

29 Marzo 2019



**AGENZIA
DOGANE
MONOPOLI**

delle merci in Dogana

Dr. Andrea Bugliani



IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

L'importanza dell'istituto del valore in Dogana

*Il tema del valore in dogana riveste particolare importanza perché costituisce **la base imponibile** dei diritti doganali all'atto dell'importazione. La maggior parte dei dazi sulle importazioni nell'Unione europea infatti è costituita da «dazi ad valorem» ossia commisurati in percentuale al valore dichiarato della merce importata. Il valore diviene dunque la base imponibile per l'applicazione della tariffa doganale comune, nonché per il calcolo delle imposte nazionali (ad es.: l'IVA) che gravano sulle merci importate.*

Il valore insieme alla classificazione (qualità e quantità) e all'origine rappresenta quindi un elemento fondamentale dell'accertamento tributario doganale ed anche un driver per le imprese che devono affrontare una pianificazione fiscale e doganale nella movimentazione delle proprie merci.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

L'importanza dell'istituto del valore in Dogana

Le imprese infatti hanno da sempre la necessità di migliorare la pianificazione fiscale e doganale durante la movimentazione delle proprie merci. Con la globalizzazione dei mercati si è avuta una accelerazione di tale fattore competitivo ed è aumentata l'importanza di disporre di regole chiare ed uniformi per la determinazione del valore.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli svolge un ruolo strategico nel governo di questo processo di import/export, perché svolge il difficile compito di mantenere un equilibrio adeguato tra gli interventi di controllo e di agevolazione degli scambi legittimi. Equilibrio nel quale anche gli operatori economici giocano un ruolo rilevante utilizzando i corretti strumenti doganali di certezza del rapporto giuridico e di trasparenza con la Dogana. Le aziende più virtuose nella pianificazione anzidetta ottengono ottimi risultati in termini di riduzione dei costi e di riduzione dei rischi di sdoganamento.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

L'importanza dell'istituto del valore in Dogana

A livello macroeconomico l'utilizzo di criteri impropri di determinazione del valore potrebbe addirittura celare oneri protezionistici ossia potrebbe facilitare l'aggiramento del livello concordato dei dazi ed annullare l'efficacia degli accordi tariffari.

Le autorità Europee hanno effettuato un notevole sforzo di armonizzazione delle regole di determinazione del valore delle merci in dogana. A livello mondiale si assiste invece frequentemente a scontri tariffari talvolta anche feroci. E' auspicabile che il valore non divenga mai una barriera tariffaria bensì divenga una piattaforma di dialogo comune tra le economie mondiali sempre più interconnesse ed interdipendenti.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

QUADRO GIURIDICO DEL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

Risalgono alla metà del 1900 i primi sforzi internazionali per raggiungere regole giuridiche armonizzate sulla determinazione del valore in dogana:

1. 1947 GATT ed in particolare l'art. VII di questo regolamento generale sulle tariffe ed il commercio;

Gli incontri successivi al GATT sono tutti da considerarsi implementazioni delle regole contenute già nell'art. VII

2. 1950 Convenzione di Bruxelles;

3. 1979 Tokyo Round Valuation Code : di fatto sancisce il principio del «valore di transazione»;

4. 1994 Uruguay Round: il nuovo accordo costituito da 24 articoli, relativi ai criteri internazionali per la determinazione del valore ai fini doganali, all'art. 1 ribadì il principio fondamentale del valore di transazione dei beni importati, ossia il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione, prevedeva già alcuni aggiustamenti all'art.8 dell'Accordo stesso. Nell'impossibilità di determinare il prezzo di transazione, gli articoli successivi prevedevano già ulteriori metodi alternativi. L'obiettivo dell'accordo fu quello di fornire un sistema uniforme e neutrale per l'individuazione del valore delle merci con l'intento di facilitare la stabilità e la trasparenza del commercio internazionale, agevolare gli scambi e, allo stesso tempo assicurare il rispetto delle leggi e dei regolamenti nazionali.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

QUADRO GIURIDICO DEL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA ED IL VALORE DI TRANSAZIONE

Le definizioni fornite a livello internazionale sono state fedelmente recepite dalle norme unionali che disciplinano il valore doganale delle merci, previste dagli artt.69-76 del Reg.(UE) n. 952/2013 (CDU), dall'art. 6 del Reg.(UE) n. 341/2015 (RDT), dall'art. 71 del Reg.(UE) n. 2446/2015 (RD) e dagli artt.127-146 del Reg.(UE) n. 2447/2015 (RE).

Il criterio primario per la determinazione del valore, individuato dall'art. 70 del CDU rimane, come nel diritto internazionale, il "valore di transazione" ossia il prezzo reale dei prodotti importati. E' dunque il valore di transazione, eventualmente modificato con gli aggiustamenti di legge (in aumento oppure in diminuzione), il fulcro da cui parte e si basa ogni dichiarazione doganale. Qualora non sia possibile utilizzare tale criterio sono utilizzabili cinque metodi secondari di determinazione del valore doganale, da applicarsi in via successiva e sussidiaria tra loro: valore di transazione di merci identiche, valore di transazione di merci similari, metodo del valore dedotto, metodo del valore calcolato o, in ultimo, metodo del c.d. valore equo.

E' fatto salvo il rigoroso divieto di ricorrere a valori minimi, arbitrari o fittizi. Sia la normativa internazionale che quella comunitaria infatti escludono categoricamente, tanto nel metodo di transazione quanto nei metodi secondari, il ricorso a valori estimativi, ipotetici o normali. Il riferimento deve essere invece al valore effettivo della specifica transazione.



Formula sintetica di determinazione del valore in dogana a livello internazionale ed unionale

Valore in dogana = Valore di transazione = Prezzo pagato o da pagare per le merci + Aggiustamenti = Art. 1 dell'Agreement (valore di transazione) + art. 8 dell'Agreement (gli aggiustamenti) = Art. 70 + Art. 71 (elementi da aggiungere) - Art. 72 (elementi da sottrarre).





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

IL VALORE DI TRANSAZIONE E METODI SECONDARI: ANALISI COMPARATA DEL PASSAGGIO DAI REGOLAMENTI n. 2913/1992 (CDC) e n. 2454/1993 (DAC) AI REGOLAMENTI n. 952/2013 (CDU), n. 2446/2015 (RD) e n. 2447/2015 (RE).

L' art. 29 del Regolamento (CEE) n. 2913/92 (CDC) ci dava la seguente definizione: «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».

Il punto di partenza nella determinazione del valore in dogana, pertanto, era rappresentato dal prezzo di vendita del prodotto praticato dal fornitore estero all'acquirente nazionale e indicato nella fattura di acquisto del bene importato.

Il valore di fattura non poteva però essere indicato nel DAU «sic et simpliciter» in quanto occorreva tenere in considerazione una serie di elementi predeterminati dalle norme.

Gli Artt. 32 e 33 del CDC prevedevano una serie di aggiustamenti che incidevano sul prezzo di transazione. Si trattava di spese a carico del compratore ma non incluse nel prezzo pagato o da pagare. A titolo esemplificativo si potevano annoverare tra tali spese le commissioni, le spese di mediazione, il costo dell'imballaggio, i corrispettivi ed i diritti di licenza concordati tra le parti, spese di trasporto (prima del loro arrivo) e di assicurazione delle merci importate.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

IL VALORE DI TRANSAZIONE E METODI SECONDARI: ANALISI COMPARATA DEL PASSAGGIO DAI REGOLAMENTI n. 2913/1992 (CDC) e n. 2454/1993 (DAC) AI REGOLAMENTI n. 952/2013 (CDU), n. 2446/2015 (RD) e n. 2447/2015 (RE).

L'Art. 70 del Regolamento (UE) n. 952/2013 Codice Doganale dell'Unione (CDU), che attualmente costituisce la fonte principale per la determinazione del valore imponibile delle merci presentate in Dogana e vincolate al regime dell'importazione, ha sostituito il previgente art. 29 del Regolamento (CEE) n. 2913/1992 (CDC).

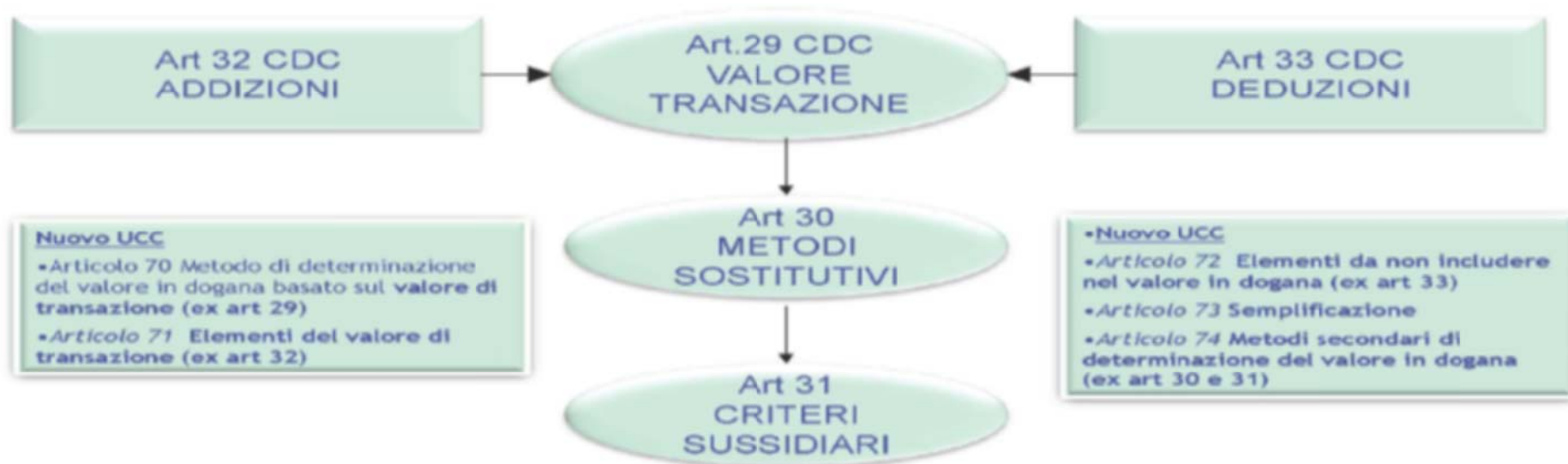
Lo schema che segue rappresenta una comparazione di sintesi delle norme del codice doganale comunitario prima e unionale oggi, che si sono succedute nel tempo, in relazione al valore delle merci in dogana:



IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

IL VALORE DI TRANSAZIONE E METODI SECONDARI: ANALISI COMPARATA DEL PASSAGGIO DAI REGOLAMENTI n. 2913/1992 (CDC) e n. 2454/1993 (DAC) AI REGOLAMENTI n. 952/2013 (CDU), n. 2446/2015 (RD) e n. 2447/2015 (RE).

