

DOTTORATO IN SCIENZE GIURIDICHE EUROPEE ED INTERNAZIONALI

PROGETTO DI RICERCA

SSD IUS/12

ACCISE, DOGANE E MONOPOLI DI STATO – ASPETTI GIURIDICI ED ECONOMICO-FINANZIARI

Candidata: Cristina Faone

1. Oggetto della ricerca e profili di particolare interesse

L'Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli è un ente di diritto pubblico a competenza variegata.

Negli ultimi anni, infatti, anche attraverso l'incorporazione dell'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, l'Agenzia è impegnata in numerose attività a carattere eterogeneo concernenti i suoi tre ambiti elettivi e, cioè, quelli delle accise, delle dogane e dei monopoli.

In ragione della caleidoscopica natura dell'Agenzia e dell'ampiezza del titolo del progetto di ricerca richiesto dall'Ente ai fini della partecipazione al corso di dottorato di cui in oggetto, si reputa opportuno concentrarsi su uno specifico aspetto della materia affidata all'Ente, essendo di fatto impossibile trattare in un unico elaborato tutti i campi in cui è coinvolta l'azione dell'Agenzia.

A tale fine, principiando dall'analisi delle regole di mercato che oggi governano i rapporti tra gli Stati, si intende esaminare il tema del valore in dogana che è uno dei più complessi.

Infatti, parametro di misurazione dell'operazione economica, l'attuazione della disciplina sul valore è sensibile ai moderni assetti di gestione aziendale ispirati alla globalizzazione ed all'internazionalizzazione delle imprese.

In particolare, negli ultimi decenni si è assistito alla nascita esponenziale di gruppi multinazionali che, sfruttando le asimmetrie fiscali tra gli Stati, disarticolano la *value chain* alla ricerca di assetti organizzativi agili e flessibili. Allo stesso modo, i processi di espansione oltre frontiera delle imprese multinazionali incoraggiano la delocalizzazione dei prodotti e dei servizi offerti dalle imprese.

Ad entrambi i processi, non è, e non può essere, indifferente la disciplina sul valore doganale. È indubbio, invero, che le politiche di *transfer pricing*, disciplinando il funzionamento di relazioni e transazioni infragruppo, rappresentano un elemento di assoluta strategicità per le società multinazionali e le imprese con attività all'estero, sicché sorge la concreta esigenza di

fare convivere, senza giungere a contraddizioni, le regole sul *transfer pricing* con quelle doganali.

È, altresì, frequente che i titolari di diritti immateriali non si occupino direttamente della commercializzazione degli *intangibles* ma affidino ad altri lo sfruttamento del bene immateriale limitandosi a riceverne i corrispettivi. Occorre, quindi, individuare i parametri al cospetto dei quali le *royalties* debbano essere incluse nel valore doganale, senza dimenticare che la cessione di beni immateriali rileva anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, con il rischio che l'operatore economico, in caso di revisione dell'accertamento doganale, sconti due volte tale imposizione fiscale.

L'oggetto della ricerca è volto proprio ad esaminare le questioni, di fiscalità diretta ed indiretta, attualmente più controverse nel panorama giuridico tra cui spiccano il rapporto tra la disciplina del valore doganale e quella del *transfer pricing*, la daziabilità delle *royalties* ed i profili connessi all'imposizione e alla riscossione dell'Iva all'importazione.

Nel compiere tale opera, delineando i tratti salienti della disciplina sul valore doganale, senza pretesa alcuna di esaustività, si cercherà di ricostruire i contenuti delle disposizioni del Reg. UE n. 952 del 2013 e dei Regolamenti nn. 2446 e 2447 del 2015, attraverso i plurimi interventi delle Organizzazioni internazionali ed unionali che, sebbene privi di valore vincolante, assurgono a regole di *soft laws*. Sarà opportuno, anche, esaminare i più recenti arresti della giurisprudenza che, sono al tempo stesso precedenti validi per indirizzare l'operato dell'Agenzia e le scelte strategiche dell'operatore economico, ma, talvolta, anche limite al processo di coordinamento ed armonizzazione.

2. Cenni giuridici sui criteri di determinazione del valore in dogana. Il criterio primario

Il criterio primario di determinazione del valore in dogana¹, ai sensi dell'art. 70 del CDU, è il prezzo 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”.

A mente dell'art. 128 del RE², il valore di transazione deve riferirsi al prezzo pagato per l'ultima vendita internazionale effettuata e, cioè, quella in forza della quale i beni vengono introdotti nel territorio UE.

