagli accordi contrattuali tra le parti⁶⁹.

Per quanto riguarda le MERCI DIFETTOSE la disciplina è ora contenuta nell'art. 132 del R.E.-C.D.U. che qui di seguito si riporta in raffronto al previgente art. 145 delle D.A.C.:

Art. 145 delle D.A.C.	Art. 132 delle R.E.-C.D.U.
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	

⁶⁹ E' questo il caso dei c.d. “sconti fedeltà”, ossia quelle particolari previsioni contrattuali in forza delle quali all'acquirente viene riconosciuto un ristorno collegato all'avvenuto superamento, nel corso di un ben determinato periodo di riferimento, di determinati quantitativi di merci acquistate.

<p>dei quantitativi dichiarati rispetto al quantitativo totale acquistato.</p> <p>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 <u>prima</u> della loro immissione in libera pratica.</p> <p>2. <u>Dopo l'immissione in libera pratica</u>, 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:</p> <p>a) che le merci erano difettose alla data di cui all'articolo 67 del codice;</p> <p>b) che il venditore ha effettuato la modifica in adempimento di un obbligo contrattuale di garanzia previsto dal contratto di vendita <u>concluso prima dell'immissione in libera pratica delle merci</u>;</p> <p>c) che la natura difettosa delle merci non è già stata presa in considerazione nel contratto di vendita.</p> <p>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 <u>entro dodici mesi dalla data di accettazione della dichiarazione di immissione in libera pratica delle merci.</u>"</p>	<p>1. Un adeguamento del prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci, effettuato dal venditore in favore dell'acquirente, può essere preso in considerazione per la determinazione del valore in dogana a norma dell'articolo 70, paragrafo 1, del codice se sono soddisfatte le seguenti condizioni:</p> <p>a) <u>le merci erano difettose al momento dell'accettazione della dichiarazione</u> in dogana per l'immissione in libera pratica;</p> <p>b) il venditore ha effettuato l'adeguamento per compensare il difetto <u>al fine di soddisfare una delle seguenti condizioni</u>:</p> <p>i) un obbligo contrattuale stipulato prima dell'accettazione della dichiarazione in dogana;</p> <p>ii) un obbligo legale applicabile alle merci;</p> <p>c) <u>l'adeguamento è effettuato entro un periodo di un anno</u> a decorrere dalla data di accettazione della dichiarazione in dogana.</p>
--	--

Anche in caso di "merci difettose" la novella non fa che riproporre la disciplina previgente continuando a richiedere il contemporaneo verificarsi di tre condizioni, la prova dell'esistenza delle quali è – come ovvio – a carico della parte:

1. in primo luogo, il difetto deve sussistere al momento del vincolo al regime di libera pratica ossia deve essere anteriore all'accettazione della relativa dichiarazione doganale;
2. in secondo luogo, l'adeguamento del prezzo deve essere effettuato o in base ad uno specifico obbligo contrattuale in essere fra le parti ed anteriore alla presentazione all'accettazione della dichiarazione doganale o in base ad uno specifico obbligo legale applicabile alle merci in questione (e, in tale ultimo caso non previsto nella

previgente disciplina, non viene richiesto che la previsione legislativa sia anteriore rispetto alla presentazione della dichiarazione doganale);

3. in terzo ed ultimo luogo, l'adeguamento deve essere effettuato (si badi bene: la norma parla di "effettuazione" non di "concessione" o "riconoscimento", con la conseguenza che entro il termine de quo deve essere operata anche la relativa regolazione finanziaria) entro il termine massimo di un anno dalla presentazione della dichiarazione di immissione in libera pratica.

CAPITOLO 7

I METODI SUSSIDIARI PER LA DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLE MERCİ IN DOGANA.

Talvolta, il valore imponibile della merce non può essere accertato applicando l'ordinario criterio basato sul valore di transazione e ciò o in quanto tale valore non esiste (come nel caso di trasferimenti infragruppo di merce a fronte dei quali non esiste alcuna specifica transazione finanziaria) ovvero esso non può essere preso in considerazione stante la presenza di collegamenti fra il soggetto acquirente e venditore⁷⁰ o perché sussistono le condizioni affinché la Dogana lo ritenga inattendibile⁷¹ (vedi oltre).

⁷⁰ *“Si deve altresì precisare che, se, conformemente all'articolo 29 del codice doganale, il valore in dogana delle merci importate è costituito, di regola, dal valore di transazione, i paragrafi 1, lettera d), e 2 del medesimo articolo mirano a garantire che il valore in dogana rifletta il valore economico reale delle merci importate e non sia arbitrario o fittizio (v., in tal senso, sentenze Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, EU:C:2009:167, punto 20, nonché Christodoulou e a., C-116/12, EU:C:2013:825, punti 39 e 40). A tal fine, le autorità doganali sono legittimate a verificare il prezzo indicato dal dichiarante e a non accettarlo se ritengono che esso sia stato influenzato dai legami esistenti tra le parti alla transazione (sentenza Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, punto 37)”* (CGCE – Sezione V – sentenza del 21/01/2016 – Causa C-430/14).

⁷¹ *“24 Dal punto 38 della sentenza del 12 dicembre 2013, Christodoulou e a. (C-116/12, EU:C:2013:825), risulta in particolare che, in virtù dell'articolo 29 del codice doganale, il valore in dogana delle merci importate è costituito dal loro valore di transazione, ossia dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione, fatte salve, però, rettifiche da effettuare conformemente agli articoli 32 e 33 di tale codice.*

25 Al riguardo, la Corte ha precisato che, se il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci costituisce, in linea generale, la base di calcolo del valore in dogana, tale prezzo è un dato che deve eventualmente essere oggetto di rettifiche qualora tale operazione sia necessaria per evitare di determinare un valore in dogana arbitrario o fittizio (v., in tal senso, sentenza del 12 dicembre 2013, Christodoulou e a., C-116/12, EU:C:2013:825, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).

26 Infatti, il valore di transazione deve riflettere il valore economico reale di una merce importata e tener conto di tutti gli elementi di tale merce che presentano un valore economico (sentenza del 12 dicembre 2013, Christodoulou e a. C-116/12, EU:C:2013:825, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).

*27 **Quando il valore in dogana non può, tuttavia, essere determinato, ai sensi dell'articolo 29 del codice doganale, mediante il valore di transazione delle merci importate, la valutazione doganale è effettuata conformemente alle disposizioni dell'articolo 30 di tale codice, applicando, in sequenza, i metodi previsti alle lettere da a) a d) del paragrafo 2 di quest'ultimo articolo** (sentenza del 12 dicembre 2013, Christodoulou e a. C-116/12, EU:C:2013:825, punto 41).*

28 Qualora non sia possibile determinare il valore in dogana delle merci importate neppure sulla base dell'articolo 30 del codice doganale, la valutazione in dogana è effettuata

conformemente alle disposizioni dell'articolo 31 di tale codice (sentenza del 12 dicembre 2013, *Christodoulou e a.* C-116/12, EU:C:2013:825, punto 42).

29 Di conseguenza, emerge tanto dal tenore degli articoli da 29 a 31 di detto codice quanto dall'ordine secondo cui i criteri di determinazione del valore in dogana devono essere applicati in forza di detti articoli che tali disposizioni sono legate tra loro da un nesso di sussidiarietà. Infatti, solo quando il valore in dogana non può essere determinato applicando una data disposizione si deve far riferimento alla disposizione immediatamente successiva secondo l'ordine stabilito (sentenza del 12 dicembre 2013, *Christodoulou e a.*, C-116/12, EU:C:2013:825, punto 43).

30 Dato che, ai fini della valutazione in dogana, è attribuita priorità al valore di transazione, conformemente all'articolo 29 del codice doganale, tale metodo di determinazione del valore in dogana è ritenuto essere il più adatto e il più frequentemente utilizzato (sentenza del 12 dicembre 2013, *Christodoulou e a.* C-116/12, EU:C:2013:825, punto 44).

31 Per quanto riguarda, da un lato, la questione di quali poteri dispongano le autorità doganali allorché una dichiarazione presentata dinanzi ad esse suscita dubbi, l'articolo 181 bis del regolamento di applicazione, prevede che, qualora abbiano fondati dubbi che il valore dichiarato delle merci importate rappresenti l'importo totale pagato o da pagare, le autorità doganali non sono tenute a determinare il valore doganale in base al metodo del valore di transazione. Esse possono, di conseguenza, respingere il prezzo dichiarato qualora tali dubbi persistano anche dopo una richiesta di ulteriori informazioni o complementi di documentazione e dopo aver fornito all'interessato una ragionevole possibilità di far valere il proprio punto di vista riguardo ai motivi sui quali sono fondati tali dubbi (v., in tal senso, sentenza del 28 febbraio 2008, *Carboni e derivati*, C-263/06, EU:C:2008:128, punto 52).

32 Dall'altro lato, la Corte ha già rilevato che, per quanto riguarda il valore che deve essere sostituito al valore di transazione, l'articolo 181 bis del regolamento di applicazione si limita ad enunciare che le autorità doganali «non sono tenute a determinare il valore in dogana (...) in base al metodo del valore di transazione», ma non precisa quale altro valore debba, in tal caso, essere sostituito al valore di transazione (sentenza del 28 febbraio 2008, *Carboni e derivati*, C-263/06, EU:C:2008:128, punto 55).

33 A tal fine, conformemente agli articoli 30 e 31 del codice doganale, qualora il valore in dogana delle merci importate non possa essere determinato ai sensi dell'articolo 29 di tale codice, esso deve essere stabilito ai sensi, in primo luogo, dell'articolo 30 e, in secondo luogo, dell'articolo 31 (v., in tal senso, sentenza del 28 febbraio 2008, *Carboni e derivati*, C-263/06, EU:C:2008:128, punto 56).

34 Inoltre, per quanto riguarda in particolare l'applicazione del medesimo articolo 30, dal punto 1 delle note relative all'articolo 30, paragrafo 2, lettere a) e b), del codice doganale, comprese nell'allegato 23 del regolamento di applicazione, deriva che l'autorità doganale si riferirà, ogni volta che sarà possibile, ad una vendita di merci identiche o simili effettuata allo stesso livello commerciale che si avvicina sensibilmente alla stessa quantità della vendita delle merci da valutare.

35 Ne deriva che le autorità doganali possono, per determinare il valore in dogana, non tenere conto del prezzo dichiarato delle merci importate e ricorrere ai metodi secondari di determinazione del valore in dogana delle merci importate, quali previsti agli articoli 30 e 31 del codice doganale, e, segnatamente, al prezzo di vendita di merci similari, qualora i loro dubbi sul valore di transazione delle merci persistano, anche dopo una richiesta di ulteriori

In tali ipotesi, l'ordinamento prevede il ricorso a sistemi di accertamento che prescindono dal valore di transazione dichiarato dalla parte; tali sistemi, in precedenza denominati "METODI ALTERNATIVI" (cfr. art. 30 del C.D.C.) e "METODI RESIDUALI" (cfr. art. 31 del C.D.C.) ed ora semplicemente "METODI SECONDARI" (cfr. art. 74 del C.D.U.), devono essere applicati **secondo un criterio rigorosamente gerarchico** e nel rispetto delle previsioni, anche di dettaglio, che andremo di seguito ad esaminare.

7.a) I metodi "alternativi": raffronto fra le disposizioni abrogate ed il Codice Doganale Unionale.

L'art. 30 del C.D.C. individuava i c.d. **METODI ALTERNATIVI**, ossia i criteri e le modalità operative (da applicare in ordine strettamente gerarchico con andamento decrescente) necessari per determinare l'imponibile in caso di impossibilità a ricorrere – per una delle anzidette ragioni – al criterio del valore di transazione.

La disposizione citata così recitava:

- “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

informazioni o complementi di documentazione e dopo aver fornito all'interessato una ragionevole possibilità di far valere il proprio punto di vista riguardo ai motivi sui quali sono fondati tali dubbi”

(CGCE – Sez. VI – sentenza del 16/06/2016, Causa C-291/15, Euro2004 Hungary Kft)

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."*

I METODI ALTERNATIVI erano volti a consentire la determinazione dell'imponibile della merce oggetto di vincolo a regime doganale partendo da valori non direttamente riferibili a questa ma, comunque, ad essa variamente collegati e ciò in funzione dell'identità tipologia della merce usata quale "metro di paragone" ovvero della sua semplice similarità o in funzione di altri elementi che adesso esamineremo.