VALORE IN DOGANA





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

INCREMENTI DELLA BASE IMPONIBILE

*Ai sensi dell'art. 71 par.1 **lett.a)** devono essere aggiunti al valore di transazione, nella misura in cui siano a carico del compratore e non siano già stati inclusi nel prezzo:*

- i. le commissioni e le spese di mediazione , fatta eccezione per le commissioni di acquisto;*
- ii. il costo dei container considerati, ai fini doganali, un tutto unico con la merce;*
- iii. il costo dell'imballaggio costituito sia dal costo del materiale utilizzato sia dal costo della manodopera necessaria per la sua creazione.*

*Ai sensi dell'art. 71 par. 1 **lett. b)** al prezzo di vendita devono inoltre sommarsi, se non già inseriti nel prezzo, il valore di alcuni prodotti e servizi utilizzati nella produzione e nella vendita per l'esportazione della merce. Si tratta, in particolare di:*

- i. materie, componenti, parti ed elementi similari, incorporati nelle merci importate;*
- ii. utensili, matrici, stampi e oggetti similari, 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 a produrre le merci importate.*





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

INCREMENTI DELLA BASE IMPONIBILE

Sempre in base all'art. 71 paragrafo 1 del CDU devono inoltre essere aggiunti al prezzo anche:

- i corrispettivi ed i diritti di licenza relativi alle merci oggetto di vincolo al regime doganale che il compratore, direttamente o indirettamente, è tenuto a pagare come condizione per la vendita delle merci stesse **(lett. c)**;*
- il valore di tutte le quote di proventi di qualsiasi ulteriore rivendita, cessione o utilizzo delle merci importate spettanti al venditore (direttamente o indirettamente) **(lett. d)**;*
- le spese di trasporto e di assicurazione delle merci importate, nonché quelle di carico e movimentazione connesse al loro trasporto fino al luogo di introduzione dei beni nel territorio doganale dell'UE**(lett. e)**.*





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

INCREMENTI DELLA BASE IMPONIBILE: TASSATIVITA' DELL'ELENCO

L'elenco dei componenti da aggiungere al valore di transazione previsto dall'art. 71 CDU è tassativo ossia ulteriori voci di costo non espressamente previste dalla norma, non possono concorrere al valore doganale dei beni.

L'art 71 paragrafo 3 del CDU, anch'esso con previsione sostanzialmente riprodotiva 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.

Nel senso della tassatività degli elementi addizionali al costo si è espressa anche la Corte di Giustizia il 09/02/1984, C-7/83, Ospig/Hauptzollamt Bremen-Ost.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

INCREMENTI DELLA BASE IMPONIBILE: art.71 par. 1 lett. b) del CDU

Con riferimento ai prodotti e servizi di cui all' art.71 par. 1 lett. b) –(spese per utensili, stampi, matrici, servizi di ingegneria, sviluppo, arte e design) è da richiamare l'attenzione su quanto previsto anche dall'art. 135 del R.E., 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.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

INCREMENTI DELLA BASE IMPONIBILE: art.71 par. 1 lett. b) del CDU

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”

Conformemente a quanto già previsto dall'art. 155 delle D.A.C., anche l'art. 135 paragrafo 5 del R.E. 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.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

INCREMENTI DELLA BASE IMPONIBILE: art.71 par. 1 lett. e) del CDU

*Con riferimento all'art. 71 paragrafo 1 lett. e) **-(spese di trasporto e di assicurazione, di carico e movimentazione)-** la problematica della “determinazione del luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale dell'Unione” non è sempre di facile risoluzione. Per cui si propone il seguente schema di sintesi relativo all'art. 137 del R.E. (Paragrafo1) che 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 paragrafo 1 lett. e) del C.D.U.:*

Porto di primo arrivo nel territorio doganale dell'Unione Europea.

Porto di primo arrivo nel territorio doganale dell'Unione, a condizione che esse siano state scaricate o trasbordate in tale porto (se tale condizione non viene rispettata, il luogo d'introduzione nel territorio doganale della UE coincide con il porto di scarico).

Primo porto in cui può essere effettuato lo scarico.

Luogo in cui si trova l'Ufficio doganale di entrata.

Luogo di attraversamento della frontiera del territorio doganale dell'Unione.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

INCREMENTI DELLA BASE IMPONIBILE: art.71 par. 1 lett. e) del CDU

Il paragrafo 2 dell'art. 137 del R.E. prevede inoltre che:

«Ai fini dell'articolo 71, paragrafo 1, lettera e), del codice, se le merci vengono 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».

Il paragrafo 3 dell'art. 137 del R.E. conclude affermando che:

«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».





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

INCREMENTI DELLA BASE IMPONIBILE: art.71 par. 1 lett. e) del CDU

Il paragrafo 4 dell'art. 137 del R.E.:

«Se le condizioni di cui al paragrafo 1, lettera e), e di cui ai paragrafi 2 e 3 non sono rispettate, il luogo in cui le merci sono introdotte nel territorio doganale dell'Unione è il seguente»:

Porto di scarico.

Primo porto in cui può essere effettuato lo scarico situato nella parte del territorio Doganale dell'Unione verso cui le merci sono spedite.

Luogo in cui si trova l'Ufficio doganale di entrata situato nella parte del territorio doganale dell'Unione verso cui le merci sono spedite.

Luogo di attraversamento della frontiera del territorio doganale dell'Unione situato nella parte di tale territorio verso cui le merci sono spedite.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

INCREMENTI DELLA BASE IMPONIBILE: art.71 par. 1 lett. e) del CDU

*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 paragrafo 3 del R.E. 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".*

*Come fin qui evidenziato gli elementi più problematici per la determinazione del valore delle merci in dogana continuano ad essere alcuni servizi specifici quali le **spese di trasporto**, le **commissioni di vendita e le spese di mediazione**, ed in talune condizioni le **royalties (diritti di licenza)** relativi alle merci importate. Per cui sono questi elementi che meritano un successivo approfondimento.*





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

INCREMENTI DELLA BASE IMPONIBILE: art.71 par. 1 lett. e) del CDU – SPESE DI TRASPORTO

Il costo del trasporto internazionale dei beni da un paese estero fino all'introduzione nel territorio doganale unionale concorre alla determinazione del valore in base all' art. 71 par. 1 lett. e) del CDU ; le spese di trasporto delle merci importate dopo il loro ingresso nel territorio doganale dell'Unione, invece, non rientrano nel valore in base all'art. 72, par. 1, lett. a) del CDU.

In relazione alle spese di trasporto sorgono specifici problemi nel caso in cui le spese stesse vengano fatturate globalmente per la consegna all'interno del territorio doganale comunitario ossia siano sommate entrambe le spese di trasporto sopra citate (quelle fuori e quelle dentro il territorio doganale unionale). In tale ipotesi, è necessario scorporare la quota parte del trasporto relativa alla tratta "internazionale" (cioè fuori dal territorio doganale unionale) in quanto è questa, e solo questa, che deve essere aggiunta al valore di transazione e di conseguenza essere colpita da imposte e/o sovrainposte di confine.

Anche la Corte di giustizia ha affermato che se il compratore nazionale corrisponde al fornitore estero, oltre al prezzo della merce, una somma a titolo di spese di trasporto all'interno dell'unione, il valore di transazione ai fini doganali dovrà essere scorporato dall'importo della seconda fattura, relativa ai costi di trasporto nel territorio unionale fino a destinazione (Sentenza C-290/84 del 10/12/1985, Hauptzollamtschweinfurt/Mainfruchtobstverwertung)





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

INCREMENTI DELLA BASE IMPONIBILE: art.71 par. 1 lett. e) del CDU – SPESE DI TRASPORTO

L'odierno art. 138 del R.E. prevede che:

- *qualora le merci siano trasportate con lo stesso mezzo di trasporto fino ad 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 della UE, salvo 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 a tale ultimo luogo.*
- *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.**, 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..*





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

INCREMENTI DELLA BASE IMPONIBILE: art.71 par. 1 lett. e) del CDU – SPESE DI TRASPORTO: casi particolari

- Anche le **spese di controstallia**, che rappresentano costi supplementari di ormeggio in caso di ritardo nel carico, sono considerate tra le spese di trasporto (Corte di Giustizia causa C-11/89 Umfert/Hauptzollamt Munster sentenza del 06/06/1990);
- Quando il **trasporto è gratuito**, il valore in dogana deve comunque comprendere le spese di trasporto fino al luogo d'introduzione, calcolate in base alla tariffa normalmente applicata per quel tipo di trasporto ex art. 138, lett. c) del Regolamento di esecuzione (RE).





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

INCREMENTI DELLA BASE IMPONIBILE: COSA ENTRA NELLE SPESE DI TRASPORTO? NOZIONE DI SPESE DI TRASPORTO PER LA GIURISPRUDENZA.

Per i giudici comunitari, rientrano nelle spese di trasporto internazionali anche gli importi fatturati da intermediari a titolo di compenso per il loro intervento nell'organizzazione dell'effettiva spedizione (es. fattura di uno spedizioniere doganale). Con la sentenza dell' 11 maggio 2017, causa n.C-59/16, la Corte di giustizia infatti si è pronunciata sulla corretta interpretazione della nozione di "spese di trasporto" contenuta nelle norme comunitarie che regolano la determinazione del valore in dogana delle merci importate. Il riferimento era l'articolo 32, paragrafo 1, lettera e), punto i), del previgente codice doganale comunitario, che è stato trasfuso nell'attuale articolo 71, paragrafo 1, lettera e), punto i), del regolamento UE n. 952/2013 del 9 ottobre 2013 (C.D.U.).

Nell'ambito della controversia sopracitata, è stato chiesto ai giudici comunitari di chiarire se nella nozione di "spese di trasporto" rientravano unicamente le somme fatturate per il trasporto effettivo delle merci oppure anche gli importi fatturati da intermediari a titolo di compenso per il loro intervento nell'organizzazione del trasporto effettivo.