¹ Anche l'Accordo per l'applicazione dell'art. VII del GATT 1947, oggi All. 1A all'Accordo istitutivo della WTO, articola le regole per la determinazione del valore in dogana in un criterio primario e, ove questo non sia applicabile, in criteri secondari in rapporto gerarchico discendente tra loro, nel senso che si può adottare il criterio previsto ad un livello gerarchico inferiore solo se è impossibile determinare il valore della merce secondo il criterio posto nel livello superiore.

² La disposizione prevede: “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. 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

Mancando nell'ordinamento doganale dell'UE una nozione unitaria di vendita giuridicamente rilevante, in passato ci si era chiesti se il criterio primario del valore di transazione potesse essere adottato anche ove l'operazione commerciale si inscrivesse nell'ambito non di una vendita *strictu sensu* ma di un contratto di lavorazione.

In proposito, con il cennato Accordo sul valore, il Comitato tecnico della WCO stabilisce che *“in linea con l'intento di base dell'Accordo, secondo cui il valore di transazione delle merci importate deve essere usato nella massima misura possibile ai fini del valore in dogana, l'uniformità di interpretazione e di applicazione può essere raggiunta considerando il termine “vendita” nel senso più ampio”*.

Anche la Corte di Giustizia ha precisato che solo l'adozione di una nozione ampia di vendita consentirebbe di evitare l'impiego in dogana di valori fittizi o arbitrari includendo nel valore doganale anche elementi integrativi obbligatori del prezzo pagato o da pagare³.

Fermo quanto detto, dal combinato disposto degli artt. 70 e 71 del CDU, 129 del RE e 1 e 8 dell'Accordo per l'applicazione dell'art. VII GATT 1994, è, comunque, possibile affermare che non possono essere considerate vendite le cessioni a titolo gratuito e quelle di campioni, nonché la cessione di merce oggetto di contratti di c.d. *consignment stock* o di comodato, di noleggio o *leasing*.

Nella previgente disciplina, in caso di vendite a catena, era prevista la possibilità di adottare, quale base imponibile per il valore doganale, il prezzo della prima vendita (*first sale price*)⁴.

Nonostante l'abrogazione dell'istituto, l'art. 128 del RE offre all'operatore economico una nuova opzione per far risalire il prezzo alla vendita precedente, vincolandone l'operatività alla circostanza che la vendita cui fare riferimento avvenga, per esempio, in regime di deposito doganale.

Segnatamente, il par. 2 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”*.

In altre parole, se le merci vengono fisicamente introdotte in un deposito nel territorio della UE, ancora di proprietà del venditore, e poi vengano cedute - anche più volte in costanza del regime sospensivo - è ammessa la possibilità per l'operatore economico di adottare quale prezzo di transazione quello pattuito con la prima vendita.

diverso dal transito interno, dall'uso finale o dal perfezionamento passivo, il valore di transazione è determinato sulla base di tale vendita”.

³ Cfr. CGUE, 12 dicembre 2013, causa C-116/12, *Christodoulou e a.*.

⁴ Sul punto, v. SCUFFI M., ALBENZIO G. e MICCINESI M., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milano, 2014, 436 e 437.

3. I limiti al criterio del prezzo di transazione. Il caso dei soggetti collegati

Come precisato dalla Corte di Giustizia⁵, il valore di transazione deve riflettere il valore economico reale della merce importata.

In tale senso, il secondo paragrafo del cennato art. 70 del CDU stabilisce che con l'espressione *“prezzo pagato o da pagare”* devono intendersi *“tutti i pagamenti che sono stati o devono essere effettuati, come condizione della vendita delle merci importate”*.

Ai sensi dell'art. 70, par. 3 del CDU, però, il valore doganale sarà costituito dal prezzo di transazione solo quando:

1. non esistono restrizioni per la cessione o per l'utilizzazione delle merci da parte del compratore, intendendosi per tali anche quelle imposte o richieste dalla legge o dalle autorità pubbliche nell'Unione, ancorché non intacchino sostanzialmente il valore in dogana delle merci, nonché limitazioni territoriali per l'eventuale rivendita delle merci;
2. la vendita o il prezzo non sono subordinati a condizioni o prestazioni per le quali non possa essere determinato un valore in relazione alle merci da valutare;
3. nessuna parte dei proventi di qualsiasi rivendita, cessione o utilizzazione successiva delle merci da parte del compratore ritorna, direttamente o indirettamente, al venditore, a meno che non possa essere operato un appropriato adeguamento⁶;
4. il compratore e il venditore non sono collegati o la relazione non ha influenzato il prezzo.