Caratteristica centrale per l'applicazione dei metodi alternativi era la loro rigorosa gerarchizzazione "esterna" ed "interna", nel senso che l'Amministrazione Doganale avrebbe potuto farne legittimo uso:

- ⇒ anzitutto, nel solo caso in cui fosse impossibile fare ricorso al criterio del valore di transazione di cui all'art. 29 del C.D.C. ("gerarchia esterna");
- ⇒ inoltre, mediante applicazione pedissequa della "scaletta" stabilita dal regolamento comunitario ("gerarchia interna"⁷²) e dunque facendo ricorso in primo luogo al METODO DEL VALORE DI TRANSAZIONE DI MERCI IDENTICHE per poi passare, in caso di impossibilità, al METODO VALORE DI TRANSAZIONE DI MERCI SIMILARI, quindi al METODO DEL VALORE FONDATA SUL PREZZO UNITARIO e, in ultimo, al METODO DEL VALORE CALCOLATO.

⁷² "Quando il valore in dogana non può, tuttavia, essere determinato, ai sensi dell'articolo 29 del codice doganale, mediante il valore di transazione delle merci importate, la valutazione doganale è effettuata conformemente alle disposizioni dell'articolo 30 di tale codice, applicando, in sequenza, i metodi previsti alle lettere da a) a d) del paragrafo 2 di quest'ultimo articolo" (CGCE – Sentenza del 12/12/2013 – Causa C-116/12, Christodoulou).

I metodi alternativi erano i seguenti:

- a) il “**METODO DEL 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.

L’art. 142 § 1 lett. c) delle D.A.C. chiariva cosa dovesse intendersi per “merci identiche”, definendole come “*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 potesse avere effettiva “identità merceologica” dal punto di vista doganale era necessario che le due merci fossero uguali dal punto di vista:

- ⇒ della loro origine geografica;
- ⇒ delle loro caratteristiche fisiche;
- ⇒ della loro qualità, intesa sia senso merceologico sia in senso commerciale;
- ⇒ della loro rinomanza, intesa quale notorietà commerciale del prodotto stesso.

La presenza di eventuali differenze di scarso rilievo non suscettibili *ex se* ad incidere sugli aspetti sopra descritti non era idonea ad inficiare 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 delle D.A.C. chiariva 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”, era necessario (cfr. art. 150 § 1 delle D.A.C.) prendere a riferimento unicamente merci vendute:

- ⇒ in quantitativi sostanzialmente equivalenti⁷³;

⁷³ La disposizione, per quanto concerne i quantitativi oggetto di commercializzazione e probabilmente proprio a cagione del fatto che il legislatore si era accorto della sua sostanziale inapplicabilità se così non fosse stato sancito, non richiedeva la loro totale uguaglianza (circostanza di difficile verifica), ma la loro sostanziale equivalenza, nozione – questa – ben diversa e che, pur necessitando di una certa motivazione da parte

⇒ allo stesso livello commerciale⁷⁴;

rispetto a quelle oggetto di valutazione.

Il riferimento all'identità delle merci usate quale *tertium comparationis* non era inficiato dal fatto che queste fossero oggetto di commercializzate in quantitativi non sostanzialmente equivalenti o in livelli commerciali differenti, essendo possibile apportare, al loro valore, "opportune correzioni" che tengano conto delle differenze conseguenti a tale diversità, e ciò anche qualora tali correzioni avessero determinato una variazione in aumento o in diminuzione del valore delle "merci identiche" così individuate.

Tra le correzioni di cui era necessario tenere conto, tipizzate dal legislatore erano quelle relative le spese di trasporto, di assicurazione, 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 reg. cit.).

Sul punto il settimo punto dell'allegato 23 delle D.A.C. così recitava:

*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;

dell'Amministrazione Doganale, lasciava a quest'ultima ampi margini di manovra in ordine all'individuazione di una spedizione di "merci identiche" a cui fare riferimento quale *tertium comparationis* per determinare l'imponibile della merce oggetto di sdoganamento.

⁷⁴ Per quanto concerne l'identità del livello commerciale, il riferimento - pur importante - non era comunque particolarmente stringente per l'Amministrazione posto che il secondo periodo del medesimo art. 150 § 1 statuiva 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*".

- 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, le “merci identiche” a cui la Dogana doveva fare riferimento avrebbero dovuto essere quelle fabbricate dal medesimo produttore delle merci oggetto di valutazione; vista però la difficoltà del verificarsi di tale condizione, l’art. 150 § 4 delle D.A.C. consentiva che il ricorso al metodo alternativo in parola fosse basato, ma solo in via di subordinate, anche sul valore sì di “merci identiche”, ma prodotte da altri soggetti

Applicando le disposizioni sopra esaminate, l’Amministrazione avrebbe anche potuto non individuare - quale *terium comparationis* - con certezza una sola partita di “merci identiche”, ma una serie di operazioni tutte ugualmente papabili a poter assurgere ad elemento valutativo di comparazione: in tale ipotesi, il legislatore stesso disponeva l’applicazione di un principio di evidente favore per il contribuente, imponendo di “prendere in considerazione il valore più basso” fra quelli così individuati;

- b) il “**METODO DEL 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, la nozione di “merci similari” era esplicitata dall’art. 142 § 1 lett. d) delle D.A.C., che le definiva come “*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”*”.

Non era quindi necessario che le merci fossero identiche, essendo sufficiente la loro similarità che, ad ogni buon conto, pur non dovendo coprire ogni aspetto funzionale, doveva avere quantomeno ad oggetto:

- ⇒ la funzione del bene, e dunque il suo scopo e l'esigenza che mira a soddisfare;
- ⇒ 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 previsto per le “merci identiche” (vedi supra) – non era considerata elemento idoneo ad incidere in senso negativo sul giudizio di similarità essendo uno degli elementi da dover essere valutati nell'ambito di tale giudizio.

Anche in questo caso, per individuare l'operazione avente ad oggetto “merci similari” era necessario (cfr. art. 151 § 1 delle D.A.C.) prendere a riferimento merci vendute allo stesso livello commerciale ed in quantitativi sostanzialmente corrispondenti⁷⁵ a quelle valutande.

Con disposizione praticamente identica rispetto a quella vista in precedenza, l'art. 151 § 1 secondo periodo cit. – considerata la difficoltà di rinvenire la presenza di merci aventi le caratteristiche sopra descritte – prevedeva 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 non era impedito dal fatto che queste venissero commercializzate in quantitativi non sostanzialmente corrispondenti o in un altro livello commerciale, potendo l'Amministrazione Doganale apportare “opportune correzioni”⁷⁶ al valore di queste in modo da tenere debito conto di tali diversità; poco importa se da tali “correzioni” fosse risultata una variazione o una diminuzione del valore delle “merci similari” così individuate.

⁷⁵ 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.

⁷⁶ Tra cui, ex art. 150 § 2 reg. cit., quelle inerenti le spese di trasporto, di assicurazione, di movimentazione e carico conseguenti alle diverse modalità con cui le merci oggetto di valutazione e le “similari” sono state trasportate fino al territorio della U.E..

Sul punto, l'allegato 23 delle D.A.C. prevedeva:

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:*

- 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.*

6. *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.*

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...*

Anche qui, in linea di principio l'Amministrazione era tenuta a prendere in considerazione in primo luogo le "merci similari" fabbricate dallo stesso soggetto produttore della partita di merce oggetto di valutazione, essendo però consentita la possibilità di fare riferimento a "merci similari" prodotte da altri soggetti qualora non fosse stato possibile individuare precedenti spedizioni dotate degli elementi di "similarità" sopra descritti (cfr. art. 150 § 4 delle D.A.C.).

Nel caso in cui l'Amministrazione avesse individuato due o più partite di "merci similari" da poter utilizzare quale *tertium comparationis*, avrebbe dovuto preso "in considerazione il valore più basso" fra quelli così individuati.

- c) il “**METODO FONDATA SUL PREZZO UNITARIO**”, corrispondente al prezzo a cui sono vendute nella Comunità, a persone non collegate ai venditori, le merci importate (ovvero merci identiche o similari) nel quantitativo complessivo maggiore.

Il terzo dei “metodi alternativi” previsti dall’art. 30 del C.D.C. era chiamato “DEL PREZZO UNITARIO”, normato in modo dettagliato dall’art. 152 delle D.A.C. al cui interno, ed in particolare al § 1 a-bis), si trovavano disposizioni di fondamentale importanza per quanto concerne l’importazione di talune tipologie di prodotti agricoli non trasformati elencati dall’allora vigente allegato 26 al medesimo regolamento⁷⁷.

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 similari, veniva fatto riferimento al prezzo di vendita **sul territorio comunitario** di tali merci, da “rettificare” (di solito in diminuzione) al fine di renderlo il più possibile comparabile con quello delle merci di estera provenienza oggetto di ricerca.

Nello specifico, se le merci oggetto di importazione ovvero merci considerate ad esse identiche o similari ai sensi dell’art. 142 cit. **erano vendute “tali quali” all’interno dell’Unione Europea**, il valore in Dogana delle merci valutande doveva essere fondato sul prezzo unitario al quale queste o quelle ad esse identiche o similari oggetto di importazione erano vendute a soggetti non collegati, nel quantitativo complessivo maggiore⁷⁸, al momento o pressappoco al momento dell’importazione delle merci oggetto di valutazione, previa effettuazione di alcuna “deduzioni”.

In buona sintesi, per determinare l’imponibile delle merci valutande doveva farsi riferimento al prezzo unitario al quale le medesime erano cedute nel territorio comunitario o al quale venivano vendute, sempre nel territorio comunitario, merci identiche o similari 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 delle D.A.C..

Prendere in considerazione soltanto tale valore, però, non sarebbe stato corretto sia la notevole differenza fra i costi di produzione comunitari e quelli registrati nei Paesi

⁷⁷ Vedi il successivo paragrafo 7.d) del presente manuale.

terzi di cui le merci da valutare sono originarie sia il fatto che, all'atto della commercializzazione nella U.E., il valore delle merci in questione è sicuramente "gonfiato" non solo dal margine di profitto del rivenditore ma dagli oneri fiscali conseguenti alla loro previa immissione in libera pratica.

Per questo motivo, l'art. 152 § 1 lett. a) reg. cit. prevedeva che da tale valore fossero obbligatoriamente 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 gli "utili e spese generali", al sedicesimo punto dell'allegato 23 reg. cit. era previsto che tale espressione dovesse essere interpretata quale una endiadi: in particolare, la cifra portata in deduzione dall'Amministrazione avrebbe dovuto essere determinata sulle base delle informazioni fornite dal dichiarante⁷⁹, se le cifre da questi fornite fossero risultate compatibili con quelle normalmente corrispondenti alle vendite di merci importate aventi la medesima natura o della stessa specie nel paese di importazione.

Se le cifre comunicate dal dichiarante non erano compatibili con queste ultime, l'importo da considerare per gli utili e le spese generali avrebbe potuto essere determinato dall'Amministrazione sulla base di informazioni pertinenti, diverse da quelle fornite direttamente dal dichiarante o da altri a suo nome;

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

⁷⁸ Intendendosi per tale, ai sensi dell'art. 152 § 4, "il prezzo al quale viene venduto il maggior numero di unità a a persone non legale alle persone da cui acquistano le merci in questione al primo livello commerciale successivo all'importazione al quale si effettuano le vendite".