Nel caso di specie, una società che importava prodotti tessili provenienti dall'Asia si era avvalsa dei servizi di uno spedizioniere doganale per il trasporto di tali prodotti verso l'Unione europea, il loro immagazzinamento nei Paesi Bassi e l'espletamento delle formalità doganali necessarie all'importazione. Tale intermediario, in cambio del versamento di talune somme, concludeva anche, in nome proprio ma per conto della società (rappresentanza indiretta), accordi con alcuni vettori per effettuare il trasporto di detti prodotti tessili, per via aerea o marittima, verso il territorio doganale dell'Unione.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

INCREMENTI DELLA BASE IMPONIBILE: COSA ENTRA NELLE SPESE DI TRASPORTO? NOZIONE DI SPESE DI TRASPORTO PER LA GIURISPRUDENZA.

Nelle fatture emesse all'importatore, lo spedizioniere aveva riportato gli importi che gli erano stati fatturati da tali vettori per il trasporto, aumentati dei suoi oneri e del suo margine di profitto, senza alcuna distinzione tra tali diversi componenti.

Nelle dichiarazioni di immissione in libera pratica presentate dallo spedizioniere in nome e per conto dell'importatore (rappresentanza diretta), era stato preso in considerazione il prezzo effettivamente pagato o da pagare per i prodotti tessili (valore di transazione), maggiorato delle sole spese fatturate dai vettori per il trasporto effettivo di detti prodotti, escludendo invece il compenso per l'intervento dello spedizioniere nell'organizzazione del trasporto effettivo.

A seguito di un controllo effettuato a posteriori, l'amministrazione doganale aveva richiesto alla società importatrice il pagamento di dazi doganali supplementari, sostenendo che il valore dei prodotti tessili dichiarato in dogana fosse troppo basso, e che i relativi prezzi di acquisto avrebbero dovuto essere incrementati anche degli importi fatturati dall'intermediario per organizzare il trasporto effettivo.

Al riguardo, i giudici comunitari – considerato che il codice doganale non recava la nozione di "spese di trasporto" né effettuava alcun rinvio al diritto degli Stati membri volto a determinarne il senso e la portata – hanno rilevato che tale nozione deve, da un lato, essere considerata una nozione autonoma del diritto dell'Unione e, dall'altro, essere interpretata tenendo conto dello scopo perseguito dalla normativa nonché del contesto nel quale tale articolo si inserisce.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

INCREMENTI DELLA BASE IMPONIBILE: COSA ENTRA NELLE SPESE DI TRASPORTO? NOZIONE DI SPESE DI TRASPORTO PER LA GIURISPRUDENZA.

Richiamando, poi, la precedente sentenza del 6 giugno 1990, causa n. C-11/89, hanno ulteriormente chiarito che l'espressione "spese di trasporto" va intesa nel senso che essa ricomprende tutte le spese, principali o accessorie, connesse allo spostamento delle merci verso il territorio doganale dell'Unione.

La Corte ha ritenuto quindi, da un lato, che la nozione di "spese di trasporto" deve essere interpretata in maniera ampia e, dall'altro lato, che il criterio determinante affinché le spese possano essere considerate "spese di trasporto", ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera e), punto i), del codice doganale, è che esse siano connesse allo spostamento delle merci verso il territorio doganale dell'Unione, a prescindere se tali spese siano inerenti o necessarie al trasporto effettivo di tali merci.

Secondo i giudici comunitari, pertanto, le "spese di trasporto", ai sensi di detta disposizione, non sono necessariamente limitate agli importi fatturati dai vettori che effettuano essi stessi il trasporto delle merci importate, ma si estendono anche alle somme fatturate da altri prestatori di servizi, quali ad esempio spedizionieri doganali, quando queste spese sono connesse allo spostamento delle merci verso il territorio doganale dell'Unione.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

DECREMENTI DELLA BASE IMPONIBILE

Ai fini della determinazione del valore in dogana, dal valore di transazione vanno esclusi i seguenti elementi, espressamente indicati dall'art. 72 del CDU:

- a) spese di trasporto sostenute dopo l'ingresso delle merci nel territorio doganale dell'Unione;*
- b) 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;*

Si pensi ad esempio ai lavori eseguiti su impianti, macchinari o materiale industriale importati nel territorio doganale dell'Unione. Tali lavorazioni eseguite dopo l'importazione dell'impianto non devono essere incluse nel valore in dogana ex art. 72 let. b del CDU.

- 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 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 dimostrate:*

- i. le merci sono effettivamente vendute al prezzo dichiarato come prezzo effettivamente pagato o da pagare;*
- ii. il tasso di interesse richiesto non è superiore al livello al momento comunemente praticato per transazioni del genere nel Paese dove è stato garantito il finanziamento;*





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

DECREMENTI DELLA BASE IMPONIBILE

- d) *le spese relative al diritto di riproduzione nell'Unione delle merci importate;*
- e) *le commissioni di acquisto;*
- f) *i dazi all'importazione e gli altri oneri da pagare nell'Unione per l'importazione o vendita delle merci;*
- g) *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.*

A differenza dell'art. 32 CDC, il nuovo codice non richiede più che tali elementi siano distinti dal prezzo effettivamente pagato o da pagare, con la conseguenza che, ai fini della non inclusione del valore in dogana di tali componenti, non occorrerà più la loro separata evidenziazione in fattura (Circolare dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli n. 8/D del 19/04/2016).

Anche in questi casi di variazioni negative, le autorità doganali possono autorizzare, su istanza di parte, la determinazione dei relativi importi sulla base di criteri specifici, quando questi ultimi non siano quantificabili alla data di accettazione della dichiarazione in dogana (c.d. forfetizzazione degli elementi ex art. 73 del C.D.U.).





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

MANCATA ACCETTAZIONE DEI VALORI DI TRANSAZIONE DICHIARATI: IL SISTEMA DI VERIFICA DEL VALORE DOGANALE

L'Art. 140 del Reg. (UE) n. 2447/2015 (RE), che rappresenta l'evoluzione dell'art. 181 bis delle precedenti DAC, stabilisce quanto segue: «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; 2. Se i dubbi non sono dissipati, le autorità doganali possono decidere che il valore delle merci non può essere determinato a norma dell'art. 70, paragrafo 1, del codice.»

La precedente procedura prevista dall'art. 181-bis DAC prevedeva invece esplicitamente una procedura di contraddittorio, ora mancante nell'attuale norma. Tale assenza in realtà è dovuta al fatto che un accertamento doganale rientra nel campo delle decisioni di cui all'art. 22 del CDU, norma che prevede sempre la garanzia del contraddittorio, ossia il diritto ad essere ascoltati. La giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'UE (sentenza Sopropè, 18 dicembre 2008, causa C-349/97), ha previsto che entrasse direttamente nella norma unionale, la garanzia del contraddittorio a tutela degli operatori.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

MANCATA ACCETTAZIONE DEI VALORI DI TRANSAZIONE DICHIARATI: IL SISTEMA DI VERIFICA DEL VALORE DOGANALE

È il comma 6 dell'art. 22 del CDU, infatti, a recepire il diritto in esame disponendo che, prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il richiedente, le autorità doganali debbano comunicare al richiedente le motivazioni su cui intendono basare la propria decisione. Questo per permettere al richiedente, di esprimere il proprio punto di vista entro un dato termine a decorrere dalla data in cui il richiedente riceve la comunicazione e, dopo la scadenza di detto termine, la decisione è notificata nella debita forma al richiedente. Tale norma è applicabile ad ogni azione amministrativa che, in particolare, comporti effetti negativi nella sfera giuridica dell'operatore economico.

L'amministrazione doganale, se, tenuto conto delle informazioni in proprio possesso o ottenute da altre fonti (es. da listini, da mercuriali o da conti correnti) continua a nutrire fondati dubbi che il valore dichiarato non corrisponde a quello reale, è tenuta ad attivare il contraddittorio con l'operatore. I fondati dubbi infatti non legittimano la rettifica di accertamento ma rappresentano l'inizio della fase di confronto con l'importatore. Nel caso in cui tali dubbi non venissero dissipati, l'autorità doganale può decidere di disapplicare il criterio del valore di transazione e applicare in rigida successione i metodi secondari previsti dall'art. 74 del CDU. Questo solo se e quando l'operatore, concluso il contraddittorio, non riesce a dimostrare la correttezza del prezzo dichiarato. In tale ipotesi l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli è comunque tenuta all'obbligo di motivazione dell'atto/decisione, pena la nullità della sua decisione.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

MANCATA ACCETTAZIONE DEI VALORI DI TRANSAZIONE DICHIARATI: IL SISTEMA DI VERIFICA DEL VALORE DOGANALE

La motivazione deve riguardare sia le ragioni dell'inattendibilità del valore dichiarato dall'importatore sia specificare quale criterio alternativo è stato applicato per rideterminare il valore delle merci in dogana.

Anche la Corte di Giustizia ha precisato l'importanza del diritto al contraddittorio prima dell'emissione di un atto di rettifica, considerandolo un principio unionale, generale ed imprescindibile . E' dunque illegittimo l'atto di rettifica del valore dichiarato in dogana quando l'amministrazione decide di emanarlo violando la procedura del preventivo contraddittorio con l'operatore. Quest'ultimo deve sempre essere messo nella condizione di difendersi, manifestando le proprie ragioni nel merito.

La Corte di giustizia, 13 marzo 2014, con le Cause riunite C-29/13 e C-30/13 ha chiarito che anche le rettifiche del valore dichiarato in dogana che rispettano la procedura del contraddittorio preventivo , divengono delle vere e proprie decisioni e come tali possono essere autonomamente impugnate davanti all'autorità giudiziaria.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

I METODI SECONDARI DI DETERMINAZIONE DEL VALORE IN DOGANA: ART. 74 CDU

A volte, il valore imponibile della merce non può essere stabilito con il criterio PRIMARIO, cioè con il valore di transazione, in quanto:

- 1) tale valore non esiste; oppure*
- 2) vi è un legame, tra soggetto acquirente e venditore, tale da influenzare il prezzo; oppure*
- 3) la Dogana non ritiene il valore dichiarato attendibile.*

In questi casi si procede utilizzando i metodi secondari ex art. 74 CDU ossia, nell'ordine:

- metodo delle merci identiche;*
- metodo delle merci similari;*
- metodo del prezzo unitario (detto anche metodo deduttivo);*
- metodo del valore calcolato;*
- metodo del valore determinato sulla base dei dati disponibili (detto anche metodo del “valore equo” o “fall-back” o “ultimo ricorso”): quest'ultimo è considerato un metodo sussidiario-residuale.*

Quanto all'ordine secondo cui tali metodi devono essere applicati, sia nell' attuale che nella previgente disciplina codicistica, vige il principio di sussidiarietà, infatti solo quando il valore in dogana non può essere determinato applicando un dato metodo si deve fare riferimento al metodo immediatamente successivo secondo l'ordine stabilito.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

I METODI SECONDARI DI DETERMINAZIONE DEL VALORE IN DOGANA: ART. 74 CDU

Si procede ad una disamina dei singoli metodi:

1. METODO DEL VALORE PER MERCI IDENTICHE (art. 30, paragrafo 2, lettera a) CDC) (art. 74, paragrafo 2, lettera (a) CDU) (art. 141 Reg. Esecuzione) .