Con riguardo a tale ultima ipotesi, l'art. 127 del RE reputa sussistente un legame tra due parti se⁷: 1) l'una fa parte della direzione o del consiglio di amministrazione dell'impresa dell'altra e viceversa; 2) hanno la veste giuridica di associati; 3) l'una è il datore di lavoro dell'altra; 4) 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 o dell'altra; 5) l'una controlla direttamente o indirettamente l'altra⁸; 6) l'una e l'altra sono direttamente o indirettamente controllate da una terza persona; 7) esse controllano assieme, direttamente o indirettamente, una terza persona; 8) oppure se appartengono alla stessa famiglia⁹; 9) le persone sono associate in affari per il fatto che l'una è agente, distributore o concessionario esclusivo dell'altra, quale che sia la designazione utilizzata.

⁵ Cfr., *ex plurimis*, CGUE, 20 dicembre 2017, causa C-529/16, *Hamamatsu* e CGUE, 16 novembre 2016, causa C-304/14, *Secretary of State for the Home Department*.

⁶ Con il doc. n. 800/2002, TAXUD precisa che, nel caso in cui l'importatore storni al suo esportatore una parte fissa o variabile del fatturato delle vendite, il valore reale della merce non è il prezzo di transazione bensì il valore indicato in fattura al netto della percentuale di storno.

⁷ Le ipotesi contemplate ricalcano quelle previste dall'art. 15 del GATT.

⁸ Il potere di controllo si sostanzia nel fatto che il primo soggetto è in grado di esercitare, in diritto o in fatto, un potere di costrizione o di orientamento sul secondo.

⁹ Si considerano appartenenti alla stessa famiglia solo le persone tra le quali intercorre un rapporto tra marito e moglie oppure tra ascendenti e discendenti, in linea diretta, di primo grado.

L'esistenza di un legame tra le parti della transazione non costituisce, *ex sé*, motivo sufficiente per considerare "inaccettabile" il valore della merce dichiarato al momento dell'importazione ma è necessario che tale relazione abbia reso inattendibile il prezzo applicato all'operazione doganale¹⁰.

Infatti se, da un lato, l'art. 134, par. 1 del RE stabilisce: "*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*"; dall'altro lato, il successivo par. 2 prevede che: "*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*".

Pertanto, in una vendita tra soggetti collegati, il ricorso al valore di transazione è ammesso se l'Amministrazione è in possesso di informazioni sufficienti a convincerla dell'identità del valore di transazione di merci identiche o similari oppure nel caso in cui il dichiarante dimostri che il valore dichiarato è molto vicino a quello che la dogana ricostruirebbe ricorrendo ai criteri secondari.

3.1. Transfer pricing e valore doganale

Il tema del valore doganale nelle operazioni *cross border* è evidentemente destinato ad intersecarsi con quello dei prezzi di trasferimento che vengono applicati nelle operazioni tra società collegate.

Infatti, sebbene si tratti di discipline che si riferiscono a sistemi impositivi differenti, la fiscalità unionale, da un lato, e quella domestica ai fini delle imposte dirette, dall'altro lato, non si può non cogliere la necessità che i due sistemi convivano armonicamente.

¹⁰ In termini analoghi si esprime l'articolo 1 dell'Accordo GATT del 1994, il quale, in caso di legame tra il venditore e il compratore, prevede che occorre fornire la prova che la relazione non abbia influenzato la determinazione del prezzo. Per accertare ciò, il GATT Agreement individua diverse modalità per stabilire l'accettabilità del valore di transazione. In particolare, le operazioni da compiere sono le seguenti: a) *analisi delle circostanze relative alla vendita*, per determinare se la natura dei rapporti tra i soggetti abbia influenzato il prezzo; b) possibilità per l'importatore di dimostrare che il prezzo è in linea con uno dei seguenti *test value*: il valore della transazione con acquirenti indipendenti di beni similari destinati allo stesso Paese di importazione; il valore doganale dei beni identici o similari come determinato a norma dell'art. 5 GATT Agreement; il valore doganale dei beni identici o similari determinato a norma del successivo art. 6 GATT Agreement.

Invero, l'importatore che abbia indicato quale base imponibile il prezzo di transazione e che intende dimostrare alle Autorità doganali che il valore indicato non è stato influenzato dai legami intercorrenti con l'esportatore, potrebbe avere interesse ad utilizzare la documentazione adottata ai fini delle imposte dirette a riprova del rispetto del principio di libero mercato per le operazioni *intercompany*. Viceversa, la casa-madre che abbia acquistato prodotti da società-figlie estere potrebbe volere dimostrare all'Amministrazione finanziaria la correttezza del prezzo applicato dimostrando che in quel valore sono stati compresi tutti gli elementi condizionanti la vendita e che, quindi il costo dedotto non è stato sovrappagato.

Proprio per tale ragione, dopo avere analizzato i tratti principali della disciplina dei prezzi di trasferimento, si indagheranno le tappe evolutive che hanno delineato i rapporti di convivenza di tale materia con quella del valore doganale.

