



+++++

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI LOMBARDIA

SEZIONE 9

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|------------|--------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | MICHELUZZI | LORENZO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | TAVIANO | PAOLO ANDREA | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | CALA' | ROSARIO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1351/2016 depositato il 02/03/2016

- avverso la sentenza n. 6707/2015 Sez:26 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO contro:

difeso da:

e da

proposto dall'appellante:

AG. DOGANE E MONOPOLI UFFICIO DELLE DOGANE DI MILANO 2

Atti impugnati:

PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° 74343/2013 DOGANE DAZI 2011
PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° 74343/2013 DOGANE IVA IMP. 201

SEZIONE

N° 9

REG.GENERALE

N° 1351/2016

UDIENZA DEL

11/04/2017 ore 09:30

N°

2390/2017

PRONUNCIATA IL:

11 aprile 2017

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

30 maggio 2017

Il Segretario

Giorgio Parzini



(segue)

SEZIONE

N° 9

REG.GENERALE

N° 1351/2016

UDIENZA DEL

11/04/2017 ore 09:30

Svolgimento del processo

Con due ricorsi poi riuniti la società ha impugnato l'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica 74731RU nonché il conseguente atto di irrogazione delle sanzioni 74343 RU emesso dall'Ufficio delle Dogane di Milano II.

La ricorrente in primo grado eccepiva:

l'illegittimità dell'accertamento per difetto di motivazione, la violazione degli artt. 214 e 232 del Reg. CE 2913/1993 e l'erronea determinazione degli interessi di mora, l'inesistenza della violazione contestata, la violazione degli art. 5 e 6 del d.lgs 472/97 e dell'art. 7 della legge n. 212/2000 nonché la violazione dell'art. 12 comma 2 del d.lgs 472/97.

Si è costituito in giudizio l'Ufficio contestando quanto asserito dal contribuente e, ribadendo la legittimità dell'atto impugnato, ha chiesto il rigetto del ricorso.

Con sentenza n. 6707/26/15 la Commissione Tributaria Provinciale di Milano ha rigettato il ricorso del contribuente avverso l'avviso di accertamento suppletivo mentre lo ha accolto in relazione all'atto di irrogazione delle sanzioni, con compensazione delle spese.

Avverso la sentenza di primo grado ha proposto appello l'Ufficio con riferimento all'annullamento delle sanzioni chiedendo la riforma della sentenza di primo grado eccependo l'erronea applicazione da parte del Giudice di primo grado dell'art. 6 comma 2 dlgs 472/97 e art. 10 comma 3 legge 212/2000 per aver ritenuto sussistente il legittimo affidamento del contribuente relativamente a situazione di incertezza sulla portata e l'ambito di applicazione della normativa, situazione a parere dell'Ufficio non sussistente nel caso in esame.

La società si è costituita depositando le proprie controdeduzioni in cui contesta le tesi avverse chiedendo conseguentemente il rigetto dell'appello.

Motivazione

La sentenza di primo grado trova il suo fondamento in relazione al profilo della inclusione nel "valore di dogana", da parte dell'Agenzia delle Dogane, delle royalties pagate dalla società appellante alla licenziante.

In particolare il Giudice di primo grado nell'esaminare i vari contratti di licenza versati in atti ha rilevato la sussistenza di una connessione tra il licenziante, il fabbricante

e l'importatore licenziatario

cosicchè la possibilità

del fornitore extracomunitario di fabbricare e cedere al licenziatario le merci risulta dipendere dal contratto principale tra licenziatario e licenziante, per cui il pagamento delle royalties rappresenta condizione della vendita della merce dal fabbricante al licenziatario. Inoltre il Giudice di prime cure ha ritenuto sussistere anche il requisito di un potere di controllo delle licenzianti sul produttore che va oltre il mero controllo di qualità e, pertanto, ha ritenuto legittimo l'operato ed il ricalcolo dei valori di dogana operato dall'Ufficio e la conseguente applicazione delle sanzioni.

In proposito si rammenta che ai sensi dell'art. 32 par. 1 lett c) CDC, i corrispettivi ed i diritti di licenza si addizionano al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate se il pagamento dei diritti costituisce una condizione di vendita delle merci.

Preliminarmente occorre evidenziare che la disciplina comunitaria in materia recepisce le regole internazionali stabilite dalla WTO (World Trade Organization).

La regola generale circa il valore delle merci in dogana è sancita dall'art. 29 par. 1 del Codice Doganale Comunitario (CDC), il quale stabilisce che *"il valore in dogana delle merci importate è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità, previa eventuale rettifica effettuata conformemente agli articoli 32 e 33"*. Orbene ai sensi dell'art. 32 par. 1 lett. C la rettifica del valore può essere operata nel senso che al valore di transazione possono essere aggiunti i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare, e la nozione di condizione della vendita deve essere intesa come *conditio* in base alla quale il venditore è disposto ad autorizzare la vendita dei prodotti solo in presenza del pagamento dei diritti di licenza.