Questo primo criterio è dato dal valore di merci identiche (ossia uguali sotto tutti i profili, per caratteristiche fisiche, per qualità, per reputazione del prodotto, etc.), vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione ed esportate nello stesso momento, o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare;

Le merci sono considerate "identiche" se sono vendute allo stesso livello commerciale e in quantitativi sostanzialmente equivalenti.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

I METODI SECONDARI DI DETERMINAZIONE DEL VALORE IN DOGANA: ART. 74 CDU

Soltanto qualora non si possano identificare vendite di questo tipo, il valore può essere determinato sulla base del prezzo di transazione di merci, identiche vendute a un altro livello commerciale o in quantitativi diversi, correggendo il valore di transazione per tener conto delle differenze imputabili al livello commerciale e/o ai quantitativi importati.

I tali casi si apporta una correzione per tener conto delle differenze significative nelle spese tra le merci importate e le merci identiche, derivanti dalle diverse distanze o dai diversi modi di trasporto;

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;

Si tiene conto del valore di transazione di merci prodotte da un'altra persona solo quando non si trova un valore di transazione, per merci identiche, prodotte dalla stessa persona che ha prodotto le merci oggetto della valutazione.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

I METODI SECONDARI DI DETERMINAZIONE DEL VALORE IN DOGANA: ART. 74 CDU

METODO DEL VALORE PER MERCI SIMILARI (art. 30, paragrafo 2, lettera (b) CDC) (art. 74, paragrafo 2, lettera (b) CDU) (art. 141 Reg. Esecuzione) .

Solo ove non sia possibile determinare il valore attraverso il primo metodo, in quanto non si rinviene alcuna merce identica, occorre dunque fare riferimento al valore di transazione di merci similari.

Si tratta in particolare di 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;

Per tale metodo valgono le medesime considerazioni del precedente metodo:





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

I METODI SECONDARI DI DETERMINAZIONE DEL VALORE IN DOGANA: ART. 74 CDU

Le merci sono considerate “similari” se sono vendute allo stesso livello commerciale e in quantitativi sostanzialmente equivalenti. Soltanto qualora non si possano identificare vendite di questo tipo, il valore può essere determinato sulla base del prezzo di transazione di merci, similari vendute a un altro livello commerciale o in quantitativi diversi, correggendo il valore di transazione per tener conto delle differenze imputabili al livello commerciale e/o ai quantitativi importati.

I tali casi si apporta una correzione per tener conto delle differenze significative nelle spese tra le merci importate e le merci similari, derivanti dalle diverse distanze o dai diversi modi di trasporto;

Se si riscontra più di un valore di transazione per merci similari, per determinare il valore in dogana delle merci importate si fa riferimento al più basso;

Si tiene conto del valore di transazione di merci prodotte da un'altra persona solo quando non si trova un valore di transazione, per merci similari, prodotte dalla stessa persona che ha prodotto le merci oggetto della valutazione.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

I METODI SECONDARI DI DETERMINAZIONE DEL VALORE IN DOGANA: ART. 74 CDU

METODO DEDUTTIVO DEL VALORE FONDATO SUL PREZZO UNITARIO - THE FIRST LEVEL OF TRADE (art. 30, paragrafo 2, lettera (c) CDC) (art. 74, paragrafo 2, lettera (c) CDU) (art. 142 Reg. Esecuzione).

Solo persistendo l'impossibilità di rideterminazione del valore secondo i criteri delle merci identiche o simili, la Dogana può avvalersi del cd metodo deduttivo, in forza del quale il valore delle merci è basato sul prezzo unitario, al quale le merci importate (o merci identiche o simili importate), sono vendute nel territorio doganale dell'Unione, a persone non collegate ai venditori, nello stato in cui sono importate, nello stesso momento o pressappoco al momento dell'importazione delle merci oggetto della valutazione (comunque entro 90 giorni da tale importazione);

In assenza di un prezzo unitario di cui sopra e su richiesta del dichiarante è utilizzato il prezzo unitario al quale le merci importate sono vendute nel territorio doganale dell'Unione dopo ulteriore lavorazione o trasformazione, tenuto conto del valore aggiunto da tale lavorazione o trasformazione.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

I METODI SECONDARI DI DETERMINAZIONE DEL VALORE IN DOGANA: ART. 74 CDU

Nel determinare il valore in dogana con tale metodo, comunque dal prezzo unitario devono essere detratti i seguenti elementi :

- *le commissioni generalmente pagate o di cui si è convenuto il pagamento, oppure il ricarico generalmente praticato per utili e spese generali (compresi i costi di commercializzazione diretti e indiretti delle merci in questione) in rapporto alle vendite sul territorio doganale dell'Unione di merci importate della stessa natura o specie che rientrano in un gruppo o una gamma di merci prodotte da un settore industriale specifico;*
- *le spese abituali di trasporto e di assicurazione;*
- *i dazi all'importazione ed altre imposte da pagare nel territorio doganale dell'Unione a motivo dell'importazione o della vendita delle merci.*





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

I METODI SECONDARI DI DETERMINAZIONE DEL VALORE IN DOGANA: ART. 74 CDU

METODO DEL VALORE CALCOLATO (art. 30, Paragrafo 2, lettera (d) CDC) (art. 74, Paragrafo 2, lettera (d) CDU) (art. 143 Reg. Esecuzione)

Si tratta di un valore ricostruito, calcolato appunto, dato dalla seguente somma:

- del costo o del valore delle materie e delle operazioni di fabbricazione o altre, utilizzate per produrre le merci importate (compresi gli elementi indicati nei punti ii) e iii) dell'art. 71, par. 1, lett. a) del CDU ossia container ed imballaggio) ;*
- di un importo rappresentante gli utili e le spese generali, pari a quello che comportano generalmente le vendite di merci della stessa qualità o dello stesso tipo delle merci da valutare, realizzate da produttori del paese di esportazione, per l'esportazione a destinazione dell'Unione;*
- del costo o del valore degli elementi di cui all'art. 71, paragrafo 1, lettera e) del CDU, ossia spese di trasporto, di assicurazione e di movimentazione delle merci importate.*





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

I METODI SECONDARI DI DETERMINAZIONE DEL VALORE IN DOGANA: ART. 74 CDU

In tale procedura di determinazione del valore, 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 (art. 143 RE paragrafo 1).

Ciò non toglie che la Dogana possa richiedere, al soggetto comunitario titolare del regime doganale di importazione, ulteriori informazioni o dati relativi alla produzione dei beni vincolati al regime. Talvolta infatti l'importatore potrebbe disporre di informazioni relative al valore più puntuali ed aggiornate rispetto allo speditore extra Ue.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

I METODI SECONDARI DI DETERMINAZIONE DEL VALORE IN DOGANA: ART. 74 CDU

VALORE DETERMINATO SULLA BASE DEI DATI DISPONIBILI (METODO DEL VALORE EQUO O «FALL-BACK» - METODO RESIDUALE) (art. 31 CDC) (art. 74, paragrafo 3 CDU) (art. 144 Reg. esecuzione)

Tale metodo rappresenta una norma di chiusura per la determinazione del valore delle merci in dogana e quindi deve considerarsi un rimedio straordinario del sistema di valorizzazione.

Sulla base dei dati disponibili nel territorio doganale dell'Unione, mediante mezzi ragionevoli, compatibili con i principi e con le disposizioni generali dell'accordo relativo all'applicazione dell'art. VII GATT (ora WTO) nonché con le disposizioni contenute negli articoli dal 69 al 76 del CDU):

- 1. Per determinare il valore in dogana ai sensi dell'articolo 74, paragrafo 3, del codice, può essere utilizzata una ragionevole flessibilità nell'applicazione dei metodi previsti agli articoli 70 e 74, paragrafo 2, del codice. Il valore così determinato si basa, nella maggior misura possibile, su valori in dogana determinati in precedenza.*
- 2. Quando il valore in dogana non può essere determinato a norma del paragrafo 1, vengono utilizzati altri metodi appropriati.*





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

DOCUMENTI A SOSTEGNO DEL VALORE

FATTURA (art. 145 Reg. Esecuzione 2447/2015) : Fattura commerciale delle merci

Esprime il prezzo di transazione concordato tra le parti sulla base del quale viene dichiarato il valore in dogana e costituisce il documento commerciale da produrre in dogana all'atto dell'espletamento delle formalità doganali.

ALTRI DOCUMENTI A SOSTEGNO DELLA DICHIARAZIONE DEL VALORE

- ✓ Contratto di vendita;*
- ✓ Contratto per corrispettivi e diritti di licenza;*
- ✓ Contratto di agenzia (per commissioni o mediazione);*
- ✓ Contratti per la pubblicità, il marketing ed altre attività intraprese dopo l'importazione;*
- ✓ Documenti di trasporto e assicurazione (condizioni di consegna e spese di trasporto);*
- ✓ Documenti contabili, in particolare quelli dell'importatore o del compratore, per accertare l'effettivo trasferimento di fondi all'esportatore o al venditore;*
- ✓ Documenti finanziari, ad esempio, per stabilire l'ammontare degli interessi.*





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

L'art. 73 del CDU intitolato «semplificazione»

Si tratta del “valore di forfettizzazione” un elemento di novità destinato a divenire primario rispetto al valore fatturato. La stessa Agenzia delle Dogane e dei Monopoli con la Circolare n. 8D del 19.04.2016, dettando disposizioni e istruzioni procedurali sul Codice Doganale Unionale, in relazione al valore in dogana così si è espressa: «Si prospetta ora la possibilità di richiedere in dogana non solo la forfettizzazione degli elementi del valore (artt.71 e 72 CDU) ma anche del valore di transazione inteso in generale, quale pagamento in totale effettuato a beneficio del venditore» .