In proposito, infatti, si potrà osservare come tra la disciplina sul valore in dogana e la normativa sul *transfer pricing*, non sussista una perfetta coincidenza, con la conseguenza che alla medesima operazione *intercompany* potrebbero venire assegnati due valori diversi.

In primo luogo, è differente il momento impositivo rilevante per l'Amministrazione doganale e quella finanziaria giacché, mentre ai fini fiscali rileva il trasferimento di proprietà della merce, ai fini doganali, invece, rileva il momento dell'importazione del bene.

Vi è divergenza anche nel perimetro di applicazione delle due discipline giacché, come visto, la nozione di "parti correlate" ai fini doganali è più ampia di quella prevista in materia di fiscalità diretta. Non è previsto infatti, né dall'art. 110 del TUIR né nel Modello OCSE, una clausola residuale che riconduca alla fattispecie di controllo anche tutti quei casi in cui un soggetto sia in grado di esercitare, di fatto o di diritto, un potere di costrizione o di orientamento nei confronti di un altro soggetto.

Sono diversi, altresì, i criteri adottati per la determinazione del valore¹¹. Nella disciplina doganale, infatti, secondo la regola primaria il parametro è il prezzo della transazione a meno che non si dimostri che il legame tra le parti dell'operazione doganale non abbia influenzato in prezzo. In tale caso, si adotteranno i criteri secondari secondo l'ordine prestabilito dal legislatore unionale. Invece, in materia di prezzi di trasferimento il contribuente è libero¹² di

¹¹ In dottrina, alcuni Autori riscontrano analogie tra i metodi tradizionali di calcolo dei prezzi ai fini del *transfer pricing* e quelli prescritti dalla disciplina doganale. Si sostiene, in particolare, la parziale assimilazione del metodo del confronto di prezzo con il valore di transazione di beni uguali o similari; del metodo del prezzo di rivendita con il metodo deduttivo di ricostruzione del valore di transazione; del metodo del costo maggiorato con il valore calcolato. V. in proposito, VALENTE P., *Manuale del transfer pricing*, Milano, 2018, 2322 e ss.; FABIO M., *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2020, 238 ss..

¹² È bene precisare che, in verità, le Linee Guida OCSE del 2017, al Capitolo II, punto 2.3., stabiliscono che, ove più metodi siano astrattamente ritenuti applicabili all'operazione, i metodi tradizionali sono da considerarsi la scelta più appropriata. Parimenti, nell'eventualità in cui più metodi tradizionali siano ritenuti ugualmente applicabili, il metodo basato sul confronto di prezzo è preferito rispetto agli altri. Si tratta, comunque, di indicazioni e non di disposizioni cogenti come, invece, avviene con l'art. 74 del CDU che prevede un obbligatorio ordine di applicazione dei criteri secondari per la determinazione del valore doganale.

scegliere la tecnica di determinazione del valore, nel rispetto del principio generale dell'*arm's length principle* e sono ammessi sia i metodi tradizionali, paragonabili a quelli secondari previsti nella disciplina doganale, sia i metodi reddituali che, invece, non trovano spazio nel CDU¹³.

Inoltre, non si può obliterare che anche gli obiettivi che guidano le Autorità fiscali coinvolte sono diversi se non quasi opposti. Mentre, infatti, l'Autorità doganale nell'accertare la correttezza del valore dichiarato dall'operatore economico intende contrastare la sottovalutazione del valore stesso, l'attività di accertamento dell'Autorità fiscale del paese di importazione, invece, mira a scongiurare la possibile sopravvalutazione attribuita alla transazione che, attraverso il meccanismo della deduzione dei costi, eroderebbe la base imponibile per la liquidazione delle imposte dirette.

Le divergenze¹⁴ indicate creano non pochi problemi di coordinamento che non assumono rilevanza solo su un piano teorico¹⁵ ma, piuttosto, sono destinati ad incidere, in maniera pregiudizievole, anche sullo sviluppo del commercio internazionale¹⁶. Infatti, è evidente che l'esistenza di due sistemi di regole differenti, accompagnata, in molti Paesi, dalla contemporanea presenza di due diverse autorità amministrative, deputate a gestire, rispettivamente, l'imposizione diretta e l'imposizione di frontiera, può essere foriera o di comportamenti elusivi da parte degli operatori economici oppure, al contrario, di atteggiamenti particolarmente cauti che potrebbero anche condurre ad una contrazione significativa degli scambi internazionali.

In particolare, l'attenzione di tutti gli operatori del diritto si è posta con riguardo a due questioni. Innanzitutto, ci si è chiesto se sia possibile, ai fini doganali, dimostrare l'attendibilità del prezzo di transazione, ancorché sussista un legame tra le parti, invocando il criterio del valore normale

¹³ V. ARMELLA S., *Diritto doganale dell'Unione Europea*, Milano, 2017, 264.