⁷⁹ In relazione al concetto di "informazioni fornite dal dichiarante" queste sono – a parere di chi scrive – costituite non solo da quelle dal medesimo fornite all'Autorità Doganale a seguito di una sua specifica richiesta in tal senso, ma anche dalle altre informazioni da questi comunque fornite all'Amministrazione Finanziaria ed 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

Qualora non fosse stato possibile individuare il prezzo di vendita delle merci oggetto di importazione o di merci identiche o similari nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento dell'importazione, ai sensi dell'art. 152 § 1 lett. b) reg. cit. il valore in dogana avrebbe dovuto essere determinato facendo riferimento alla *“data più ravvicinata⁸⁰ 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 o merci ad esse identiche o similari **non fossero vendute “tal quali” all'interno dell'Unione Europea**, il valore in dogana, **a richiesta dell'importatore**, avrebbe dovuto essere basato sul prezzo unitario di rivendita, 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 reg. 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 non vendute “tal quali” in quanto fatte oggetto, prima della loro commercializzazione, di operazioni di lavorazione o trasformazione, il ricorso a tale criterio alternativo era possibile nel solo caso in cui:

⇒ **le merci avessero mantenuto, nonostante la lavorazione o trasformazione, la loro identità, salvo il caso in cui il valore aggiunto derivante dalla lavorazione o dalla trasformazione stessa potesse essere determinato con precisione e senza eccessive difficoltà** (cfr. allegato 23 al D.A.C.). In tale ipotesi, le detrazioni operate per tenere conto del valore aggiunto conseguente a tali attività dovevano basarsi su dati oggettivi e quantificabili relativi al costo delle lavorazioni effettuate nel territorio comunitario;

In caso contrario, proprio la presenza di una simile difformità avrebbe impedito in radice il giudizio di identità o similarità necessario ai fini della comparazione.

⇒ **e, inoltre, fosse lo stesso importatore a richiederlo.**

In mancanza di una di tali condizioni, pertanto, l'Amministrazione non avrebbe potuto farvi ricorso dovendo, se del caso, ricorrere al quarto metodo alternativo di cui in seguito si dirà, ossia quello del “valore calcolato”;

⁸⁰ 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”*.

d) l'ultimo dei sistemi alternativi previsti dal legislatore del 1992 era il “**METODO DEL VALORE CALCOLATO**” in forza del quale l'imponibile era da considerare corrispondente alla somma di tre distinti elementi:

- ⇒ il costo o il valore delle materie e delle operazioni di fabbricazione, utilizzate per produrre le merci importate⁸¹;
- ⇒ un ammontare rappresentante gli utili e le spese generali⁸², uguale a quello che comportano generalmente le vendite di merci della stessa qualità o della stessa specie di quelle da valutare, fabbricate da produttori del paese di origine per l'esportazione a destinazione della Comunità;
- ⇒ il costo o il valore delle spese di trasporto e assicurazione delle merci importate e delle spese di carico e movimentazione connesse al loro trasporto nel territorio della U.E..

Questo “metodo alternativo” – quarto ed ultimo di quelli previsti dal C.D.C. – differisce dai 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 valutate o di merci a queste identiche o similari, **ma 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.**

Gli elementi di costo da prendere in considerazione per tale rideterminazione erano quelli – e solo quelli – previsti dall'art. 30 § 2 lett. d).

La disciplina di dettaglio era contenuta nell'art. 153 D.A.C., il cui § 1, dando dimostrazione di evidente pragmatismo, sanciva 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*

⁸¹ 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”, ai sensi dell'art. 153 § 2 esso comprendeva:

- 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.

⁸² Per quanto concerne, invece, le “spese generali”, queste dovevano essere considerate 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.

accesso a tali documenti, per determinare tale valore” anche se era 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”.

Il limite posto all’Autorità Dogane era relativo al divieto di richiedere o imporre oneri ad un soggetto non residente nell’Unione Europea, ma nulla vietava 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.

L’applicazione in ordine gerarchico dei metodi alternativi era prescritta *claris verbis* dall’art. 30 c. 1 del C.D.C. per il quale “*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 disposizione non era ugualmente vincolante per l’Amministrazione ed il contribuente in quanto quest’ultimo, qualora la prima avesse deciso di fare ricorso al “METODO DEL PREZZO UNITARIO”, poteva esercitare il suo diritto potestativo di 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 previsti⁸³.

Ma, è bene sottolinearlo, tale facoltà era riconosciuta nel solo caso in cui l’Amministrazione avesse deciso di fondare la determinazione del valore in funzione del “METODO DEL PREZZO UNITARIO”; al contrario, il contribuente non aveva alcun diritto ad ottenere l’applicazione del “METODO DEL VALORE CALCOLATO” nel caso in cui l’Amministrazione avesse fatto ricorso al “METODO DEL VALORE DI TRANSAZIONE DI MERCI IDENTICHE” (ex lett. a) o di “METODO DEL VALORE DI TRANSAZIONE DI MERCI SIMILARI” (ex lett. b).

Ugualmente viziati sarebbero stati gli atti dell’Amministrazione in caso di applicazione di un metodo alternativo gerarchicamente subordinato non motivando le ragioni per le quali non sia stato possibile fare ricorso al metodo gerarchicamente

⁸³ Si trattava di una facoltà riconosciuta unicamente all’importatore e – invero – più che una facoltà si trattava di un diritto potestativo, con la conseguenza che l’Amministrazione non avrebbe potuto negarne l’applicazione pena la radicale invalidità degli atti erariali emessi

sovraordinato o, ancor peggio, quando – nonostante la motivazione – il ricorso a tali criteri fosse comunque possibile⁸⁴.

L'art. 30 del C.D.C. è stato sostituito, dal 1 maggio 2016, dall'art. 74 § e 2 del C.D.U. (rubricato "METODI SECONDARI DI DETERMINAZIONE DEL VALORE IN DOGANA") 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 simili, 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 simili 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

⁸⁴ 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 simili" 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 quali evento certo – "merci simili" sono sicuramente individuabili fra le importazioni effettuate nel nostro Paese nel medesimo periodo di tempo.

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).*

...omissis..."

Si apprezza immediatamente che il § 1 dell'art. 74 altro non è se non la trasposizione, praticamente letterale, del precedente art. 30 § 1 del C.D.C. del quale, pertanto, conferma la portata precettiva.

Anche sotto l'egida del nuovo C.D.U., i "METODI SECONDARI DI DETERMINAZIONE DEL VALORE IN DOGANA" possono essere applicati solo secondo un criterio rigorosamente gerarchico. Tale vincolo continua ad essere *in toto* operante per la sola Amministrazione Doganale in quanto il contribuente – se questa intende ricorrere al "METODO DEL PREZZO UNITARIO" – può richiedere, esercitando un suo diritto potestativo, l'applicazione in suo luogo del "METODO DEL PREZZO UNITARIO"⁸⁵.

I metodi secondari previsti dal nuovo art. 74 del C.D.U. sono gli stessi di cui al previgente art. 30 del C.D.C., ossia:

a) il "METODO DEL VALORE DI TRANSAZIONE DI MERCI IDENTICHE", vendute per l'esportazione a destinazione dell'Unione ed esportate nello stesso momento (o pressappoco nello stesso momento) delle merci da valutare.

L'art. 1 § 1 n. 4 del R.E.-C.D.U. descrive le "merci identiche" come quelle "**prodotte nello stesso paese e uguali sotto tutti gli aspetti, ivi comprese le caratteristiche fisiche, la qualità e la rinomanza. Differenze di presentazione di scarso rilievo non impediscono di considerare identiche le merci altrimenti conformi alla presente definizione**": la definizione è identica a quella contenuta nell'abrogato art. 142 § 1 lett. c) delle D.A.C..

Perché si possa avere "identità merceologica" ai fini della valutazione è necessario che le due merci siano uguali dal punto di vista:

⇒ della loro origine geografica;

⁸⁵ Come già accadeva sotto il C.D.C., tale facoltà è operativa nel solo caso in cui l'Amministrazione abbia deciso di fondare la determinazione del valore in funzione del "METODO DEL PREZZO 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 ricorso al "METODO DEL VALORE DI TRANSAZIONE DI MERCI IDENTICHE" (ex 74 § 2 lett. a del C.D.U.) o di "METODO DEL VALORE DI TRANSAZIONE DI MERCI SIMILARI" (ex 74 § 2 lett. b del C.D.U.).

- ⇒ delle loro caratteristiche fisiche;
- ⇒ della loro qualità, intesa sia senso merceologico sia in senso commerciale;
- ⇒ della loro rinomanza, da intendersi quale notorietà commerciale del prodotto stesso.

restando invece prive di rilevanza eventuali differenze di scarso rilievo non idonee *ex se* ad incidere sugli aspetti sopra descritti.

Per quanto concerne l'aspetto della qualità – e, specie per i prodotti di moda, quello della rinomanza – l'art. 141 § 4 del C.D.U.⁸⁶ 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”*.

Per individuare le “merci identiche”, ai sensi dell'art. 141 § 1 del C.D.U.⁸⁷ si devono prendere a riferimento quelle **vendute allo stesso livello commerciale ed in quantitativi sostanzialmente equivalenti**⁸⁸ rispetto a quelle oggetto di valutazione.

Se ciò non è possibile, l'art. 141 § 1 c. 2 del R.E.-C.D.U. dispone che *“il valore in dogana è determinato sulla base del valore di transazione di merci identiche ... vendute ad un altro livello commerciale o in quantitativi diversi. Tale valore di transazione dovrebbe essere corretto per tenere conto delle differenze imputabili al livello commerciale /o ai quantitativi”*⁸⁹.

La nuova disciplina non riproduce più l'inciso *“independentemente dal fatto che le correzioni provochino un aumento o una diminuzione del valore”* con la conseguenza

⁸⁶ Riproduttivo del precedente art. 142 § 2 delle D.A.C..

⁸⁷ Riproduttivo del precedente art. 150 § 1 delle D.A.C..

⁸⁸ Per quanto concerne i quantitativi oggetto di commercializzazione, il legislatore non richiede la loro totale uguaglianza fra le merci da valutare e le merci usate quale *tertium comparationis* (circostanza, come evidente, di difficilissima verifica), ma bensì la loro sostanziale equivalenza, nozione che lascia ampio margine di manovra all'Amministrazione Doganale in ordine all'individuazione di una spedizione di “merci identiche” a cui fare riferimento nel procedimento valutativo.

⁸⁹ Il riferimento all'identità delle merci usate quale *tertium comparationis* non è inficiato dal fatto che queste siano commercializzate in quantitativi non sostanzialmente equivalenti o in livelli commerciali differenti, poiché – in tale caso - l'Amministrazione può apportare al valore così individuato le “opportune correzioni” che tengano conto delle differenze conseguenti a tale “diversità”.

che si potrebbe essere portati a ritenere che le “correzioni” di cui si tratta possano prese in considerazione solo nel caso in cui siano pro contribuente. In realtà, nulla autorizza a giungere a tale conclusione: il silenzio serbato dal legislatore non è in sé indicativo di un bel nulla con la conseguenza che le variazioni derivanti dagli elementi correttivi richiamati dovranno essere prese in considerazione anche se sfavorevoli al contribuente.

In particolare, l'Amministrazione deve tenere conto delle differenze significative nelle spese fra le merci valutande e quelle identiche utilizzate quale *tertium comparationis* **che derivano dalle diverse distanze o dai mezzi di trasporto utilizzati** (cfr. art. 141 § 2 del C.D.U.⁹⁰).

In linea mero principio, le “merci identiche” che l'Amministrazione deve individuare sono quelle fabbricate dal medesimo produttore delle merci valutande; qualora non ne vengano trovate, ai sensi dell'art. 141 § 5 del C.D.U.⁹¹ l'Amministrazione è autorizzata a ricorrere al metodo secondario di cui si tratta basandolo sul valore rilevato all'atto dell'importazione di merci sì identiche, ma prodotte da altri soggetti.

Applicando le disposizioni sopra citate, l'Amministrazione potrebbe individuare non una sola partita di “merci identiche”, ma una serie di operazioni tutte rispondenti ai requisiti necessari per potere essere considerate quali *tertium comparationis* nel procedimento valutativo delle merci oggetto di esame. In tale caso, l'art. 141 § 3 del C.D.U. dispone che “*se si riscontra più di un valore di transazione per merci identiche ... per determinare il valore in dogana delle merci importate si fa riferimento al più basso di questi valori*”;

- b) il “**METODO DEL 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.

L'art. 1 § 1 n. 14 del R.E.-C.D.U. descrive le “merci similari” come quelle “*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 tra gli elementi da prendere in considerazione per stabilire se determinate merci siano similari*”: anche in questo caso, la definizione è analoga a quella contenuta nell'abrogato art. 142 § 1 lett. d) delle D.A.C..

⁹⁰ Riproduttivo dell'art. 150 § 2 delle D.A.C..

⁹¹ Già art. 150 § 4 delle D.A.C..