L'art. 73 CDU, che è un'evoluzione ampliata del precedente art. 156 bis del Reg. CE n. 2454/93 (DAC), permette oggi alle autorità doganali in presenza di specifici criteri, di autorizzare la determinazione di importi che non sono quantificabili alla data di accettazione della dichiarazione in dogana.

L'autorizzazione richiesta su istanza di parte può riguardare sia il valore di transazione che gli altri elementi da aggiungere/sottrarre ad esso.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

L'art. 73 del CDU intitolato «semplificazione»

L'articolo 73 del C.D.U. consente dunque, solo per l'importazione, di procedere alla c.d. forfetizzazione, cioè dà la possibilità agli importatori di dichiarare, un valore a forfait ossia un valore convenzionale-pattizio, in partnership tra operatori e Dogana, utilizzabile sia per il prezzo (cioè per il valore di transazione art. 70 CDU), che per gli eventuali costi accessori che devono aggiungersi al prezzo (art 71 del CDU). Si pensi alle royalties, al valore degli stampi o del trasporto, agli altri elementi intangibles (brevetti, know how, ecc). Sia il valore di transazione che questi costi accessori possono ora essere determinati secondo criteri, dice il codice, "adeguati". Tale termine "adeguati" è sinonimo in questo caso di "forfetizzati", di "semplificati" tanto che l'art. 73 del CDU è intitolato "semplificazioni".

Tali valori però (sia il valore di transazione che il valore dei costi ad esso da aggiungere) possono non essere noti al momento dell'importazione. Accade di frequente infatti, che tali valori si formino in momenti successivi rispetto alle operazioni doganali. È il caso tipico delle royalties o degli altri elementi intangibles che sono calcolati dopo il cd "momento doganale dell'importazione". Le Royalties infatti spesso sono calcolate come percentuale su vendite future il cui importo non è assolutamente noto all'atto dell'importazione.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

L'art. 73 del CDU intitolato «semplificazione»

Per i casi in cui il valore da attribuire alle merci non è noto all'atto dell'importazione, l'amministrazione doganale fino ad oggi ha previsto due diverse modalità operative per la determinazione del valore di importazione:

1. la presentazione di una dichiarazione semplificata prevista dall'art. 166 del C.D.U. (ex dichiarazione incompleta), che permette di "chiudere" le operazioni in momenti successivi, determinando periodicamente, e tuttavia bolletta per bolletta, la fissazione degli elementi della dichiarazione. Ad esempio è possibile presentare una dichiarazione doganale priva dell'indicazione del prezzo, previa autorizzazione della Dogana (alle condizioni previste dagli artt. 145 e segg. del RD e dagli artt. 223/225 del RE) e prestando idonea garanzia. Tale procedura si perfeziona con la presentazione della dichiarazione complementare (art. 147 del R.D.), che integra la dichiarazione semplificata e deve essere presentata fino ad un termine massimo di tre anni.

oppure in alternativa

2. anche per ovviare alle difficoltà operative della dichiarazione semplificata, solo per il regime dell'importazione, è utilizzabile lo strumento di cui all'art. 73 del C.D.U., attraverso il quale, "nel riconoscimento dell'"arm's length principle" e dell'analisi di comparabilità ad esso sottesa", è possibile operare una forfettizzazione non più solo di alcuni elementi del valore, ma anche della sua stessa base primaria costituita dal valore di transazione. Tale strumento è stato definito da parte della dottrina "ruling sul valore".





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

L'art. 73 del CDU intitolato «semplificazione»

Nel caso di esportazioni poiché non trova applicazione la forfettizzazione ex art. 73 del CDU, l'unico strumento utilizzabile rimane la dichiarazione semplificata (ex incompleta) prevista dall' art. 166 del CDU . E' la stessa circolare dell'Agenzia delle Dogane e di Monopoli n. 5D del 2017 a richiamare il solo sistema della dichiarazione semplificata/incompleta quale strumento utilizzabile per gli aggiustamenti all'export

Tale procedura, che permette di svincolare le merci, in assenza di talune informazioni all'atto della dichiarazione in dogana, continua però ad essere problematica, soprattutto per quelle imprese che gestiscono un'enorme mole di dichiarazioni di importazione o di esportazione. Per chi effettua quotidianamente scambi con l'estero è cruciale la speditezza nell'effettuare tali operazioni. In questi casi, per assicurare uniformità e sicurezza sia agli operatori economici che alle autorità di controllo, sarebbe opportuno prevedere strumenti di rettifica cumulativi e non procedere con appuramenti su ogni singola bolletta.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

REQUISITI OGGETTIVI E SOGGETTIVI PER OTTENERE L'AUTORIZZAZIONE ALL'UTILIZZO DI UN VALORE IN DOGANA SEMPLIFICATO/FORFETTIZZATO EX ART 73 DEL CDU.

L'autorizzazione di cui all'articolo 73 comma 1 del CDU può essere concessa se sono soddisfatte talune condizioni oggettive e soggettive previste dall'art. 71, paragrafi 1 e 2 del Regolamento delegato n. 2446/2015 della Commissione (UE) (RD) e che l'Agenzia delle Dogane ha fatto proprie inserendole nella Circolare 5 D del 21 aprile 2017.

Si distinguono dunque i seguenti requisiti:

Requisito oggettivo per la semplificazione del valore in dogana (art. 71, paragrafo 1, R.D.).

- a) l'applicazione del procedimento di cui all'articolo 166 del CDU (dichiarazione semplificata/incompleta) comporti nel caso di specie un costo amministrativo sproporzionato;*
- b) Il valore determinato a forfait deve essere comunque vicino a quello determinato puntualmente, diciamo vicino al prezzo di fattura ancorché definito ex post; differenze naturali possono anche realizzarsi, ossia possono essere considerate sulla base di un criterio di economicità e tolleranza, purché il divario tra quanto dichiarato a forfait e quanto in astratto dichiarabile a posteriori non divenga troppo significativo.*





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

REQUISITI OGGETTIVI E SOGGETTIVI PER OTTENERE L'AUTORIZZAZIONE ALL'UTILIZZO DI UN VALORE IN DOGANA SEMPLIFICATO/FORFETTIZZATO EX ART 73 DEL CDU.

Requisiti soggettivi per la semplificazione del valore in dogana (art. 71, paragrafo 2, RD).

- a) *L'operatore deve rispondere a precisi requisiti di affidabilità, che sono quelli tipici dell'AEO ossia quelli dell'art. 39 del CDU, soprattutto la let. a) cioè l'assenza di reati gravi o violazioni alla normativa fiscale, doganale e/o penale;*
- b) *L'operatore deve utilizzare un sistema contabile che sia compatibile con i principi contabili generalmente accettati e applicati nello Stato membro in cui è tenuta la contabilità e che faciliterà i controlli doganali mediante audit.*
- c) *L'operatore deve disporre di un'organizzazione amministrativa che corrisponde al tipo e alla dimensione dell'impresa e che è adatta alla gestione dei flussi di merci, e di un sistema di controllo interno che permette di individuare le transazioni illegali o irregolari.*

Tale iter autorizzativo risulta essere articolato, ma comunque accessibile e assolutamente necessario, soprattutto in quei casi dove il valore all'importazione non è dichiarabile in maniera corretta e comporta rischi in caso di controllo e accertamento. Non vi è dubbio che concordare preventivamente con l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli l'elemento fondamentale della liquidazione daziaria, ossia il valore, può ridurre/annullare il rischio di contestazioni successive e funzionare quindi da elemento deflattivo di eventuale contenzioso.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

ITER DI PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA DI RULING SUL VALORE IN DOGANA

*La procedura semplificata si attiva attraverso apposito ruling ossia con istanza da presentarsi attraverso il formulario previsto **nell'allegato 1** della Circolare 5/D del 21 aprile 2017. Tale formulario deve essere presentato, per il tramite dell'Ufficio territorialmente competente in relazione al luogo in cui il richiedente tiene la contabilità principale, all'Ufficio Centrale che è l'unico in Italia ad occuparsi di questo tipo di istanze. L'organo che adotta il provvedimento è il Direttore Centrale Legislazione e Procedure Doganali, mentre l'unità organizzativa responsabile del procedimento è l'Ufficio Applicazione Tributi Doganali della medesima Direzione, cui le istanze dovranno pervenire. L'Ufficio delle Dogane territorialmente competente, una volta ricevuta la domanda, ha trenta giorni di tempo per effettuare una valutazione della completezza, notificare al richiedente l'avvio del procedimento indicando la data di ricevimento dell'istanza quale data di inizio del procedimento, e trasmettere al suddetto Ufficio Applicazione dei Tributi Doganali il fascicolo istruito, informandone la propria Direzione Interregionale.*

Con il ruling, che ha valenza normalmente triennale, si fissa un prezzo convenzionale che in fase di importazione può essere utilizzato in dichiarazione dagli importatori. L'Agenzia delle Dogane attraverso questa procedura di ruling, concorda con gli operatori una valutazione forfettaria, senza dover ricorrere a rettifiche di valore o revisioni a posteriori.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

FOCUS SULLE ROYALTIES/FEES

Nell'ambito dei moderni processi di produzione e distribuzione su scala mondiale delle merci, continuano ad avere un'importante rilevanza economica i contratti (o accordi) di licenza, in base ai quali il titolare (detto licenziante o licensor) di uno o più diritti immateriali (brevetto, know how, marchio, diritto d'autore o altri diritti di proprietà industriale o intellettuale, indicati anche come licensed properties) concede in licenza il diritto di utilizzare e/o sfruttare la propria privativa sul bene immateriale (cd intangibles) ad un altro soggetto (detto licenziatario o licensee), che si impegna a pagare dei corrispettivi o diritti di licenza (nella dizione anglosassone, appunto royalties-fee). Il tema riveste particolare importanza nel diritto doganale anche perché negli anni questo tema ha creato parecchia litigiosità, ossia contenzioso tra l'Amministrazione Doganale e gli operatori economici sia in Italia che a livello Unionale.