La necessità che, ai fini della rettifica del valore di dogana, il pagamento dei diritti di licenza costituisca una condizione della vendita nel senso sopra indicato, è confermato dalla disposizione dell'art. 32 par. 5 del CDC il quale chiarisce che *"i pagamenti effettuati dal compratore come contropartita del diritto di distribuzione o di rivendita delle merci importate non sono aggiunti al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate se tali pagamenti non costituiscono una condizione della vendita, per l'esportazione, a destinazione della Comunità delle merci qui importate"*. Conseguentemente i pagamenti effettuati dal compratore come corrispettivo dei diritti di licenza nella fase di rivendita delle merci successiva alla loro importazione nel territorio comunitario non costituiscono - di per sé - *conditio sine qua non* alla quale occorre fare riferimento per la rettifica del valore di dogana, principio ribadito anche dall'art. 157 par. 2 delle disposizioni di applicazione del codice doganale comunitario (DAC).

La disciplina descritta appare coerente con il regime IVA atteso che i corrispettivi dei diritti di licenza costituiscono prestazioni di servizi imponibili ai fini IVA e, pertanto, laddove la rettifica del valore di dogana non fosse legato al presupposto che le royalties possono essere aggiunte al prezzo delle merci importate solo se costituiscono condizione per la vendita delle merci, il pagamento di tali diritti sarebbe assoggettato ad una doppia imposizione, sia all'atto dell'importazione, che a quello successivo dell'effettivo pagamento al licenziante.

Vi è poi da considerare che l'art. 160 DAC stabilisce espressamente che nel caso in cui l'acquirente-importatore paghi un corrispettivo o un diritto di licenza ad un terzo diverso dal venditore esportatore, le condizioni di cui all'art. 157 par. 2 si intendono soddisfatte soltanto se il venditore od un soggetto ad esso legato esige dall'acquirente di effettuare il pagamento per conto e nell'interesse del licenziante.

Questa ultima ipotesi (detta scenario a tre parti), riguarda il caso oggetto del presente giudizio nel quale il venditore-esportatore è soggetto diverso dal licenziatario, e dai contratti prodotti agli atti di causa non risulta in alcun modo che siano stati richiesti all'acquirente-importatore né



dall'esportatore né dal licenziatario, il pagamento di diritti di licenza quale condizione per la vendita delle merci importate.

Va poi precisato che la circostanza del pagamento diretto (al licenziatario) o indiretto (a soggetto terzo) delle royalties, rileva ai fini della rettifica del valore di dogana delle merci esclusivamente nella misura in cui, si ribadisce, detto pagamento risulti provato che costituisca condizione della vendita, per l'esportazione, a destinazione della Comunità delle merci importate, prova che nel caso in esame non è stata fornita dall'Ufficio.

Difatti l'Agenzia delle Dogane non ha provato che i vari licenzianti possano impedire al venditore-esportatore di vendere le merci se il compratore-importatore non paga le relative royalties.

Difatti in nessuno dei contratti prodotti si riscontra alcun indice rivelatore di un controllo tanto penetrante da integrare ai sensi dell'art. 160 DAC, una vera e propria condizione di vendita, non rinvenendosi né l'imposizione del produttore o del venditore in esclusiva da parte dell'acquirente, né un contratto diretto di produzione tra licenziante e venditore, né un controllo di fatto sulla produzione, sulla logistica o sulla consegna delle merci.

A tale ultimo proposito occorre rilevare che affinché il controllo di fatto sulla produzione, sulla logistica e sulla consegna delle merci possa integrare una vera e propria "condizione di vendita", non può limitarsi ad un mero controllo di qualità della merce prodotta con il marchio soggetto a licenza (controllo che è finalizzato alla protezione dell'immagine del licenziante nei confronti dei consumatori finali), ma deve assumere la forma di un vero e proprio potere di interdizione con conseguente blocco della produzione, della logistica e della consegna delle merci al licenziatario, finalizzato alla tutela dello specifico interesse patrimoniale del licenziante al pagamento delle royalties secondo il principio dell'eccezione di inadempimento di cui all'art. 1460 c.c. (v. CTP Como sent. n. 314/5/14).

Ad una tale conclusione conducono anche le modalità in concreto con le quali vengono determinate le royalties, modalità risultanti dai contratti, che consistono nell'applicazione

di una percentuale sul fatturato della licenziataria al netto dei resi e degli invenduti, e non sulle importazioni o sugli acquisti.

Alla luce di tali considerazioni, l'appello dell'Ufficio deve essere disatteso in quanto a parere di questa Commissione sono carenti i requisiti per l'emissione dell'atto di accertamento suppletivo e di rettifica dei valori di dogana, annullato nel procedimento 1348/2016 RGA relativo all'appello proposto dalla società importatrice, che costituisce il presupposto dell'irrogazione delle sanzioni dovendosi conseguentemente confermare l'annullamento, per tale motivo, dell'atto di irrogazione delle sanzioni 74343 RU collegato all'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica 74731RU, annullamento disposto con la sentenza qui impugnata. In considerazione della complessità della questione sussistono giusti motivi per compensare le spese del presente grado di giudizio.

PQM

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia rigetta l'appello dell'Ufficio avverso la sentenza n. 6707/26/15 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano confermando l'annullamento dell'atto di irrogazione delle sanzioni 74343 RU per quanto in motivazione. Spese del presente grado di giudizio compensate.

Milano 11/4/2017

Il Relatore
Dott. Paolo Andrea Taviano

Il Presidente
Dott. Lorenzo Micheluzzi