¹⁴ Cfr. FABIO M., *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2020, 286 e 287, il quale, nel delineare le discrasie tra la disciplina del *transfer pricing* e quella doganale, utilizza l'espressione "*due poli del pianeta valore*" rilevando come siano "*contrapposti ma necessari, la cui inclinazione influenza inevitabilmente l'intero equilibrio di un sistema di determinazioni strettamente interconnesse*".

¹⁵ La Corte dei Conti Europea, con la Relazione speciale n. 23/2000 sulla valutazione delle merci in impostazione a fini doganali, in G.U.C.E. del 14 marzo 2001, ha constatato come: "*i prezzi di trasferimento che a norma del codice doganale sono accettabili come valore in dogana non lo sono necessariamente per le autorità fiscali nazionali ai fini della tassazione delle società*".

¹⁶ Con la Circolare del 25 gennaio 2019, n. 1, Assonime evidenzia che la disciplina in materia di determinazione del valore delle merci in dogana e del *transfer pricing* spesso individuano valori diversi per la stessa transazione, generando confusione negli operatori economici che intendono operare una lecita pianificazione strategica delle proprie operazioni commerciali. La Circolare, inoltre, focalizza l'attenzione anche sulla tematica dei c.d. *transfer pricing adjustments* e, in particolare, sul fatto che ove gli aggiustamenti del prezzo di transazione tra due società infragruppo determini una variazione (positiva o negativa) dell'ammontare originariamente pattuito dalle imprese appartenenti allo stesso gruppo al momento della transazione, la conseguente corretta individuazione del valore delle merci in dogana assume rilevanza ai fini dell'IVA e ai fini dei tributi doganali.

e, quindi, il prezzo di trasferimento dichiarato ai fini delle imposte dirette. Oltre a ciò, ci si interroga sull'ammissibilità degli impatti retroattivi degli aggiustamenti dei prezzi di trasferimento sull'obbligazione doganale precedentemente adempiuta.

Ed è, pertanto, su tali aspetti che si concentrerà l'attività di ricerca.

4. Gli elementi da aggiungere al prezzo di transazione. La daziabilità delle royalties

Proseguendo nell'analisi della disciplina unionale sui criteri di determinazione del prezzo di transazione, ci si concentrerà sull'art. 71 del CDU che disciplina gli elementi da aggiungere al prezzo di transazione, ai fini della formazione della base imponibile per la liquidazione del dazio.

In particolare, a mente della citata disposizione: *“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) ...;*
- ii) ...;*
- iii) ...;*
- 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;*
- a) 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;*
- b) ...”.*

Dalla disposizione richiamata emerge come i diritti di licenza siano rilevanti ai fini del valore doganale¹⁷.

Tale circostanza discende proprio dalla natura immateriale dei beni in discussione¹⁸.

Infatti, la cessione dei diritti di sfruttamento di un bene immateriale configura una prestazione di servizi, operazione che, generalmente, non è oggetto di dazio doganale. La daziabilità di tali

¹⁷ Infatti, l'art. 8, par. 1, lett. c) dell'Accordo sul valore, a mente del quale: *“In determining the customs value under the provisions of Article 1, there shall be added to the price actually paid or payable for the imported goods: ... c) royalties and licence fees related to the goods being valued that the buyer must pay, either directly or indirectly, as a condition of sale of the goods being valued, to the extent that such royalties and fees are not included in the price actually paid or payable”.*

¹⁸ Con la sentenza del 19 novembre 2019, causa C- 775/19, *5th Avenue Products Trading*, la Corte di Giustizia UE ha affermato che l'elenco contenuto nell'art. 71 CDU non è a numero chiuso ritenendo includibile nel valore doganale anche il corrispettivo versato dall'importatore per la concessione di un diritto di distribuzione esclusiva delle merci determinato in proporzione al fatturato annuo risultante dalle vendite delle merci.

valori economici, quindi, potrà avvenire solo all'esito della verifica che gli stessi si riferiscano direttamente alle merci importate e non alle predette prestazioni.

L'inclusione nel valore doganale, tuttavia, non è automatica.

Invero, la Direzione Generale Fiscalità ed Unione Doganale della Commissione Europea (TAXUD), nell'elaborare il documento n. B4/ (2016) 808781, che contiene le cc.dd. Linee Guida Unionali, approvate dal Comitato Esperti del Valore in Dogana¹⁹, ha chiarito che il CDU e il Reg. UE di Esecuzione n. 2447/2015 (d'ora in poi, RE) *“non contemplano l'ipotesi che le royalties ed i diritti di licenza siano automaticamente inclusi nel valore in dogana”*.