I titolari dei grandi marchi, nel fashion, nella cinematografia e in altri ambiti da circa quindici-venti anni, tendono ad attuare una tipologia di business che non comporta l'utilizzo di questi marchi su merci da essi importati. Essi, semplicemente, concedono questi marchi a degli importatori che, successivamente possono applicare tale marchio sulle proprie merci (ad es. sulle scarpe oppure sulle T-shirt) presentate in dogana e legittimamente utilizzanti il marchio, senza alcun profilo di contraffazione in virtù di un determinato accordo che prevede la corresponsione da parte dell'importatore (che in questo caso assume la veste di licenziatario) di una fee, ossia di una royalty al licenziante, che non sempre coincide con il venditore delle merci.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

FOCUS SULLE ROYALTIES/FEES

Attualmente i grandi marchi, anche al fine di individuare per primi le nuove tendenze di mercato, concentrano sempre di più le proprie energie nei settori della ricerca e sviluppo del prodotto e in promozione del marchio. Tali attività sono divenute il loro core business mentre si è assistito ad una progressiva esternalizzazione sia della produzione di beni (affidata a soggetti terzi o società appartenenti allo stesso gruppo comunque localizzati in Paesi con bassi livelli di costo), che della commercializzazione e distribuzione nei singoli mercati nazionali.

In questo contesto, accade spesso che il titolare di un marchio (licenziante) non gestisca più direttamente né l'attività produttiva, né la fase della commercializzazione bensì si concentri ad investire sul marchio, ricevendo una royalty sull'impiego commerciale del brand.

In passato il marchio rappresentava un elemento per identificare direttamente l'azienda che produceva il bene. Con l'affermarsi del principio della libera circolazione del marchio, per cui esso può circolare separatamente dall'azienda, tale originaria funzione è venuta meno. Oggi il marchio è utilizzato come leva per veicolare particolari messaggi ed è finalizzato ad orientare le scelte di acquisto dei consumatori. Il marchio rappresenta il simbolo di tutte le componenti di un messaggio pubblicitario/promozionale che il pubblico ricollega ai prodotti o servizi per i quali è utilizzato.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

FOCUS SULLE ROYALTIES/FEES

Con il contratto di licenza, il titolare del marchio concede il diritto di uso dello stesso, per un determinato periodo di tempo, mantenendone la proprietà. Solitamente il licenziante si riserva il diritto di controllare sia la qualità dei prodotti sui quali il licenziatario appone il marchio che l'efficacia delle azioni pubblicitarie/promozionali, al fine di mantenere e non vedere diminuire il valore economico del suo marchio.

Anche la Corte di Giustizia ha riconosciuto, con diverse sentenze, la tutela legale del marchio contro le condotte suscettibili di comprometterne le funzioni di "comunicazione, investimento e pubblicità": - 18/06/2009, causa C-487/07, L'Oréal, punto 58. - 23/03/2010, cause riunite C-236/08 e 238/08, Google, punto 77.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

QUESITO DI FONDO: LE ROYALTIES SONO SEMPRE DA AGGIUNGERE AL VALORE DI TRANSAZIONE?

Per rispondere dobbiamo prima analizzare i seguenti tre aspetti fondamentali:

- a) Il campo di applicazione normativo;
- b) La condizione di vendita;
- c) La connessione con tra la royalties e le merci da valutare.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

QUESITO DI FONDO: LE ROYALTIES SONO SEMPRE DA AGGIUNGERE AL VALORE DI TRANSAZIONE?

a) Il campo di applicazione normativo;

Nelle precedenti DAC (Reg. CE 2454/1993) la disciplina delle Royalties era raccolta negli artt. 157 e seguenti. Tali articoli sono ora stati raccolti in un unico articolo, l'art. 136 dell'attuale Regolamento di Esecuzione (Reg. UE 2447/2015).

Nel nuovo CDU l'art. 71 par. 1 lett. C prevede come elemento da aggiungere al valore di transazione appunto i corrispettivi ed i diritti di licenza –le royalties- relativi alle merci da valutare , che il compratore è tenuto a pagare come condizione per la vendita sempre che detti corrispettivi non siano già inclusi nel prezzo pagato.

Quindi di fronte ad una Royalties i primi requisiti da verificare, per capire se rappresenta o meno un elemento da aggiungere al valore di transazione, sono i tre elementi indicati nell'art. 71.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

QUESITO DI FONDO: LE ROYALTIES SONO SEMPRE DA AGGIUNGERE AL VALORE DI TRANSAZIONE?

Dal punto di vista sostanziale non si sono registrate particolari novità rispetto alla precedente normativa comunitaria in quanto è stata confermata la norma antielusiva che impone l'integrazione ai fini del valore doganale delle royalties corrisposte dall'importatore come condizione del contratto di compravendita internazionale, per evitare manovre di riduzione impropria dell'imponibile doganale. In assenza di tale norma sarebbe troppo facile eludere la normativa del valore in dogana. Infatti se io al mio importatore dico, non farmi una fattura per i beni che importo di 100, ma fatturami 50 per i beni e l'altro 50 te li corrispondo a titolo di Royalties, di fee. All'importatore poco importa questa circostanza, dato che comunque incassa 100 e per lui emettere due fatture da 50 non costituisce certo alcun problema. Il problema sorge in dogana dove io potrei presentarmi con la sola fattura di 50 relativa ai soli beni e risparmiare il dazio sulla parte dei beni immateriali, se la normativa, giustamente, non mi obbligasse ad includere, a "riportare dentro" il valore dei beni anche il valore della royalties, definendo quest'ultimo come un costo incluso nel valore delle merci in dogana se è condizione della vendita.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

b) CONDIZIONE DI VENDITA – CONDITION OF SALE

L'art. 136, par. 4 del Reg. UE 2447/2015 (RE), con un approccio più semplice ed una previsione più puntuale rispetto alla previgente disciplina, individua espressamente i casi in cui i corrispettivi e i diritti di licenza sono considerati pagati come “condizione di vendita” delle merci importate. Questo si realizza quando è soddisfatta una delle seguenti condizioni:

- a) Il venditore o una persona ad esso collegata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento (art. 136 par.4 lett.a);*
- b) Il pagamento da parte dell'acquirente è effettuato per soddisfare un obbligo del venditore, conformemente agli obblighi contrattuali (art. 136 par.4 lett.b);*
- c) Le merci non possono essere vendute all'acquirente o da questo acquistate senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza a un licenziante (art. 136 par.4 lett.c);*

Una prima novità introdotta per le importazioni dal 1 maggio 2016, data di entrata in vigore del nuovo CDU, è che tali condizioni non devono più sussistere congiuntamente: è sufficiente infatti che sia soddisfatta una soltanto di esse per dover includere le royalties nel valore doganale dei beni importati.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

b) CONDIZIONE DI VENDITA – CONDITION OF SALE

Inoltre mentre le ipotesi indicate alle lettere a) e b) riprendono sostanzialmente quanto previsto dalla disciplina previgente (artt. 157 paragrafo 2 e 160 delle DAC) , la lettera c) rappresenta un'assoluta novità suscettibile di ampliare le ipotesi di tassazione delle royalties.

Come rappresentato anche dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli con la circolare n. 8D del 19/04/2016 (a pag. 39), ora il pagamento delle royalties è da includere nel valore delle merci in dogana anche quando non è richiesto espressamente dal venditore o da persona ad esso legata (unica condizione che era richiesta dall'art. 157 paragrafo 2 delle DAC): per l'autorità doganale nazionale, sono ora previste fattispecie aggiuntive rispetto a tale caso in modo da prevedere quale condizione di vendita anche il versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza al licenziante da parte dell'acquirente (a prescindere dunque dall'espressa richiesta del venditore).

Il presupposto della "condizione di vendita" per essere compreso a pieno deve dunque essere ulteriormente scomposto in tre macroargomenti:

- 1. Legame licenziante-produttore;*
- 2. Pagamento effettuato dal compratore per obbligo del venditore;*
- 3. Impossibilità di vendita.*





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

1. Legame licenziante-produttore: i due scenari

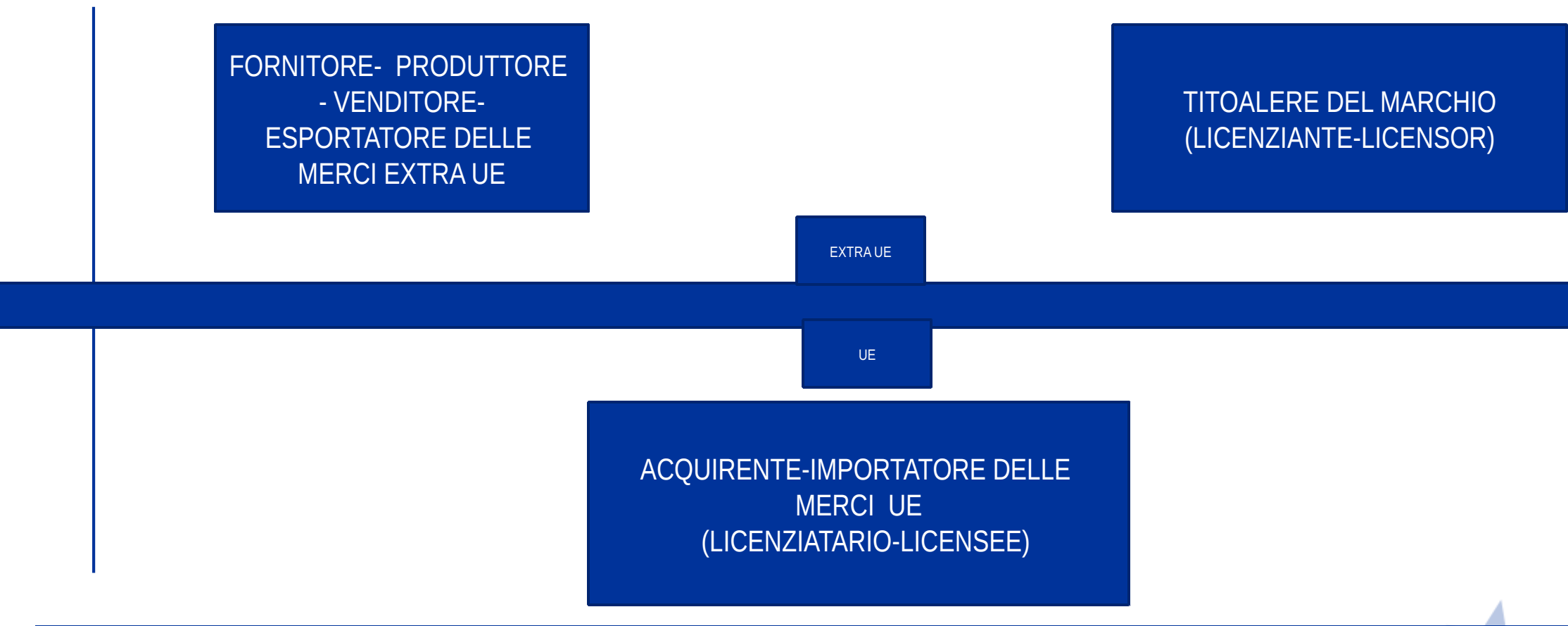
- **Scenario a due soggetti e due rapporti negoziali** : è l'ipotesi più semplice ma anche un'ipotesi scolastica ossia che si verifica raramente: se la merce viene venduta da un fornitore extra UE che è anche il titolare del marchio (licenziante) che cede l'accordo di licenza in virtù del quale l'importatore/licenziatario paga le royalties, allora la vendita è sicuramente condizionata perché l'importatore è costretto a pagare entrambi i prezzi affinché il venditore, che è anche il titolare del marchio, ceda la disponibilità delle merci: se l'importatore non paga oltre al prezzo della merce anche le royalties allora non gli verrà trasferita neppure la merce!
- **Scenario a tre soggetti e due rapporti negoziali**: è l'ipotesi più reale, ossia quella che si verifica con maggiore frequenza. Il fornitore è ad esempio un factory o un maker di diritto cinese, mentre il licenziante è un grande brand, distinto dal fornitore delle merci che può essere situato ovunque (nello schema precedente l'ho ipotizzato extra Ue, ma nulla cambia se fosse in EU oppure in Italia). L'importatore si trova nella duplice veste di importatore, compratore delle merci da un da un soggetto X da un lato e nell'altra veste di licenziatario che deve corrispondere in relazione a quelle merci una royalty ad altro soggetto Y. Qui ci troviamo di fronte al corto circuito perché la vendita si potrebbe presumere non condizionata. Fondamentalmente al venditore che l'importatore paghi le royalties potrebbe interessare poco. In questo contesto quindi salta la condizione della vendita così come intesa nella condizione base.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