Come in precedenza, la novella non richiede che le merci da valutare e quelle utilizzate quale termine di paragone siano del tutto identiche, essendo sufficiente la loro “similarità” che, non dovendo estendersi ad ogni aspetto funzionale, deve avere quantomeno ad oggetto:

- ⇒ le caratteristiche e la materia di cui sono composte;
- ⇒ la loro funzione, e dunque il loro scopo e l’esigenza che mirano a soddisfare, essendone addirittura richiesta la “intercambiabilità” sul piano commerciale.

La qualità commerciale e merceologica, la rinomanza e la presenza di marchi di fabbrica o di commercio continuano a non essere considerate elementi idonei ad incidere in senso negativo sul giudizio di similarità assurgendo piuttosto al ruolo di dati cui tener conto nell’elaborazione di tale giudizio.

Per la corretta individuazione del valore di “merci simili” è necessario (cfr. art. 141 § 1 del R.E.-C.D.U.⁹²) prendere a riferimento merci vendute allo stesso livello commerciale ed in quantitativi sostanzialmente equivalenti⁹³ a quelle valutande. Vista l’oggettiva difficoltà di rinvenire la presenza di merci aventi le caratteristiche sopra descritte, il secondo periodo del medesimo articolo prevede che *“qualora non si possano identificare vendite di questo tipo, il valore in dogana è determinato sulla base del valore di transazione di merci ... simili vendute a un altro livello commerciale o in quantitativi diversi. Tale valore di transazione dovrebbe essere corretto per tener conto delle differenze imputabili al livello commerciale e/o ai quantitativi”*⁹⁴.

In ogni caso, l’Amministrazione deve considerare prioritariamente le “merci simili” fabbricate dallo stesso produttore, essendo consentito fare ricorrere alle merci fabbricate da altri soggetti solo qualora non sia possibile individuare precedenti spedizioni dotate degli elementi di “similarità” sopra descritti (cfr. art. 141 § 5 del R.E.-C.D.U.⁹⁵).

⁹² Già art. 151 § 1 delle D.A.C.

⁹³ E’ da osservare che, a differenza del legislatore del 1993, quello del 2015 richiede la “sostanziale equivalenza” sia in caso di ricorso al metodo del valore di transazione di merci identiche sia in caso di ricorso al metodo del valore di transazione di merci simili. In precedenza, lo si ricorderà, il giudizio di equivalenza era richiesto solo nel primo di tali casi essendo invece richiesto, per il secondo, il mero giudizio di corrispondenza dei quantitativi commercializzati e del loro livello commerciale.

⁹⁴ Il riferimento alla similarità delle merci usate quale *tertium comparationis* non è dunque inficiato dal fatto che queste siano commercializzate in quantitativi non sostanzialmente corrispondenti o in un altro livello commerciale, essendo possibile per l’Amministrazione Doganale apportare le correzioni necessarie per tenere conto di tali differenze.

⁹⁵ In precedenza, art. 150 § 4 delle D.A.C..

Nel caso in cui siano individuate due o più partite di “merci similari” da poter utilizzare quale *tertium comparationis*, deve essere presa in considerazione quella avente il valore inferiore fra quelli così individuati;

- c) il “**METODO DEDUTTIVO**”, corrispondente al prezzo a cui sono vendute nella U.E., a persone non collegate ai venditori, le merci importate (ovvero merci identiche o similari) nel quantitativo complessivo maggiore.

Il terzo dei “metodi secondari” è ora rubricato quale “METODO DEDUTTIVO”⁹⁶ e corrisponde a quello che, nell’abrogato C.D.C., era conosciuto come “METODO DEL PREZZO UNITARIO”.

La disciplina di dettaglio è contenuta nell’art. 142 del R.E.-C.D.U. che – esattamente come il precedente art. 152 delle D.A.C. – contiene al suo interno una normativa specifica per quanto concerne i prodotti agricoli trasformati elencati ora nell’legato 23-02 del medesimo regolamento (UE)⁹⁷.

Se le merci oggetto di importazione o merci considerate ad esse identiche o similari **sono vendute “nello stato in cui sono importate”⁹⁸ all’interno dell’U.E.**, il valore delle merci valutande deve essere fondato sul prezzo unitario al quale queste o quelle ad esse identiche o similari sono vendute a soggetti non collegati, nel quantitativo complessivo maggiore⁹⁹, al momento o pressappoco al momento dell’importazione delle merci oggetto di valutazione, previa effettuazione di alcune “deduzioni”.

Quindi, per determinare il valore imponibile delle merci da valutare si deve fare riferimento al prezzo unitario al quale le medesime sono vendute nel territorio comunitario o al quale sono vendute, nel medesimo territorio, merci identiche o similari previamente importate:

- ⇒ al momento o pressappoco al momento dell’importazione delle merci oggetto di valutazione;

⁹⁶ La 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 similari, si fa riferimento al prezzo di vendita **sul territorio comunitario** di tali merci identiche o similari; valore da “rettificare” (di solito in diminuzione) successivamente alla sua individuazione al fine di renderlo il più possibile comparabile con quello delle merci valutande

⁹⁷ Vedi il successivo paragrafo 7.c) del presente manuale.

⁹⁸ Nozione, questa, che corrisponde al “tal quali” previsto dal previgente art. 151 delle D.A.C..

⁹⁹ Intendendosi per tale, ai sensi dell’art. 152 § 4, “il prezzo al quale viene venduto il maggior numero di unità a a persone non legale alle persone da cui acquistano le merci in questione al primo livello commerciale successivo all’importazione al quale si effettuano le vendite”.

⇒ a persone non legate ai sensi dell'art. 134 del R.E.-C.D.U..

Rispetto alla precedente formulazione regolamentare, è sparito il riferimento al “quantitativo complessivo maggiore” con la conseguenza che l'Amministrazione può ora del tutto prescindere da tale vincolo.

Prendere in considerazione soltanto tale valore, però, non sarebbe stato corretto in data la notevole differenza sia di costi di produzione comunitari e di quelli registrati nei Paesi terzi di cui le merci da valutare sono originarie sia del fatto che, all'atto della commercializzazione nella U.E., il valore delle merci in questione è sicuramente “gonfiato” non solo dal margine di profitto del rivenditore ma anche dagli oneri fiscali conseguenti alla loro previa immissione in libera pratica.

Per tale ragione, l'art. 142 § 5 reg. cit. prevede che da tale valore siano sempre dedotti i seguenti elementi:

- ⇒ le commissioni generalmente pagate o di cui è stato convenuto il pagamento o il ricarico generalmente praticato per utili e per spese generali (compresi i costi di commercializzazione diretti ed indiretti delle merci in questione) in rapporto alle vendite nella U.E. di merci importate della stessa natura o della stessa specie che rientrano in un gruppo o una gamma di merci prodotte da un settore industriale specifico;
- ⇒ 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 non sia possibile individuare il prezzo di vendita delle merci valutate o di merci a queste identiche o simili nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento dell'importazione, ai sensi dell'art. 142 § 2 reg. cit. il valore si determina facendo riferimento alla data più prossima rispetto all'operazione di importazione “*e comunque entro 90 giorni dalla loro importazione*”.

Nel caso in cui, invece, le merci oggetto di importazione o quelle ad esse identiche o simili non siano vendute “nello stato in cui sono importate” all'interno dell'Unione Europea, il valore in dogana, a richiesta dell'importatore, viene determinato in funzione del prezzo unitario di rivendita, dopo la lavorazione o trasformazione successiva, 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. 142 § 3 reg. cit.)¹⁰⁰;

d) l'ultimo dei sistemi secondari è il “**METODO DEL VALORE CALCOLATO**” in forza del quale il valore imponibile della merce in dogana si determina in misura corrispondente alla somma dei seguenti tre elementi:

⇒ il costo o del valore delle materie e delle operazioni di fabbricazione o altre, utilizzate per produrre le merci importate.

Il costo o il valore dei materiali e delle lavorazioni comprende (cfr. art. 143 § 2 del R.E.-C.D.U.):

- il costo dei container considerati, ai fini doganali, come formanti un tutt'uno con la merce, ed il costo dell'imballaggio comprensivo della manodopera e dei materiali¹⁰¹;
- il costo, imputato nella proporzione adeguata, di ogni prodotto o servizio di cui all'articolo 71 § 1 lettera b) del C.D.U.¹⁰² fornito direttamente o indirettamente, dall'acquirente, per essere impiegato nella produzione delle merci oggetto della valutazione”;

¹⁰⁰ Come accadeva nella vigenza del C.D.C., a differenza del caso delle merci rivendute “nello stato in cui sono importate”, in cui il ricorso del criterio del “METODO DEDUTTIVO” è sempre ammissibile, in caso di merci di importazione o ad esse identiche o similari rivendute solo dopo essere state fatte oggetto di operazioni di lavorazione o trasformazione, il ricorso a tale criterio alternativo è possibile se è l'importatore a richiederlo.

L'attuale disciplina non fa più riferimento (come i precedenza avveniva ad opera dell'allegato 23 al D.A.C.) al fatto che le merci abbiano mantenuto, a seguito della loro lavorazione o trasformazione, la loro identità “salvo il caso in cui il valore aggiunto derivante dalla trasformazione o dalla lavorazione possa essere determinato con precisione e senza eccessive difficoltà”.

¹⁰¹ Ossia il “costo degli elementi indicati all'articolo 71, paragrafo 1, lettera a), punti ii) e iii), del codice”.

¹⁰² “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
- 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”

- tutti i costi inerenti la creazione, lo sviluppo ed il miglioramento considerevole dei beni, ivi quelli inerenti utensili, matrici, stampi e oggetti simili utilizzati per la produzione delle merci importate¹⁰³ nonché le materie consumate durante la produzione delle merci importate (cfr. art. 143 § 3 reg cit.);
- ⇒ di un importo rappresentante gli utili e le spese generali¹⁰⁴, 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;
- ⇒ del costo o del valore degli elementi di cui all'articolo 71, paragrafo 1, lettera e) del C.D.U., ossia le seguenti spese, fino al punto di introduzione delle merci nel territorio doganale dell'Unione:
- le spese di trasporto e di assicurazione delle merci importate;
 - le spese di carico e movimentazione connesse al trasporto delle merci importate.

Questo “metodo alternativo” – quarto ed ultimo di quelli previsti dal C.D.U. – differisce nettamente dai precedenti in quanto non è basato né sul valore di transazione di merci identiche o simili rispetto a quelle valutate né sul valore unitario conseguente alla rivendita sul territorio comunitario di queste ultime o di altre merci a queste identiche o simili, **ma – bensì – sulla ricerca di un valore “ricostruito” sulla base delle voci di costo necessarie per la produzione della specifica merce.**

Riprendendo quanto già contenuto nell'art. 153 § 1 delle D.A.C., l'art. 143 § 1 del R.E.-C.D.U. prevede che *“le autorità doganali non possono richiedere o imporre a una persona non stabilita nel territorio doganale dell'Unione di presentare documenti contabili o altra documentazione giustificativa per esaminarli, né di darle accesso a tali documenti, per determinare il valore in dogana”*. Tale limite è riferito al solo divieto di richiedere o imporre oneri ad un soggetto non residente nell'Unione Europea, ma non si estende al soggetto residente nel territorio unionale.

¹⁰³ Ovviamente non già considerati ai sensi dell'art. 143 § 2 reg. cit..

¹⁰⁴ Ai sensi di quanto previsto dall'art. 143 § 4 del R.E.-C.D.U., nelle “spese generali” sono essere compresi i costi diretti e indiretti di produzione e di commercializzazione delle merci per l'esportazione non compresi nel precedente punto

7.b) I metodi “residuali” previsti dal diritto doganale: raffronto fra le disposizioni precedenti ed attuali. Qualcosa a metà fra richiamo normativo alla fonte pattizia internazionale e norma in bianco.

Era talvolta possibile – anche se in casi invero molto rari e di difficile verificaione – che il ricorso ai “METODI ALTERNATIVI” previsti dall’art. 30 non fosse praticabile; in tali ipotesi, soccorreva l’art. 31 del C.D.C. a mente 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 prevedeva quindi, in questi casi, il ricorso a qualunque tipo di sistema di determinazione del valore alla duplice condizione (positiva) che:

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

In ogni caso, il sistema di determinazione del valore adottato non si doveva basare sul prezzo di vendita nella Comunità di merci ivi prodotte¹⁰⁵, su di un sistema che preveda l'obbligatoria accettazione fra due o più possibili valori di quello maggiore¹⁰⁶, 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) reg. cit., 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 valori che abbiano comunque i caratteri dell'arbitrarietà e della fittizietà.