La Commissione Europea, in sostanza, impone l'adozione di un criterio sostanziale nella verifica della daziabilità delle *royalties*, che potranno essere considerate tassabili solo se, all'esito dell'esame dei vincoli contrattuali e giuridici stabiliti dalle parti, sia dimostrato che i diritti di proprietà intellettuale costituiscano condizione della vendita.

Tale approccio è stato adottato anche dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli che, con la Nota n. 69073/RU del 17 giugno 2016, recependo gli orientamenti di TAXUD, ha osservato come, dal momento che *“l'articolo 136 CDU/ atti di esecuzione non richiede che ... le royalties ed i diritti di licenza siano da includere nel valore in dogana a meno che il dichiarante non dimostri il contrario. Le dogane esamineranno tutti i contratti commerciali o raggiungeranno delle conclusioni sugli obblighi e le intenzioni contrattuali, laddove necessario”*.

Segnatamente, l'importo dei diritti di licenza relativi alle merci concorre alla formazione del valore doganale quando:

- non sono già inclusi nel prezzo pagato dall'importatore;
- si riferiscono alle merci da valutare;
- il compratore, direttamente o indirettamente, è tenuto a pagarli come condizione per la vendita dei beni²⁰.

Si tratta di requisiti cumulativi tra loro, sicché la mancanza di uno solo di essi esclude la tassabilità delle *royalties*.

Se il primo requisito non pone particolari questioni interpretative, lo stesso non può dirsi per gli altri due presupposti, sui quali, pertanto, si concentrerà il progetto di ricerca.

¹⁹ Il nome per esteso di tali Linee Guida è *“Guidance – Customs Valuation Implementing Act Articles 128 and 136 UCC IA Article 347 UCC IA”* ed hanno sostituito il documento di TAXUD n. 800/2002.

²⁰ In particolare, con la sentenza del 5 giugno 2020, n. 10687, la Corte di Cassazione, sebbene con riguardo ad un'ipotesi soggetta alla vecchia disciplina del CDC, ma le medesime considerazioni valgono anche per la disciplina contenuta nel CDU, ha osservato: *“deve concludersi, in coerenza con quanto affermato nella sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 9 marzo 2017, GE Healthcare, che la rettifica prevista dall'art. 32, par. 1, lett. c), del codice doganale comunitario [oggi, anche l'art. 71, paragrafo 1, lett. c) del CDU - ndr] si applica quando ricorrono le seguenti tre condizioni cumulative: in primo luogo, che i corrispettivi o i diritti di licenza non siano stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare; in secondo luogo, che essi si riferiscano alle merci da valutare; e, in terzo luogo, che l'acquirente sia tenuto a versare tali corrispettivi o diritti di licenza come condizione della vendita delle merci da valutare”* (Cass., Sez. trib., 5 giugno 2020, n. 10687).

In particolare, si osserverà come il vero *punctum dolens* è rappresentato dall'interpretazione del requisito della mancanza di controllo da parte del licenziante sul produttore / fornitore. La nozione di controllo rilevante ai fini della daziabilità delle *royalties*, sia secondo le direttive della WCO che di TAXUD, ha carattere prettamente casistico. Proprio per tale motivo, l'esame della questione non potrà prescindere dalla disamina degli interventi degli Organismi Internazionali ed europei coinvolti e delle pronunce della giurisprudenza unionale e domestica.

5. Il valore in dogana e l'Iva all'importazione

Se le merci non vengono solo immesse in libera pratica ma anche destinate ad essere inserite nel circuito commerciale dello Stato UE di importazione, l'operatore economico sarà tenuto a versare anche i diritti di confine relativi alla fiscalità interna e, quindi, l'iva all'importazione ed eventualmente le accise.

Infatti, ai sensi dell'art. 2, par. 1, lett. d) della Direttiva UE n. 112 del 2006 (d'ora in poi, Direttiva Iva), le importazioni di beni nell'Unione dall'esterno, unitamente alle cessioni di beni o le prestazioni di servizi all'interno dell'Unione e alle acquisizioni di beni tra Stati membri dell'Unione, costituiscono operazioni imponibili.

Il fatto generatore dell'obbligo di imposta, *ex art. 70 della Direttiva*, è costituito dall'ingresso del bene all'interno di uno Stato membro, indipendentemente dal fatto che abbia luogo o meno un negozio, oppure che l'operazione venga effettuata a titolo oneroso o gratuito da un soggetto passivo o a titolo di consumo privato²¹.

Tale imposizione fiscale è volta a garantire la parità di trattamento dell'imposta sui consumi prevista sui prodotti esteri rispetto a quelli nazionali, in attuazione del principio di tassazione nel paese di destinazione²².