1. Legame licenziante-produttore: schema grafico dell'operazione





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

1. Legame licenziante-produttore: le royalties si aggiungono oppure no al valore di transazione?

Al fine di stabilire se il diritto di licenza integri una condizione della vendita occorre anzitutto valutare se sussista un legame tra licenziante ed il fornitore del bene. Semplificando si possono distinguere due diversi casi:

- *Il titolare della licenza (licenziante) e il fornitore/esportatore sono **soggetti tra loro legati** da un rapporto societario di appartenenza ad un medesimo gruppo o da schemi contrattuali di dipendenza consolidati. In questo caso la royalty può essere considerata una condizione imprescindibile per la fornitura del bene e dunque la Royalty dovrà sempre venire aggiunta al valore di transazione.*
- *Il titolare della licenza (licenziante) e il fornitore/esportatore sono **soggetti completamente indipendenti**. In questo secondo caso per valutare se la royalty integri o meno una “condizione di vendita” del prodotto occorre un’attenta ricostruzione delle circostanze del caso concreto, attraverso una valutazione dei contratti di licenza e di fornitura stipulati dalle parti, al fine di verificare se il licenziante eserciti un potere di orientamento sul fornitore. In questo caso la Royalty non è necessariamente da aggiungere al valore di transazione. Va valutato caso per caso.*





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

1. Legame licenziante-produttore:

Considerando lo scenario più diffuso , quello caratterizzato da tre soggetti e da due rapporti negoziali:

- uno di vendita internazionale di beni, tra il licenziatario importatore e l'impresa estera fornitrice dei beni importati, e*
- l'altro il contratto di licenza tra il titolare del marchio (licenziante) e il licenziatario/importatore.*

*in cui il **fornitore sia un soggetto distinto rispetto al titolare della licenza**, si deve avere valutare il grado di controllo che il licenziante ha sul produttore, secondo la nozione di controllo prevista in materia doganale dall'art. 127 del RE.*

In particolare, in base all'articolo 127 del RE paragrafo 1, 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;*





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

1. Legame licenziante-produttore:

- 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.*

La nuova nozione di controllo è dunque contenuta nelle lettere e),f),g) dell'art. 127 par. 1, mentre nella disciplina previgente per "controllo" si intendeva l'esercizio, di diritto o di fatto, di un potere di costrizione o di orientamento (si veda la nota di commento all'art. 143, paragrafo 1, lettera e) del CDC contenuta nell'allegato n. 23 delle previgenti DAC).

Il nuovo C.D.U. considera sussistente un "controllo" ogni qual volta il licenziante sia in grado di impedire al fornitore di vendere le merci, se il licenziatario non versa le royalties e che vi sia un'effettiva ingerenza nell'attività svolta, con ad es. il controllo sulla produzione, sulla logistica e sulla consegna delle merci, sui possibili acquirenti o sui prezzi di vendita. Il controllo idoneo per l'applicazione dei dazi doganali delle royalties è rappresentato soltanto dal controllo esercitato sul produttore e non dal controllo sulla qualità della produzione, giacché questa tipologia di controllo rientra ormai nella normale prassi commerciale.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

1. Legame licenziante-produttore:

E' pacifico che rientra tra i diritti del licenziante, nella normale prassi commerciale, il controllo della conformità dei beni prodotti da un soggetto terzo, così come l'approvazione di campioni: tali attività non comportano necessariamente l'esistenza di un controllo, di diritto o di fatto, sui fornitori extracomunitari.

Pare opportuno distinguere quindi tra diritti e obblighi normalmente associati ad una vendita internazionale e diritti ed obblighi contrattuali che determinano un effettivo legame tra le parti e che impongono limitazioni o orientamenti su aspetti gestionali essenziali.

La circolare dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli n. 21/D del 30/11/2012 interpretò la norma, ravvisando una serie di poteri del licenziante che , se ricorrenti avrebbero fatto ritenere esistente un controllo di fatto del licenziante sul produttore, idoneo a determinare la tassazione delle royalties. In particolare la circolare considerava rilevante il potere del licenziante di controllare, durante il processo produttivo, l'adeguatezza dei programmi di produzione e degli ordini di acquisto delle materie prime ed il potere di inibire al licenziatario qualsiasi forma di la commercializzazione, distribuzione o vendita senza la sua preventiva approvazione.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

Sentenza della Corte di Giustizia (9 marzo 2017, n. C-173/15, GE Healthcare GmbH)

La giurisprudenza prevalente, in merito alla nozione di controllo e alla sua rilevanza ai fini della daziabilità delle royalties, ha sempre considerato fondamentale un attento esame dei contratti in essere e la presenza all'interno dei contratti di clausole 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, nonché di clausole che prevedano l'impegno a non produrre beni concorrenti.

Ha suscitato particolare interesse una recente sentenza della Corte di Giustizia (9 marzo 2017, n. C-173/15, GE Healthcare GmbH) relativa ad una controversia tra la Società GE Healthcare GmbH e l'ufficio doganale centrale di Dusseldorf. Questa sentenza nonostante si pronunci sulla normativa previgente esprime principi meritevoli di interesse anche in vigenza del nuovo codice doganale Unionale. La vicenda è relativa ad un contratto di licenza stipulato tra GeMedical Systems Deutschland GmbH&Co KG (GE Germania) e Monogram Licensing International Inc (M) – entrambe appartenenti al gruppo General Electric (gruppo GE)- avente ad oggetto, tra l'altro l'autorizzazione a servirsi del marchio GE per prodotti fabbricati e commercializzati e per servizi forniti da GE Germania, a fronte del versamento di diritti di licenza.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

Sentenza della Corte di Giustizia (9 marzo 2017, n. C-173/15, GE Healthcare GmbH)

GE Germania importava i prodotti da porre in commercio da società appartenenti al gruppo GE, site in Paesi extraeuropei, senza dichiarare le royalties corrisposte ai fini della determinazione del valore doganale delle merci. In occasione di un controllo doganale, l'Ufficio doganale centrale di Dusseldorf ha accertato la mancata dichiarazione dei corrispettivi della licenza ai fini della determinazione del valore in dogana ed ha emesso un avviso di accertamento per il recupero a posteriori dei dazi all'importazione non assolti.

Dopo aver versato i dazi in questione, la GE Healthcare GmbH ne ha chiesto il rimborso sostenendo che i diritti di licenza versati in forza del contratto di licenza non avrebbero dovuto essere aggiunti al valore in dogana delle merci importate e, in ogni caso, non costituivano una "condizione di vendita delle merci".

A fronte del rigetto della richiesta da parte dell'Ufficio doganale centrale di Dusseldorf, la GE Healthcare GmbH ha proposto ricorso ed, a seguito delle domande pregiudiziali sollevate dal giudice nazionale, l'Avvocato Generale ha in estrema sintesi ravvisato la sussistenza di un "controllo di diritto" tra il licenziante ed il fornitore, in quanto entrambi soggetti al controllo di un terzo.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

Sentenza della Corte di Giustizia (9 marzo 2017, n. C-173/15, GE Healthcare GmbH)

Al riguardo, l'Avvocato generale presso la Corte di Giustizia UE ha chiarito che il punto 13 del commento n. 3 (sezione sul valore in dogana) relativo all'incidenza dei corrispettivi e dei diritti di licenza sul valore in dogana prevede <<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 (...). 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 ed il corrispettivo deve essere versato ad un altro soggetto dello stesso gruppo>>.

I giudici europei hanno concluso che i diritti di licenza possono costituire una condizione di vendita delle merci da valutare nel caso in cui, all'interno di uno stesso gruppo societario, il pagamento degli stessi sia richiesto da un'impresa collegata tanto al venditore quanto all'acquirente e sia effettuato nei confronti di questa stessa impresa.

In vigenza del precedente CDC, la sola presenza di un legame tra licenziante e fornitore non sarebbe stata sufficiente a determinare l'inclusione dei diritti di licenza nel valore doganale delle merci, dovendosi ravvisare ai sensi degli artt. 157 e 160 delle DAC la sussistenza congiunta delle tre condizioni:





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

Sentenza della Corte di Giustizia (9 marzo 2017, n. C-173/15, GE Healthcare GmbH)

- a) *il pagamento doveva essere specificatamente riferibile alle merci oggetto di valutazione;*
- b) *il pagamento doveva essere una condizione del contratto di vendita delle merci;*
- a) *il venditore o una persona ad esso legata doveva chiedere all'acquirente di effettuare il pagamento delle royalties (legame tra venditore e licenziante).*

Al contrario in vigore dell'attuale C.D.U. viene richiesto di verificare la sussistenza disgiunta di una delle tre condizioni, e quindi l'esistenza di un legame tra licenziante e fornitore è sufficiente, da sola, a comportare l'inclusione delle royalties nel valore doganale delle merci. Ciò fa sorgere l'obbligo per il licenziatario/importatore di quantificare i diritti di licenza all'atto dello sdoganamento, anche qualora gli stessi siano versati non già sul prezzo di acquisto bensì sulle successive vendite nette. Solitamente infatti, i license agreement stabiliscono quote di corrispettivi calcolati in percentuale sugli importi fatturati alla vendita delle merci importate. Questo significa che il quantum dei corrispettivi e dei diritti di licenza, non è e non può essere noto all'importatore (e all'autorità doganale) all'atto dello sdoganamento, poiché questi maturano solo in caso di eventuale e successiva vendita delle merci recanti marchi in licenza. Al fine di superare tale problematica, gli importatori possono ricorrere a due distinti strumenti operativi: la dichiarazione semplificata/incompleta (ex art. 166 del C.D.U.) o il ruling doganale (ex art. 73 del C.D.U.).