Il nono punto dell'Allegato 23 delle D.A.C. conteneva disposizioni interpretative utili a comprendere le modalità applicazione dei "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.*

¹⁰⁵ 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.

¹⁰⁶ In quanto in contrasto con le disposizioni comunitarie in materia e, soprattutto, quelle – che vedremo meglio nel prosieguo – di cui agli artt. 150 e 151 del C.D.C..

L'art. 31 cit. è stato sostituito dall'art. 74 § 3 del C.D.U., a mente del quale:

“...omissis...”

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.”*

Questo sistema viene ora denominato “**METODO DEL FALL BACK**” e trova disciplina di punto nell'art. 144 del R.E.-C.D.U. che – di fatto – lo struttura in modo del tutto analogo rispetto a quanto in precedenza visto.

Anche ora, infatti, il metodo si basa sull'applicazione, “nella maggior misura possibile” e comunque con una “ragionevole approssimazione”, di uno dei criteri sussidiari in precedenza meglio esaminati (cfr. art. 144 § 1 reg. cit.) a condizione che quello utilizzato sia comunque compatibile con i principi e le disposizioni previste dall'articolo VII¹⁰⁷ del G.A.T.T. e dell'accordo inerente l'applicazione di tale articolo VII.

¹⁰⁷ Di seguito il testo in inglese dell'art. VII del G.A.T.T.:

- “1. *If the customs value of the imported goods cannot be determined under the provisions of Articles 1 through 6, inclusive, the customs value shall be determined using reasonable means consistent with the principles and general provisions of this Agreement and of Article VII of GATT 1994 and on the basis of data available in the country of importation.*
2. *No customs value shall be determined under the provisions of this Article on the basis of:*
 - (a) *the selling price in the country of importation of goods produced in such country;*
 - (b) *a system which provides for the acceptance for customs purposes of the higher of two alternative values;*
 - (c) *the price of goods on the domestic market of the country of exportation;*
 - (d) *the cost of production other than computed values which have been determined for identical or similar goods in accordance with the provisions of Article 6;*
 - (e) *the price of the goods for export to a country other than the country of importation;*
 - (f) *minimum customs values; or*
 - (g) *arbitrary or fictitious values.*
3. *If the importer so requests, the importer shall be informed in writing of the customs value determined under the provisions of this Article and the method used to determine such value”.*

Qualora non sia possibile l'utilizzo di tale metodo, l'Amministrazione può far ricorso ad ogni altro sistema o metodo purché appropriato ma, in ogni caso, questo non potrà essere determinato su uno dei seguenti elementi:

- a) il prezzo di vendita, all'interno del territorio doganale dell'Unione, di merci prodotte nel territorio doganale dell'Unione;
- b) un sistema in base al quale il più elevato dei due valori possibili è utilizzato per la determinazione del valore in dogana;
- c) il prezzo di merci sul mercato interno del paese di esportazione;
- d) il costo di produzione, diverso dai valori calcolati che sono stati determinati per merci identiche o simili a norma dell'articolo 74, paragrafo 2, lettera d), del codice;
- e) i prezzi all'esportazione verso un paese terzo;
- f) i valori in dogana minimi;
- g) valori arbitrari o fittizi.

7.c) *Un caso particolare: la determinazione del “prezzo unitario” previsto per alcuni prodotti agricoli non trasformati.*

Nella vigenza del precedente Codice Doganale, l'art. 152 § 1 lett a-bis) delle D.A.C. – introdotto ad opera del regolamento (CEE) n. 215/1996 – disciplinava in modo *sui generis* le modalità di determinazione dell'imponibile **di talune merci deperibili** specificamente – ed esaurivamente – indicate nell'Allegato 26 dello stesso regolamento. Si trattava, 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 aurantiifolia</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. recitava:

*“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 era univoca nel chiarire che l'applicazione di questo metodo di determinazione del valore imponibile non fosse di per sé obbligatoria, come evidenziato dall'utilizzo delle parole "può essere direttamente determinato" presenti nell'*incipit* della disposizione richiamata. Il *telos* della norma era 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 (coincidente con il termine della campagna di produzione) – che è stata prevista 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 del C.D.C.¹⁰⁸ ma **sulla base del valore di riferimento (il c.d. "PREZZO UNITARIO") individuato dall'Unione Europea in esito ad una procedura il cui iter era dettagliatamente descritto dall'art. 152 cit..**

Sul punto, la TAXUD/3405/2004 rev. 6 del 14/10/2005 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.

Dunque, 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) delle D.A.C. non era di applicazione generale per tutte le tipologie di ortofrutticoli indicati nell'Allegato 26 ma **"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".

¹⁰⁸ Cosa che, fra l'altro, lo costringerebbe a richiedere l'autorizzazione alla presentazione della "dichiarazione incompleta" non essendo ancora sicuro del valore di transazione definitivo

Per l'applicazione della disposizione *de qua* era infatti previsto l'obbligo per gli Stati membri di comunicare alla Commissione, con cadenza bisettimanale (ed in particolare entro le ore 12.00 di ciascun lunedì), i "prezzi unitari" rilevati sul proprio territorio¹⁰⁹ – 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.

I prezzi unitari così comunicati venivano elaborati dalla Commissione la quale li divulgava tramite la TARIC; tale divulgazione costituiva *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, le comunicazione non fosse avvenuta l'importatore non avrebbe potuto fare altro che ricorrere al sistema del valore di transazione o lasciare che la Dogana applicasse uno dei criteri alternativi di cui all'art. 30 del C.D.C. o, se previsto e possibile, fare ricorso al "valore forfetario" come determinato ai sensi del regolamento (UE) della Commissione n. 543/2011 (*vedi oltre*).

A seguito dell'entrata in vigore del C.D.U., la materia trova ora disciplina nell'art. 142 § 6 del R.E.-C.D.U. il cui testo esaminiamo qui di seguito in raffronto alla disposizione abrogata:

Art. 152 § 1 delle D.A.C.	Art. 142 § 6 del R.E.-C.D.U.
<p><i>a-bis) Il valore in dogana di <u>talune merci deperibili importate in conto consegna può essere direttamente determinato</u> 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></p> <p><i>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 forfetari per le spese di cui alla lettera a), punto ii). Tali importi vengono comunicati alla Commissione.</i></p> <p><i>ii) il prezzo unitario può essere usato per</i></p>	<p><i>6. Il valore in dogana di <u>talune merci deperibili importate in conto consegna di cui all'articolo 23-02 può essere direttamente determinato a norma dell'articolo 74, paragrafo 2, lettera c), del codice</u>. 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. Tali prezzi unitari possono essere usati per determinare il valore in dogana delle merci importate per periodi di 14 giorni. Ciascun periodo decorre da un venerdì. I prezzi unitari vengono calcolati e comunicati nel modo seguente:</i></p> <p><i>a) previa deduzione degli elementi di cui al paragrafo 5, gli Stati membri comunicano alla Commissione il prezzo unitario di 100 kg netti per ciascuna categoria di merci. Gli Stati membri possono fissare importi forfetari per le spese di cui al paragrafo 5,</i></p>

¹⁰⁹ Tali prezzi dovevano essere comunicati già depurati degli elementi indicati nel § 1 lett. a) dell'art. 152 cit. anche se era previsto che tale deduzione potesse essere "forfetizzata" onde rendere più agevole il calcolo del prezzo da comunicare.

<p>determinare il valore in dogana delle merci importate per periodi di quattordici giorni, decorrenti da un venerdì.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>Le merci di cui al primo comma della presente lettera a) bis sono riportate nell'allegato 26".</p>	<p>lettera b). Tali importi vengono comunicati alla Commissione.</p> <p>b) il periodo di riferimento per la determinazione dei prezzi unitari è il periodo di 14 giorni che termina il giovedì precedente la settimana in cui si devono stabilire i nuovi prezzi unitari.</p> <p>c) gli Stati membri comunicano alla Commissione i prezzi unitari in euro entro le ore 12.00 del lunedì della settimana in cui questi devono essere divulgati dalla Commissione stessa. Se tale giorno è festivo, la comunicazione si effettua l'ultimo giorno lavorativo precedente. <u>I prezzi unitari si applicano soltanto se la Commissione provvede a divulgare tale comunicazione.</u></p>
---	--

Ad eccezione di alcune modifiche puramente lessicali e di “struttura” sintattica, **la disciplina è rimasta identica** e quindi non si può fare altro che richiamare le considerazioni appena sopra svolte.

L'elencazione dei prodotti agricoli cui tale disciplina è applicabile è ora contenuta nell'Allegato 23-02 del R.E.-C.D.U. che così recita:

ELENCO DELLE MERCI DI CUI ALL'ARTICOLO 142, PARAGRAFO 6

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
0714 20 10	Patate dolci, fresche, intere, destinate al consumo umano	1.1. -31.12
0804 30 00 90	Ananas — diversi da quelli essiccati	1.1. -31.12
0804 40 00 10	Avocadi — freschi	1.1. -31.12
0805 10 20	Arance dolci, fresche	1.6 - 30.11
0805 20 10 05	Clementine — fresche	1.3 - 31.10
0805 20 30 05	Monreal e satsuma — freschi	1.3 - 31.10
0805 20 50 07 0805 20 50 37	Mandarini e wilkings — freschi	1.3 - 31.10
0805 20 70 05 0805 20 90 05 0805 20 90 09	Tangerini e altri — freschi	1.3 - 31.10
0805 40 00 11 0805 40 00 31	Pompelmi e pomeli, freschi: — bianchi	1.1 -31.12
0805 40 00 19 0805 40 00 39	Pompelmi e pomeli, freschi: — rosei	1.1 -31.12
0805 50 90 11 0805 50 90 19	Limette (<i>Citrus aurantifolia</i> , <i>Citrus latifolia</i>) — fresche	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 50	Amarillo, Cuپر, Honey Dew (compresi Cantalene), Onteniente, Piel de Sapo (compresi Verde Liso), Rochet, Tendral, Futuro	1.1 - 31.12
0807 19 00 90	Altri meloni	1.1 - 31.12
0808 30 90 10	Pere Nashi (<i>Pyrus pyrifolia</i>), Ya (<i>Pyrus bretschneideri</i>)	1.5 - 30.6
0808 30 90 90	Pere — altre	1.5 - 30.6
0809 10 00	Albicocche	1.1 - 31.5 1.8 - 31.12
0809 30 10	Pesche noci	1.1 - 10.6 1.10 - 31.12
0809 30 90	Pesche	1.1 - 10.6 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

Rispetto alla precedente elencazione il SISTEMA DEL PREZZO UNITARIO:

- ⇒ non è più applicabile alle merci di cui alle voci doganali 0807.1900.30, 0807.1900.91, 0807.1900.99, 0808.2050.10 e 0808.2050.90;
- ⇒ può ora essere applicabile alle importazioni delle merci di cui alle voci doganali 0805.4000.31 “POMPELMI E POMELI - POMELI FRESCHI -- BIANCHI”, 0805.4000.39 “POMPELMI E POMELI - POMELI FRESCHI -- ROSEI”, 0808.3090.10 “MELE, PERE E COTOGNE, FRESCHЕ – PERE -- ALTRE --- DELLA VARIETÀ NASHI (PYRUS PYRRIFOLIA), YA (PYRUS BRESCHIEDERI)” e 0808.309090 “MELE, PERE E COTOGNE, FRESCHЕ – PERE – ALTRE --- ALTRE”;
- ⇒ non è più applicato a tutte le merci ex voce S.A. 0714.20 ma solo a quelle di cui alla voce di nomenclatura 0714.2010 “PATATE DOLCI, FRESCHЕ, INTERE, DESTINATE AL CONSUMO UMANO”.

7.d) I “prezzi forfetari” dei prodotti agricoli: l’applicazione del regolamento (UE) del Parlamento e del Consiglio n. 1308/2013 e del regolamento di esecuzione (UE) della Commissione n. 543/2011.

Sempre in relazione ai prodotti agricoli, grande importanza rivestono il regolamento (CE) n. 1234/2007 del Consiglio ed il regolamento di esecuzione (UE) n. 543/2011 della Commissione, recanti disposizioni in materia di organizzazione comune dei mercati agricoli oltre a disposizioni specifiche per talune particolari tipologie di prodotti agricoli.