Infatti, l'art. 3, par. 2 dell'Accordo sul Valore della WTO, nel sancire il principio del trattamento nazionale, stabilisce: *"I prodotti del territorio di qualsiasi Parte contraente, importati sul territorio di qualsiasi altra Parte, non saranno gravati, direttamente o indirettamente, di tasse o altre imposizioni interne di qualunque natura, più elevate di quelle che gravino, direttamente o indirettamente, i prodotti nazionali similari"*.

Sebbene il presupposto concreto per il sorgere dell'imposizione dell'IVA sia il medesimo di quello previsto per il pagamento dei dazi doganali, il legislatore unionale sembra essere stato chiaro nell'escludere che l'IVA all'importazione sia un tributo doganale.

Infatti, all'art. 5, n. 21 del CDU, nel definire l'*"obbligazione doganale"* individua come tale *"l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio all'importazione o*

²¹ Cfr. Corte di Giustizia, 5 maggio 1982, causa C-15/81, *Schul*. A mente del successivo art. 71, *"quando i beni importati sono assoggettati a dazi doganali, prelievi agricoli o imposte di effetto equivalente istituiti nell'ambito di una politica comune, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità dei predetti dazi e prelievi"*.

²² Sul tema della natura dell'iva all'importazione v. ARMELLA S., *Diritto doganale dell'Unione Europea*, op. cit., 71 e ss. e BELLANTE P., *Il sistema doganale*, Torino, 2020, 400 e ss..

all'esportazione applicabile a una determinata merce in virtù della normativa doganale in vigore".

Ciò nonostante, però, il legislatore domestico, con l'art. 34 del D.P.R. n. 43 del 1973, ha indicato tra i *"diritti doganali"* anche i dazi di importazione manifestando l'intenzione di assimilare il tributo in discussione ai dazi doganali veri e propri²³.

A conferma di ciò, sotto il profilo procedimentale, si prevede che l'IVA all'importazione, a differenza di quella sugli scambi interni, non è autoliquidata per masse dal contribuente ma è applicata per ogni singola operazione secondo le regole in materia doganale e, quindi, sul valore dei beni importati al lordo dei diritti doganali dovuti.

In tale senso, l'art. 70, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce: *"L'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione. Si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine"*.

Con riferimento, infine, alla determinazione del tributo va precisato che l'IVA viene calcolata sulla base delle aliquote stabilite dalle varie normative nazionali²⁴, mentre con riferimento alla base imponibile assumono rilievo le disposizioni contenute negli artt. 85-89 della Direttiva Iva che tengono conto del valore dei beni importati aumentato del totale dei diritti doganali dovuti e delle spese di trasporto sino alla destinazione indicata sul documento di accompagnamento della merce.

6. Uno sguardo agli altri ordinamenti europei ed extra unionali

Le tematiche controverse esaminate, come accennato nella parte introduttiva, sono evidentemente il frutto dei mutamenti economico-aziendali che caratterizzano gli ultimi decenni in cui l'operatore economico ha assunto una preponderante vocazione transnazionale, come dimostra la crescita esponenziale di operazioni infragruppo *cross border* e il sempre più

²³ La disposizione testualmente prevede: *"Si considerano "diritti doganali" tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali.*

Fra i diritti doganali costituiscono "diritti di confine": i dazi di importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato". BELLANTE P., *Il sistema doganale*, cit., 405, evidenzia come la disposizione debba essere contestualizzata e, quindi, tenuto conto degli orientamenti della Corte di Giustizia successivi alla norma, dovrebbe essere disapplicata per ciò che riguarda il sistema dell'imposta sul valore aggiunto laddove incardina detto tributo nell'ambito dei tributi doganali.

²⁴ L'art. 69 del D.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce: *"L'imposta è commisurata, con le aliquote indicate nell'art. 16, al valore dei beni importati, determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, ad eccezione dell'imposta sul valore aggiunto, nonché dell'ammontare delle spese d'oltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della Comunità che figura sul documento di trasporto sotto la cui scorta i beni sono introdotti nel territorio medesimo"*.

frequente ricorso alla concessione di diritti immateriali da parte di soggetti terzi diversi dal fornitore/produttore.

Proprio tale dimensione extra territoriale del tema impone dedicare una parte dell'elaborato anche al modo in cui gli altri ordinamenti europei ed extra unionali trattano il tema del valore doganale.