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

1) Pagamento effettuato per obbligo del venditore:

Tale ipotesi, già prevista nei precedenti articoli delle DAC, implica l'esistenza di un rapporto contrattuale tra il titolare del diritto di licenza e il fornitore estero, in base al quale quest'ultimo sia obbligato a richiedere all'acquirente della merce di effettuare il pagamento delle royalties al licenziante.

Perché ricorra tale condizione, occorre provare che il produttore extra-UE ha il diritto e il potere di richiedere al licenziatario di pagare le royalties, in attuazione di un obbligo precedentemente assunto con il titolare del marchio.

Secondo la circolare dell'Agenzia delle Dogane n. 21 D del 30/11/2012 (cfr. pagg. 12 e 13) assumono rilievo al riguardo i seguenti fattori:

“- l'esistenza di un riferimento alla royalty o licenza nel contratto di vendita o nei documenti correlati;

- l'esistenza di un riferimento alla vendita di merci nell'accordo di licenza;

- la previsione (nell'accordo di licenza o nel contratto di vendita) della risoluzione del contratto di vendita quale conseguenza dell'inadempimento delle clausole contrattuali dell'accordo di licenza a causa del mancato pagamento dei relativi diritti al licenziante da parte dell'acquirente;

- l'inserimento nell'accordo di licenza di una clausola che stabilisca che qualora il corrispettivo non venisse pagato, al produttore sarà vietato 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 controllo di qualità”.

Gli ultimi due punti rappresentano certamente forme di controllo sul produttore, che vanno al di là dei normali controlli sulla qualità dei prodotti realizzati.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

3) Impossibilità di vendita:

L'art. 136, par. 4, lett. c) del R.E., innovando la previgente disposizione, dispone che i corrispettivi di licenza sono da aggiungere al valore in dogana (e quindi tassabili integrando una condizione di vendita) se "le merci non possono essere vendute all'acquirente o da queste acquistate senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza a un licenziante".

In altre parole è definita condizione di vendita il fatto che , in mancanza del pagamento delle royalties, le merci non potrebbero essere vendute dal fornitore o acquistate dall'importatore .

La norma UE sembra introdurre non solo un pagamento delle royalties come "condizione della vendita" delle merci da valutare, ma anche un pagamento come "condizione di acquisto". In altre parole, le royalties sarebbero incluse nel valore doganale delle merci non solo se il venditore non è disposto a fornire le merci se i diritti di licenza non sono corrisposti, ma anche se, a prescindere, l'importatore non può acquistare dette merci senza che venga pagato il corrispettivo.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

3) Impossibilità di vendita:

A livello internazionale il commentary 25.1 Wco ha precisato che “quando le royalties o i diritti di licenza sono pagati ad un soggetto terzo, legato al venditore dalle merci, è più probabile che il pagamento della licenza configuri una condizione di vendita rispetto a quando tale pagamento avviene a favore di una terza persona non collegata al venditore. Ci sono diverse situazioni in cui il pagamento delle royalties o dei diritti di licenza, è considerato quale condizione di vendita anche se effettuato a favore di un soggetto terzo (...)”. Tale condizione, potrebbe ravvisarsi “quando esiste una clausola nel contratto di licenza che prevede che, qualora la royalties o il diritto di licenza non sia versato, al fornitore sia proibito produrre o vendere all’importatore il bene incorporante il diritto di proprietà intellettuale.(...)”

Considerati i principi espressi in ambito WCO ed i chiarimenti forniti in sede comunitaria, non è quindi condivisibile la tesi secondo la quale, a norma del nuovo art. 136 del RE, le royalties ed i diritti di licenza devono essere “quasi sempre” inclusi nel valore globale della merce trascurando ogni approfondimento sulle circostanze in cui è avvenuta la transazione e le specifiche previsioni contrattuali.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

3) Impossibilità di vendita:

La corretta interpretazione della nuova previsione normativa unionale rende necessario esaminare se il venditore possa vendere (o il compratore acquistare) le merci senza pagare le royalties o i diritti di licenza. Tale condizione può essere implicita o esplicita. In alcuni casi sarà specificato nell'accordo di licenza se la vendita delle merci importate è subordinata al pagamento di un corrispettivo o di un diritto di licenza. Tuttavia, non è richiesto che ciò debba essere precisato negli accordi. Dato che, nella maggior parte dei casi, il contratto di vendita delle merci non menziona esplicitamente se per esse devono essere pagate delle royalties o diritti di licenza, assumerà rilievo l'esame del contratto di licenza e delle circostanze nelle quali è avvenuta la vendita, al fine di valutare quale sia la natura dei corrispettivi dovuti e le relative condizioni di pagamento.

L'autorità doganale al fine di verificare se i diritti di licenza debbano effettivamente essere inclusi nel valore doganale della merce, non potrà più limitarsi ad accertare soltanto se, all'acquisto della merce, faccia seguito il pagamento dei diritti di licenza, ma dovrà valutare con scrupolo la specifica fattispecie e i particolari dell'accordo commerciale.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

Sentenza n. 2/2018 depositata in data 09/01/2018 dalla Commissione provinciale di Como

La sentenza n. 2/2018 depositata in data 09/01/2018 dalla Commissione provinciale di Como richiama, innanzitutto, il punto 22 del Taxud/B/2016-IT n. 808781 secondo cui le autorità doganali debbono valutare le clausole contrattuali attribuendo priorità alle condizioni commerciali e agli accordi contrattuali tra le parti.

La sentenza puntualizza che l'inclusione dei diritti di licenza nel valore in dogana non è automatica ed è l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli a dover valutare in concreto, a seguito dell'esame dei contratti tra le parti, se le royalties debbano essere o meno incluse nel suddetto valore.

La C.T.P. di Como ha inoltre valutato i seguenti tre elementi del caso concreto esaminato:

- 1) nel contratto di fornitura di merce mancava una previsione contrattuale in base alla quale il venditore o una persona ad esso collegata doveva chiedere all'acquirente di effettuare il pagamento delle royalties;*
- 2) il contratto prevedeva espressamente che i diritti di licenza esigibili dal licenziante non potevano in nessun caso rappresentare condizione dell'acquisto di un prodotto da parte del licenziatario o dei suoi sublicenziatari, dell'importazione di prodotti da parte del licenziatario o dei suoi sublicenziatari e della vendita di prodotti al licenziatario o i suoi sublicenziatari;*





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

Sentenza n. 2/2018 depositata in data 09/01/2018 dalla Commissione provinciale di Como

3) *gli accordi contrattuali in questione prevedevano che i beni recanti i marchi potevano essere acquistati dalla licenziataria da qualsiasi fonte di approvvigionamento indipendentemente dal pagamento delle royalties; inoltre i requisiti di pagamento di queste ultime avrebbero regolato tutte le vendite del licenziante indipendentemente dalla modalità di approvvigionamento dei relativi prodotti.*

Per contro, la Commissione tributaria provinciale di Como non ha ritenuto rilevante la presenza nel contratto di licenza di una clausola risolutiva, rilevando come il fatto che, il mancato pagamento delle royalties costituisca una causa di risoluzione del contratto non incidere sulla fattispecie esaminata, costituendo pattuizione comune a tutti i contratti di licenza.

Ciò in quanto la risoluzione in caso di mancato pagamento delle royalties del contratto stipulato rappresenta un evento incerto, comunque successivo alla vendita e all'importazione, con la conseguenza che l'eventuale risoluzione non produrrebbe comunque alcun conflitto sulle vendite (e sulle importazioni) già avvenute.

La sentenza dunque, sottolineando le differenze temporali tra consegna delle merci e pagamento delle royalties si spinge a sostenere che, che il pagamento delle royalties non è condizione della vendita se le merci vengono consegnate prima del pagamento della Royalties. Questo di per se dimostrerebbe implicitamente/tacitamente la volontà del fornitore di non voler subordinare la vendita della merce al pagamento delle royalties.





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

Sentenza Cass. Civ. Sez. V n. 8473 pronunciata il 09/01/2018, depositata il 06/04/2018 Agenzia delle Dogane e Monopoli contro s.r.l. Puma Italia

Interessanti i principi di diritto affermati in questa sentenza sia in relazione alla nozione di «controllo» rilevante ai fini della sussistenza della «condizione di vendita», che in relazione alla dimostrata impossibilità per il terzista produttore di vendere a soggetti diversi dal licenziatario (titolare del marchio).





IL VALORE DELLE MERCI IN DOGANA

DIRITTI E ROYALTIES CONNESSI ALLE MERCI DA VALUTARE

In particolare l'art. 136 del R.E. al paragrafo 1 dispone che alle merci importate sono connessi corrispettivi e diritti di licenza se i diritti trasferiti nell'ambito dell'accordo relativo alla licenza o ai corrispettivi sono incorporati nelle merci.

Un riferimento diretto alle merci importate è particolarmente chiaro quando le merci stesse costituiscono l'oggetto del contratto di licenza ad esempio se le merci importate hanno incorporato il marchio per il quale viene pagato il diritto di licenza questo deve essere considerato come correlato alla merce importata. La stessa correlazione esiste laddove la merce importata è costituita da ingredienti o componenti aggiunti alle merci successivamente alla loro importazione, oppure ad attività o servizi successivi all'importazione.

Il metodo di calcolo dell'importo delle royalties o dei diritti di licenza non è determinante ai fini dell'inclusione degli elementi in questione nel valore doganale: se esso si basa sul prezzo delle merci importate, salvo prova contraria si presume che il pagamento di tale corrispettivo o diritto di licenza si riferisca alle merci oggetto di valutazione.

Infine l'art. 136 del RE dispone che "il paese in cui è stabilito il destinatario del pagamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza è irrilevante".





Grazie per l'attenzione