Il regolamento (CE) n. 1234/2007 è stato sostituito dal più recente regolamento (UE) n. 1308/2013 del Parlamento e del Consiglio Europeo il quale, però, non ripropone l'art. 135 del precedente in forza del quale ai prodotti indicati nell'art. 1 dello stesso “*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.

In realtà, la mancata riproposizione della disposizione citata non desta preoccupazioni poiché a tali categorie di prodotti si applicano le ordinarie aliquote daziarie e le ordinarie modalità di determinazione del valore imponibile in dogana.

Specifica disciplina era prevista dall'art. 136 del regolamento (CE) n. 1234/2007 per l'importazione di talune particolari tipologie di cereali, in forza del quale:

- “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, veniva in considerazione l'art. 137 del regolamento (CE) n. 1234/2007, 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 erano 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 prevedeva un prezzo in entrata fisso nella misura di € 65,00 per tonnellata di prodotto.

Gli artt. 136, 137, 138, 139 e 140 cit. sono stati abrogati e sostituiti dall'art. 180 del regolamento (UE) n. 1308/2013 a mente del quale

“La Commissione adotta atti di esecuzione che stabiliscono le misure intese a rispettare gli obblighi previsti da accordi internazionali conclusi a norma del TFUE o da qualsiasi altro atto pertinente adottato a norma dell'articolo 43, paragrafo 2, o dell'articolo 207 TFUE o a norma della tariffa doganale comune per quanto riguarda il calcolo dei dazi di importazione dei prodotti agricoli. Tali atti di esecuzione sono adottati secondo la procedura di esame di cui all'articolo 229, paragrafo 2”.

Di grande importanza è l'art. 140-bis del regolamento (CE) n. 1234/2007, rubricato “regime del prezzo di entrata per gli ortofruttili freschi e trasformati”, ora trasfuso nell'art. 181 del regolamento (CE) n. 1308/2013. Di seguito, i due testi a confronto:

Art. 140-bis del regolamento (CE) del Consiglio n. 1234/2007	Art. 181 del regolamento (CE) del Parlamento e del Consiglio Europeo n. 1308/2013
<p>1. <u>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.</u></p> <p>Tuttavia, la Commissione può adottare disposizioni specifiche per la verifica del prezzo di entrata di prodotti importati essenzialmente a fini di trasformazione.</p> <p>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</p>	<p>1. Ai fini dell'applicazione del dazio previsto dalla tariffa doganale comune per i prodotti dei settori degli ortofruttili, degli ortofruttili trasformati e per i succhi di uve e i mosti di uve, il prezzo di entrata di una partita è pari al suo valore in dogana calcolato in virtù del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio (e del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione).</p> <p>2. Al fine di garantire l'efficienza del sistema, <u>alla Commissione è conferito il potere di adottare atti delegati conformemente all'articolo 227, per disporre che la veridicità del prezzo di entrata dichiarato di una partita sia verificata mediante un valore all'importazione forfettario</u> e in quali condizioni la costituzione di una cauzione è obbligatoria.</p> <p>3 La Commissione adotta atti di esecuzione che stabiliscono le regole per il calcolo del valore all'importazione forfettario di cui al paragrafo 2. Tali atti di esecuzione sono adottati secondo la procedura di esame di cui all'articolo 229, paragrafo 2.</p>

Ad oggi, non è stato ancora stato emanato il nuovo regolamento delegato previsto dall'art. 181 § 2 citato e, quindi, continua a vigere il regolamento (UE) n. 543/2011 il quale:

- ⇒ all'art. 133, statuisce che le disposizioni in esso contenute al 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) determinano le disposizioni di applicazione dell'art. 140-bis del regolamento (CE) n. 1234/2007 cit., ora art. 181 del regolamento (UE) n. 1308/2013;
- ⇒ all'art. 137 chiarisce che alle merci elencate nell'allegato XVI (sia nella Parte A che nella Parte B di esso) si applicano le disposizioni di cui all'art. 181 § 1 del regolamento (UE) n. 1308/2013.

Ai fini dell'applicazione di tali disposizione, **per i soli prodotti indicati nell'allegato XVI – parte A del regolamento (UE) della Commissione 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	Mandarini, compresi i tangerini ed i mandarini satsuma	1° novembre – fine febbraio
ex 0805 20 50	(o satsuma); wilkings e ibridi simili di agrumi	
ex 0805 20 70		
ex 0805 20 90		
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	Pesche, comprese le pesche noci	11 giugno – 30 settembre
ex 0809 30 90		
ex 0809 40 05	Prugne	11 giugno – 30 settembre

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

gli Stati membri comunicano 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 mercati¹¹⁰.

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 qualora i quantitativi totali, sempre distinti per ciascuna origine, siano inferiore ad 1 tonnellata.

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 o una determinata origine, non sia in vigore alcun valore forfetario all'importazione, si applica la media dei valori forfettari in vigore. (cfr. § 3).

Per i prodotti in relazione ai quali viene fissato un valore forfetario all'importazione, non trova applicazione il SISTEMA DEL PREZZO UNITARIO di cui agli artt. 74 § 2 lett. c) del C.D.U.¹¹¹ ed all'art. 142 § 6¹¹² ed allegato 23-02 del R.E.-C.D.U., il quale, in tale caso, resta sostituito dal detto valore forfetario (cfr. § 2).

I valori forfettari così determinati si applicano fino alla loro successiva modifica; in ogni caso, 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 tale ipotesi, se non è attualmente in vigore alcun valore forfetario, trova applicazione il valore forfetario pari all'ultima media di valori forfettari in importazione ad esso riferibile (cfr. § 4).

¹¹⁰ 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.

¹¹¹ Già art. 30 c. 2 lett. c) del C.D.C.

¹¹² Già art. 152 § 2 lett. 1-bis delle D.A.C..

In deroga a quanto previsto dal già citato art. 136 § 1 del regolamento (UE) n. 543/2011, qualora non sia stato possibile calcolare un valore forfetario all'importazione, a partire dal primo giorno dei periodi di applicazione indicati nell'allegato XVI – Parte A non si applica alcun valore forfetario all'importazione e, pertanto, trova applicazione il SISTEMA DEL PREZZO UNITARIO di cui alle fonti sopra richiamate.

Ai sensi di quanto previsto dall'art. 137 § 2 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 valore di transazione dei prodotti come definito ai sensi dell'art. 70 del C.D.U.¹¹³.

In tale caso, se tale valore supera di oltre l'8% il valore forfetario applicabile al prodotto al momento della presentazione della dichiarazione doganale di immissione in libera pratica, l'importatore deve prestare una 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.

Di seguito, un esempio concreto di come si atteggia la determinazione del valore forfetario e della relativa fiscalità in relazione alla voce doganale 0702.0000.07 "POMODORI CILIEGIA":

Nomenclatura	Taric	Descrizione
07020000	07	Pomodori "ciliegia" (A149) (P1001) (N1701)
Importazione		
Dazio paesi terzi (ERGA OMNES): Prezzo di entrata		Regolamento: 4R.1754/15 Note: PB001
Contingente tariffario non preferenziale (ERGA OMNES): Prezzo di entrata Numero d'ordine: 090094		Regolamento: 4R.0973/06 Note: PB001
valore forfetario (ERGA OMNES): 150,6 EURO/100 kg		Regolamento: 4C.0141/16

Se il prezzo import e' maggiore o uguale a	Azione	Importo
52,6 EURO/100 kg	Applicare l'importo	14,4
51,5 EURO/100 kg	Applicare l'importo	14,4+ 1,1 EURO/100 kg
50,5 EURO/100 kg	Applicare l'importo	14,4+ 2,1 EURO/100 kg
49,4 EURO/100 kg	Applicare l'importo	14,4+ 3,2 EURO/100 kg
48,4 EURO/100 kg	Applicare l'importo	14,4+ 4,2 EURO/100 kg
0 EURO/100 kg	Applicare l'importo	14,4+ 29,8 EURO/100 kg

In alternativa alla prestazione di una garanzia, l'importatore può chiedere la contabilizzazione immediata e definitiva dei dazi cui possono essere soggette le merci anziché procedere alla prestazione della cauzione;

¹¹³ Già art. 29 del C.D.C.

⇒ il valore in Dogana, calcolato conformemente all'art. 74 § 2 lett. c) del C.D.U.¹¹⁴ 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 metodo, deve 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 la fiscalità è – per tali prodotti – inversamente proporzionale al valore al quale vengono dichiarati, l'art. 137 § 5 del regolamento (UE) n. 543/2011 dispone che **l'importatore deve 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 importazione, l'effettività del valore dichiarato**; ovviamente, tale circostanza può essere dimostrata solo fornendo la prova che la merce è stata smerciata a condizioni tali da confermare i prezzi dichiarati.

Nel caso in cui la prova non sia fornita o non sia fornita nel termine sopradetto¹¹⁵, l'importatore perde la cauzione prestata che viene così incamerata dalla Dogana.

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) della Commissione n. 543/2011, ossia:

¹¹⁴ Già art. 30 c. 2 lett. c) del C.D.C.

¹¹⁵ Salva la facoltà per l'Amministrazione Doganale di concedere una proroga di massimo tre mesi, su richiesta motivata della parte, del termine quadrimestrale appena visto (cfr. art. 137 § 6 reg. cit.).

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 § 1 prevede solo l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 181 § 1 del regolamento (UE) n. 1308/2013 in forza del quale "Ai fini dell'applicazione del dazio previsto dalla tariffa doganale comune per i prodotti dei settori degli ortofrutticoli, degli ortofrutticoli trasformati e per i succhi di uve e i mosti di uve, il prezzo di entrata di una partita è pari al suo valore in dogana calcolato in virtù del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio e del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione".

A parte la necessità di aggiornare i riferimenti normativi, per tali categorie di ortaggi non trovano applicazione le particolari disposizioni in materia di valore forfetario sopra esaminate ma si applica direttamente l'allegato I al regolamento (CEE) n. 2658/1987, ossia le disposizioni generali in materia di nomenclatura tariffaria e tariffa doganale comune. Per tali merci, l'importo del dazio varia in ragione del valore di transazione dichiarato ma, a differenza del caso precedente, si tratta di una imposizione fiscale definitiva (ossia un vero e proprio PREZZO DI ENTRATA) e non di un valore forfetario. Di seguito, un esempio concreto di come si attegga l'imposizione fiscale in relazione al valore dichiarato in relazione alla voce doganale 0707.0005.10 "CETRIOLI PICCOLI DI LUNGHEZZA NON SUPERIORE A 15 CM":

Nomenclatura	Taric	Descrizione
07070005	10	Cetrioli piccoli di lunghezza non superiore a 15 cm (A148) (PN001)
Importazione		
Dazio non preferenziale a motivo della destinazione particolare (ERGA OMNES) : Certificato. Prezzo di entrata.		Regolamento: 4R.1754/15. Note: EU001 PB001

Prezzo di entrata		
Se il prezzo import e' maggiore o uguale a	Azione	Importo
48.1 EURO/100 kg	Applicare l'importo	16
47.1 EURO/100 kg	Applicare l'importo	16
46.2 EURO/100 kg	Applicare l'importo	16
45.2 EURO/100 kg	Applicare l'importo	16
44.3 EURO/100 kg	Applicare l'importo	16
35 EURO/100 kg	Applicare l'importo	16
34.3 EURO/100 kg	Applicare l'importo	16+ 7 EURO/100 kg
33.6 EURO/100 kg	Applicare l'importo	16+ 1.4 EURO/100 kg
32.9 EURO/100 kg	Applicare l'importo	16+ 2.1 EURO/100 kg
32.2 EURO/100 kg	Applicare l'importo	16+ 2.8 EURO/100 kg
0 EURO/100 kg	Applicare l'importo	16+ 37.8 EURO/100 kg

CAPITOLO 8

IL POTERE RICONOSCIUTO ALL'AMMINISTRAZIONE DOGANALE DI PRESCINDERE DAL VALORE DI TRANSAZIONE: L'ACCERTAMENTO INDUTTIVO.

Un attento esame dell'andamento delle importazioni di prodotti (non solo tessili o dell'industria del pronto moda, ma anche apparecchiature industriali, prodotti elettrici, chimici e mobili) 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 della loro importazione sia talvolta inferiore rispetto a quanto ritenuto possibile e normale in funzione dei costi di produzione nel Paese di provenienza, costi fra i quali rientrano anche quelli inerenti le materie prime sopraddette.