In particolare, in tema di aggiustamenti di prezzo in dogana, negli ultimi decenni si registra una complessiva tendenza a riconoscere all'operatore la possibilità, a determinate condizioni, di vedersi convalidato l'aggiustamento di prezzo operato successivamente alla presentazione della dichiarazione doganale di importazione, con conseguente diritto al rimborso di quanto pagato in eccedenza. Un primo intervento in tale senso, è stato operato dall'Amministrazione degli Stati Uniti la quale ha indicato come preferibile, tra i vari metodi disponibili per l'allineamento del valore in dogana delle merci in caso di aggiustamenti, l'utilizzo del *Customs Reconciliation Program*, che consente all'importatore di fornire, in un momento successivo all'importazione, quelle informazioni non disponibili al momento di effettuazione dell'operazione doganale. Attraverso tale procedura, l'importatore dichiara un valore provvisorio al momento dell'entrata delle merci, e quindi completa la dichiarazione successivamente, quando le informazioni definitive sui prezzi pagati o da pagare sono disponibili, e, comunque, entro un lasso temporale di 21 mesi dalla data di importazione delle merci nel territorio statunitense.

Parimenti, si reputa opportuno esaminare anche il modo in cui le autorità giudiziarie degli altri paesi unionali interpretano le norme del CDU e del Reg. Esecutivo n. 2447/2015 e recepiscono le *soft laws* elaborate dagli Organismi internazionali, al fine di stabilire se le *royalties* connesse ad un'operazione di compravendita transazionale debbano concorrere alla formazione del valore doganale.

7. L'obiettivo della ricerca: l'analisi economica del diritto quale strumento di componimento delle incertezze interpretative

La mancata piena convergenza della disciplina del valore doganale con quella del *transfer pricing* oppure l'incertezza, anche giurisprudenziale, circa l'inclusione delle *royalties* nel valore doganale sono, di fatto, destinati a riverberarsi sul nostro Paese.

Un operatore economico, infatti, proprio come accade ad un consumatore che subisce i costi di transazione delle proprie scelte, sarà maggiormente attratto dal realizzare le operazioni di importazione là dove sia certo di potere quantificare a monte gli oneri connessi alle stesse, potendo così esercitare in modo pieno il proprio diritto all'autodeterminazione e al libero esercizio dell'attività economica.

Pertanto, anche sulla scorta delle esperienze degli ordinamenti comparati, nella parte finale dell'elaborato, si cercherà di individuare, attraverso il ricorso ai metodi elaborati in analisi

economica del diritto²⁵ e ad alcuni principi micro e macroeconomici, possibili strumenti di componimento delle incertezze ancora sussistenti intorno al valore doganale.

Si verificherà, ad esempio, se sia auspicabile un intervento del legislatore volto a definire in maniera più puntuale i rapporti della disciplina doganale con quella del *transfer pricing* e la nozione di controllo contenuta nel CDU e nel relativo regolamento esecutivo idonea a fare “scattare” la daziabilità delle *royalties*. Oppure, se non sia, invece, più vantaggioso per il mercato nazionale promuovere l’armonizzazione degli aspetti che, tutt’oggi, sono rimasti appannaggio dei singoli stati membri dell’Unione Europea, come ad esempio l’interpretazione degli indici di daziabilità delle *royalties* elaborati dalla WCO e da TAXUD oppure i profili sanzionatori.

Sotto tale punto di vista, la ricerca oltre a caratterizzarsi per l’attualità dei temi trattati, si trova in uno stato embrionale dal momento che l’analisi economica del diritto non è, per quanto di conoscenza, mai stata applicata al diritto doganale.

* * *

Appendice bibliografica:

ARMELLA S., *Diritto doganale dell’Unione Europea*, Milano, 2017

BELLANTE P., *Il sistema doganale*, Torino, 2020

CALABRESI G., *Costo degli incidenti e responsabilità civile. Analisi economico-giuridica*, Milano, 1975

FABIO M., *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2020

NAPOLITANO G., voce *Analisi economica del diritto*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, 299 e ss.

SCUFFI M., ALBENZIO G. e MICCINESI M., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milano, 2014

VALENTE P., *Manuale del transfer pricing*, Milano, 2018, 2322 e ss.

ULEN T. S., *Firmly Grounded: Economics in the Future of the Law*, in *Wisconsin Law Rev.*, 1997.

²⁵ NAPOLITANO G., voce *Analisi economica del diritto*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, 299 e ss.. L’analisi economica del diritto, sebbene inizialmente applicata solo nei rapporti tra privati, soprattutto nello studio della responsabilità e dell’assicurazione come strumenti connessi o alternativi alla regolamentazione amministrativa, intorno agli anni Sessanta viene trapiantata anche nel campo del diritto pubblico. Sul punto v. ULEN T.S., *Firmly Grounded: Economics in the Future of the Law*, in *Wisconsin Law Rev.*, 1997, 433 e ss., secondo il quale è proprio nel campo del diritto pubblico che il metodo giur-economico appare destinato ad esprimere la sua massima applicazione.