Anzi, in non pochi casi è stato accertato come il valore di transazione risultante dalla documentazione commerciale prodotta in allegato alle dichiarazioni di importazione fosse inferiore al costo "crudo" della sola materia prima principale utilizzata per la fabbricazione dei medesimi prodotti vincolati al regime doganale considerato.

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 intere parti della catena commerciale/logistica ma anche dei soggetti esportatori, basata principalmente sulla produzione di documentazione commerciale parzialmente o integralmente falsificata.

Un simile fenomeno 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) 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 unicamente nei riguardi di alcuni Stati ossia 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 quindi un istituto di applicazione generale 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;

- in secondo luogo, richiede un notevole impegno di energie e 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 spazi¹¹⁶, 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 rendersi di fatto incapiente nei confronti del Fisco.

Forse 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 voluta principalmente dagli Stati Uniti) 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 nelle D.A.C. 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 al di fuori dei casi espressamente previsti dall'art. 29 del C.D.C. e di individuare il valore imponibile delle merci facendo riferimento ad uno dei "metodi alternativi" previsti dall'art. 30 del medesimo regolamento¹¹⁷.

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,

¹¹⁶ 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

¹¹⁷ Si deve a tale proposito significare come, contrariamente a quanto affermato nelle difese di praticamente tutti i contribuenti nei cui confronti è stata applicata la procedura di cui all'art. 181-bis D.A.C., la presenza di tale disposizione non si pone in alcun contrasto con il C.D.C. 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).

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.

A seguito dell'abrogazione del C.D.C. e delle D.A.C., la previsione di cui all'originario art. 181-bis citato è stata trasfusa nell'art. 140 del R.E.-C.D.U..

Vediamo, al fine di poterne meglio apprezzare gli elementi di similitudine e difformità, le due citate disposizioni a confronto:

Art. 181-bis delle D.A.C.	Art. 140 del R.E.-C.D.U.
<p>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 dubbi che il valore dichiarato rappresenti l'importo totale pagato o da pagare ai sensi dell'articolo 29 del codice doganale.</p> <p>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</p>	<p>1. Nei casi in cui le autorità doganali abbiano fondati dubbi sul fatto che il valore di transazione dichiarato rappresenti l'importo totale pagato o da pagare di cui all'art. 70 paragrafo 1 del codice, esse possono chiedere al dichiarante di fornire informazioni supplementari.</p> <p>2. Se i dubbi non sono dissipati, le autorità doganali possono decidere che il valore delle merci non può essere determinato a norma dell'articolo 70 paragrafo 1 del codice.</p>

Per comprendere appieno l'importanza della norma, è necessario operare anzitutto un esame § 1 dell'originario art. 181-bis del C.D.C. e del medesimo comma dell'art. 140 del R.E.-C.D.U.: tali disposizioni individuano in modo sostanzialmente analogo, anche dal punto di vista lessicale, i presupposti normativi richiesti per il legittimo esercizio, da parte dell'ufficio doganale, del potere di disattendere il valore di transazione dichiarato e rideterminare così, secondo metodi alternativi (o "metodi secondari", secondo la dicitura ora prevista dall'art. 74 del C.D.U.), il valore imponibile.

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 del C.D.C. o dell'art. 70 del C.D.U.

Il legislatore comunitario, sia quello odierno sia quello del 1994, non richiama in alcun modo i concetti di "inadeguatezza" o di "insufficienza" del valore di transazione, limitandosi semplicemente a richiedere la sussistenza di "fondati dubbi" in ordine al fatto che questo costituisca l'importo complessivamente pagato o da pagare per la specifica operazione commerciale.

Da ciò deriva che se è vero che gli uffici doganali 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 altresì vero che i "fondati dubbi" possono derivare da ben altre considerazioni quali, ad esempio, l'indicazione di un valore 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 del C.D.C. disponeva 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'art. 140 § 1 del R.E.-C.D.U. riproduce tale disposizione in modo sostanzialmente simile prevedendo che l'Autorità Doganale possa "*chiedere al dichiarante di fornire informazioni supplementari*",

L'interpretazione sistematica di tali disposizioni – sia quella abrogata sia quella oggi in vigore - rende evidente che i **“fondati dubbi” di cui si tratta devono preesistere alla (eventuale) richiesta di informazioni complementari** e possono discendere da ogni informazione in possesso dell'ufficio doganale competente.

Per quanto riguarda il nostro diritto interno, è noto che, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 35 c. 35 del 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 al dichiarante doganale la produzione di taluni documenti ed informazioni integrativi (cfr. art. 14 del C.D.C. e 218 § 2 del regolamento CEE n. 2454/1992, ora sostituiti dall'art. 15 del C.D.U.) ma, in mancanza di una specifica norma, alla violazione di tale obbligo non consegue alcuna misura punitiva¹¹⁸ con l'ovvia conseguenza che le richieste inoltrate dagli uffici doganali restavano lettera morta.

A seguito del ricevimento di una richiesta inoltrata secondo il disposto dell'art. 35 c. 35 del D.L. 223/2006, 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*.

Alcuni sono portati a pensare che la mancata risposta alle richieste di informazioni o documentazione supplementare proveniente dall'Amministrazione 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 anche 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 – la mancata risposta alle richieste ex art. 35 c. 35 cit.

¹¹⁸ 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.

potrebbe costituire un indizio in ordine all'esistenza di un *fumus delicti* a carico dell'importatore.

Anche il fatto che il soggetto fornisca le informazioni o la documentazione richiesta potrebbe non risultare sufficiente e fare venire meno i "fondati dubbi" nutriti dall'ufficio doganale in ordine alla completezza ed all'**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 alle disposizioni in esame.

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' circostanza nota che, per una semplicissima legge economica, un prodotto finito non può avere un costo di produzione inferiore rispetto a quello dei singoli beni o delle materie prime impiegati nella sua produzione. Anzi, il 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, dal costo del lavoro fino agli oneri fiscali interni incidenti sulla redditività dell'impresa etc..

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

Così, per fare un esempio, se è sicuramente difficoltoso riuscire a capire quale possa essere il valore di produzione in Cina di quantitativo di stoffa di peso pari ad 1 kg. appartenente alla voce doganale 6006.4200.00 con composizione mista rayon, poliestere e *spandex* (magari per un peso pari ad 1/3 ciascuno del tutto) in quanto non sono noti i valori sul mercato cinese di tali filati, è pur vero che ciascuno di essi è

individuato da una ben specifica voce doganale per la quale, sul territorio nazionale, ogni anno vengono registrate importazioni dalla Repubblica Popolare Cinese.

Se di tali importazioni viene accertato il valore statistico dichiarato e lo si rapporta al peso del filato utilizzato per la fabbricazione del prodotto finito (il famoso kg. di stoffa), si può determinare un “valore di riferimento” (il *tertium comparationis*) per verificare se il valore di transazione indicato per il prodotto finito sia o meno sufficiente alla copertura di detti costi maggiorati di una percentuale forfetaria conseguente al fatto che oggetto di vincolo al regime doganale non è il prodotto base (materia prima), ma un prodotto che ha subito almeno un ulteriore stadio di lavorazione e che, quindi, congloba al proprio interno costi di produzione ulteriori.

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”.***

In moltissime sentenze emesse dalla C.T.P. della Spezia al riguardo (segnatamente la n. 203/IV/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, con la sentenza n. 60/I/09 del 26/03/2009 la medesima C.T.P. ha così deciso:

“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 simili, 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.

Di interesse anche la sentenza n. 159/I/13 del 20/11/2013 (ud. 01/07/2013) della C.T.R. di Genova che così recita:

“quanto al quarto motivo (carente ed erronea motivazione in ordine alla sollevata violazione degli artt. 29 e 30 C.D.C., l'appellante formula censura analoga al punto che precede; altrettanto valgono le medesime considerazioni espresse da questo Collegio, per cui anche questo motivo di impugnazione non è fondato.

Si ritiene, comunque, ...omissis... che posto che il valore è un elemento dell'accertamento che la Dogana - qualora abbia fondati dubbi sulla sua veridicità, come nella fattispecie - non può rettificare in autonomia, il legislatore comunitario ha previsto un contraddittorio anticipato obbligatorio.

L'art. 181-bis D.A.C. prescrive infatti l'acquisizione da parte dell'ufficio di documenti e informazioni sia presso l'importatore che presso soggetti terzi, utili per valutare la correttezza della dichiarazione, cosa che è stata effettuata dall'Ufficio.

Se all'esito la Dogana sospetta della legittimità del valore dichiarato e ritiene non veritiera la dichiarazione, può procedere a rideterminare il valore doganale delle merci importate seguendo i criteri dettati dagli articoli successivi al 29 C.D.C..

L'art. 30 del C.D.C. consente l'utilizzo di mezzi alternativi per la determinazione stessa. Detti mezzi sono elencati e sono subordinati gerarchicamente, per cui non si può ricorrere al successivo se non esperito il precedente.

I cinque criteri alternativi o sostitutivi di valutazione sono: --valore di transazione di merci identiche: la merce viene messa a confronto (art. 150 D.A.C.) con il prezzo di un prodotto identico nel paese di origine dello stesso, ed esportato verso l'U.E. in un periodo piuttosto prossimo al momento in cui deve essere effettuata la valutazione.

Tale metodo presuppone di disporre di attendibili fonti di informazione; --valore di transazione di merci similari: analogo al precedente, ma più elastico in quanto fa riferimento a merci non identiche ma dalle caratteristiche similari; -- Valore dedotto: si prende a riferimento il prezzo di vendita nell'UE di beni importati, in un periodo non lontano, da quello di valutazione, aventi le stesse caratteristiche; -- Valore ricostruito: costo di produzione + spese di commercializzazione (153, par.2 D.A.C.); -valore equo: valore stabilito in maniera adeguata (31 C.D.C.), metodo usato per lo più per merci usate.

L'art. 31 del C.D.C. prevede infine che, qualora il valore in dogana non possa essere determinato a sensi degli artt. 29 e 30, esso venga stabilito sulla base dei dati disponibili nella Comunità, ricorrendo a mezzi ragionevoli compatibili con i principi e le disposizioni dell'accordo relativo all'attuazione dell'art. VII Gatt. Il principio appare confermato anche dalla giurisprudenza comunitaria (Causa C-263/06 Carboni e derivati Srl).

L'Ufficio fa presente che non è stato possibile operare valutazione ai sensi del valore di transazione, perché il valore dichiarato era assolutamente inattendibile; eventualità prevista dall'art. 181-bis D.A.C., in base al quale in tale frangente la valutazione può essere operata attraverso i predetti metodi alternativi di cui all'art. 30 C.D.C, previa attivazione del contraddittorio preliminare (che qui è stato portato avanti come prescritto, ma l'Ufficio ha ritenuto che la documentazione prodotta non fosse idonea a provare la veridicità del dichiarato).

Che esistessero fondati dubbi da parte della Dogana non appare contestabile, atteso che il valore dichiarato era assolutamente da ritenere fuori mercato icto oculi, e vieppiù dopo il raffronto con altre fatture concernenti merci similari importate attraverso precedenti operazioni e dopo il raffronto con le risultanze dell'applicazione del software M.E.R.C.E..

La contestazione discende dunque non tanto dalla incoerenza della documentazione, ma dalla inverosimilità della stessa e del valore dichiarato alla luce degli accertamenti della Dogana, la quale non appare aver confuso i vari metodi, bensì appare essere giunta alla determinazione del valore passando via via - come prescritto - da un metodo all'altro man mano che quello adottato si rivelava insufficiente per mancanza/inidoneità degli elementi su cui fondare

l'accertamento o la totale assenza di documentazione essenziale (come le scritture contabili).

In tale contesto di incertezza, il ricorrere al confronto con altre fatture per merce di marchi analoghi pervenuti all'importatore e al database M.E.R.C.E. (Monitoraggio e Rappresentazione del Commercio Estero) ha costituito un condivisibile punto di riferimento su cui basare i calcoli, atteso il carattere di oggettività e concretezza che lo caratterizza. Tale software è notoriamente costituito da una base dati che immagazzina informazioni sulle merci importate nell'UE, indicando prodotto per prodotto una forchetta di valori (cioè un valore massimo ed un valore minimo) entro la quale è ammesso che possa oscillare il valore dichiarato delle merci. I valori soglia sono a loro volta ricostruiti sulla base di una costante comparazione dei dati merceologici relativi alle merci dichiarate precedentemente importate.

Oscillazioni al di fuori di tale soglie vengono normalmente tollerate quando non superano certi limiti (in genere il 5%, cd. "valore di scandalo"). Secondo l'Organizzazione Mondiale delle Dogane (O.M.D.) tali sistemi vanno considerati valid(...) sistemi di determinazione del valore della merce: la Dogana nelle situazioni corrispondenti alla odierna fattispecie confronta il valore dichiarato in fattura dall'operatore con le risultanze del sistema M.E.R.C.E. ed altre fonti in suo possesso, e - riscontrati scostamenti eccessivi dai valori della forchetta- presume che vi sia una irregolarità nella dichiarazione di tale valore. Su tale presupposto richiede - come è avvenuto- agli operatori informazioni complementari per ricostruire in maniera analitica il valore delle merci. L'inattendibilità delle informazioni fornite (ancorché "coerenti") rende corretta la procedura adottata nella fattispecie.

Tanto ritenuto e considerato, la Commissione ritiene infondati tutti i motivi di impugnazione, con conseguente conferma della irrogazione sanzioni originata dall'avviso (...) sopra citato; quanto alle spese, la effettiva controvertibilità della questione e la recente evoluzione giurisprudenziale della Suprema Corte costituiscono giusto motivo per la compensazione”.

Sul punto, sostanzialmente conforme è anche la CTR Genova, Sez. I, n. 1/I/2012 del 13/01/2012.

Più di recente, sono finalmente decisi in Cassazione i primi ricorsi avverso la rideterminazione del valore imponibile operata ai sensi dell'art. 181-bis D.A.C. e, in diversi casi, l'esito è risultato favorevole all'amministrazione. Di particolare interesse è la Corte Cass., Sezione V, n. 20942 del 13/09/2013 Agenzia delle Dogane c. Centro Spedizionieri Doganali S.r.l. per la quale: *“Ai fini dell'accertamento del valore di vendita con riferimento al prezzo fissato per le merci in una vendita precedente, questa Corte ha avuto modo di affermare che “Ai fini dell'applicazione di un dazio "antidumping" – nella specie quello provvisorio istituito con la decisione n. 67/94/CECA della Commissione CEE, sulle*

importazioni di ghisa ematite originaria del Brasile, della Russia e dell'Ucraina - **le autorità doganali**, ai sensi dell'art. 31 del Reg. CE n. 2913 del 1992 (cod. doganale comunitario), secondo quanto stabilito dalla sentenza della Corte di Giustizia CE del 28 febbraio 2008, resa nel procedimento C-263/06, **possono determinare il valore doganale sulla base del prezzo fissato per le merci in una vendita precedente a quella per la quale è stata resa la dichiarazione in dogana solo se abbiano fondati dubbi sulla veridicità del valore dichiarato e tali dubbi persistano dopo che siano state richieste informazioni complementari e sia stata data all'interessato una ragionevole possibilità di far valere il proprio punto di vista riguardo ai motivi alla base di detti dubbi**"

In tempi nemmeno troppo lontani, la piena legittimità (ricorrendone i presupposti di "dubbio") della procedura di cui all'art. 181-bis delle D.A.C. è stata riconosciuta direttamente livello comunitario. Sul punto, si vedano le sentenze:

- Corte di Giustizia C.E. – IV Sezione- 28/02/2008 causa C-263/06C CARBONATI E DERIVATI S.R.L. c. MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE. 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**"*;
- Corte di Giustizia C.E. – VI Sezione con la sentenza del 16/06/2016 resa in causa C-291/15, che così recita: *"L'articolo 181 bis del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale*

*comunitario, come modificato dal regolamento (CE) n. 3254/94 della Commissione, del 19 dicembre 1994, deve essere interpretato nel senso che **non osta a una prassi delle autorità doganali, come quella di cui al procedimento principale, secondo la quale il valore in dogana delle merci importate è determinato con riferimento al valore di transazione di merci similari, metodo di cui all'articolo 30 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) n. 82/97 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 dicembre 1996, ove si ritenga che il valore di transazione indicato, confrontato con la media statistica dei prezzi di acquisto riscontrati nell'importazione di merci similari, sia anormalmente basso quantunque l'autorità doganale non confuti né ponga altrimenti in dubbio l'autenticità della fattura o del documento probatorio del bonifico presentati per giustificare il prezzo effettivamente corrisposto per le merci importate e senza che l'importatore, in risposta alla richiesta in tal senso dell'autorità doganale, adduca prove aggiuntive per dimostrare l'esattezza del valore di transazione delle stesse***"

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 i "fondati dubbi", si realizza l'**inversione dell'onere della prova in capo alla parte**, con la conseguenza che sarà quest'ultima, con le modalità che fra poco esamineremo, a dover fornire la prova della veridicità del valore dichiarato.

L'Autorità Doganale, ricorrendo le condizioni sopra descritte, non può procedere senz'altro a disattendere il valore di transazione dichiarato e rideterminare conseguentemente l'imponibile mediante applicazione di uno dei "metodi alternativi" di cui all'art. 30 del C.D.C. o dell'art. 74 § 2 del C.D.U. o, in subordine, dei "metodi residuali" di cui al successivo art. 31 del C.D.C. o dell'art. 74 § 3 del C.D.U., in quanto deve rispettare la procedura prevista dall'art. 181-bis delle D.A.C. o dell'art. 140 del R.E.-C.D.U..

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

1. una prima del tutto eventuale, consistente nella possibilità (si tratta dunque di un adempimento 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*", secondo la dicitura della disposizione abrogata, ovvero di "*informazioni supplementari*" secondo la disciplina attuale

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 la presentazione di detto modello è sempre obbligatoria per l'importatore salva la facoltà riconosciuta all'ufficio di rinunciare nei casi previsti dalla disciplina comunitaria.

Si osserva al riguardo che, ai sensi dell'originario art. 179 § 1 delle D.A.C., la presentazione del modello DV.1 era obbligatoria in tutti i casi in cui il valore imponibile della merce fosse superiore ad € 10.000,00 e poteva comunque essere richiesta dall'Amministrazione Doganale anche in caso di merci aventi un valore imponibile inferiore; la presentazione del modello era invece facoltativa, anche eccedendo il limite di valore appena richiamato, in tutti i casi in cui il valore delle merci non potesse essere determinato in applicazione del criterio del valore di transazione di cui all'art. 29 del C.D.C. e, visto che l'intera procedura di cui all'art. 181-bis delle D.A.C. è finalizzata proprio a sostituire al criterio del valore di transazione uno di metodi alternativi previsti, la conseguenza è di immediata percezione.

Il richiamo operato al § 4 dell'art. 178 delle D.A.C. sembrava 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 medesimo paragrafo.

A seguito dell'entrata in vigore del R.D.T.-C.D.U., la situazione è parzialmente cambiata.

Anzitutto il decimo considerando di tale regolamento, premesso che "*fino al potenziamento dei sistemi nazionali di importazione è necessario utilizzare il sistema attualmente esistente per la dichiarazione delle indicazioni relative al valore in dogana (DV1), è opportuno stabilire nel presente regolamento disposizioni transitorie concernenti la comunicazione di talune indicazioni relative al valore in dogana delle merci*".

Inoltre, il successivo art. 6 del medesimo dispone:

1. *Fino alle date di potenziamento dei sistemi nazionali d'importazione di cui all'allegato della decisione di esecuzione 2014/255/UE, una dichiarazione doganale di immissione in libera pratica contiene le indicazioni relative al valore in dogana.*

2. *Le autorità doganali possono autorizzare l'utilizzo di mezzi diversi dai procedimenti informatici per la comunicazione delle indicazioni di cui al paragrafo 1.*
3. *Se le indicazioni di cui al paragrafo 1 sono fornite utilizzando mezzi diversi dai procedimenti informatici, si utilizza il formulario di cui all'allegato 8.*
4. *Se il valore in dogana delle merci in questione non può essere determinato a norma dell'articolo 70 del codice, le autorità doganali possono esonerare dall'obbligo di comunicare le indicazioni di cui al paragrafo 1 del presente articolo.*
5. *Tranne quando sia indispensabile per la corretta determinazione del valore in dogana, le autorità doganali esentano dall'obbligo di comunicare le indicazioni di cui al paragrafo 1 nei seguenti casi:*
 - a) *quando il valore in dogana delle merci importate in una spedizione non supera i 20 000 EUR, a condizione che non si tratti di spedizioni multiple o frazionate aventi lo stesso speditore e lo stesso destinatario;*
 - b) *quando la transazione alla base dell'immissione in libera pratica delle merci è di natura non commerciale;*
 - c) *quando la comunicazione delle indicazioni in questione non è necessaria per l'applicazione della tariffa doganale comune;*
 - d) *quando i dazi doganali previsti dalla tariffa doganale comune non sono applicabili.*
6. *Nel caso di un traffico continuo di merci fornite dallo stesso venditore allo stesso acquirente alle stesse condizioni commerciali, le autorità doganali possono esonerare dall'obbligo continuativo di comunicare le indicazioni di cui al paragrafo 1.*

2. una seconda, da considerare obbligatoria e dunque condizionante la validità del ricorso alla procedura di accertamento induttivo, consiste **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), **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 del C.D.C.** ossia, in sostanza, fondanti i dubbi nutriti dall'ufficio sulla "attendibilità" di tale valore.

Tale obbligo era *expressis verbis* previsto dall'art. 181-bis delle D.A.C. nel solo caso in cui la persona interessata avesse richiesto per iscritto di essere informata in tal

senso¹¹⁹. Nella nuova versione dell'art. 140 § 2 del R.E.-C.D.U. (*“Se i dubbi non sono dissipati, le autorità doganali possono decidere che il valore delle merci non può essere determinato a norma dell'articolo 70 paragrafo 1 del codice.”*) non è più previsto in modo espresso l'obbligo per l'Autorità Doganale di iniziare la fase di contraddittorio prevista dalla disposizione previgente. Tale vuoto dispositivo non pare però indicativo – a parere di chi scrive – di un'effettiva modifica della norma sostanziale stante:

- l'ormai riconosciuta immanenza del c.d. “diritto all'ascolto” nel diritto fiscale comunitario;
- il richiamo, operato dall'art. 29 del C.D.U., alle disposizioni di cui all'art. 22 § 6 c. 1 del medesimo regolamento in forza del quale *“prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli ...omissis... le Autorità Doganali comunicano le motivazioni su cui intendono basare la decisione al richiedente cui è data la possibilità di esprimere il proprio punto di vista entro un dato termine a decorrere dalla data in cui il richiedente riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta. Dopo la scadenza di detto termine, la decisione è notificata nella debita forma al richiedente”*

Al riguardo, l'art. 8 del R.D.-C.D.U. dispone che *“1. Il termine entro il quale il richiedente può esprimere il suo punto di vista prima che venga adottata una decisione che potrebbe arrecargli conseguenze negative è fissato a 30 giorni”*.

E' quindi da ritenere che, anche oggi, l'Amministrazione Doganale abbia il dovere di comunicare alla parte le ragioni dei fondati dubbi nutriti in ordine all'effettività del

¹¹⁹ 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, 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.

valore di transazione indicato in atti concedendo alla stessa un adeguato termine per poter contro dedurre. Nell'attuale procedura di accertamento, tale previsione viene soddisfatta dal processo verbale di constatazione, ossia l'atto prodromico alla successiva emissione dell'avviso di rettifica, che – come noto – non può essere emesso, salvi casi del tutto eccezionali, prima del decorso di 30 giorni dalla notifica del primo.

Ora, se i valori in precedenza individuati per contestare la veridicità degli elementi dichiarati possono essere utilizzati anche quali nuova base imponibile, è vero che questa, dovendo essere determinata in applicazione di uno dei criteri stabiliti dall'art. 30 del C.D.C. (ora dell'art. 74 del C.D.U.), 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 il ricorso al metodo del “valore delle merci similari” previsto dal combinato disposto dell'art. 30 § 2 lett. b) C.D.C., ora art. 74 § § 2 lett. b) del C.D.U..