



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI COMO

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	CHIARO	DOMENICO	Presidente
<input type="checkbox"/>	VITALI	ANGELO	Relatore
<input type="checkbox"/>	PIROLA	ANDREA FRANCESCO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 362/2017
depositato il 10/11/2017

- avverso VERB. RETTIFICA n° PROT. 57/2017 DOGANE-ALTRO 2017
- avverso VERB. RETTIFICA n° PROT. 27/2017 DOGANE-ALTRO 2017
contro:

AG. DOGANE E MONOPOLI UFFICIO DELLE DOGANE DI COMO

proposto dai ricorrenti:

difeso da:
GUILIZZONI MARCO
AVV.
CORSO MATTEOTTI 3 20121 MILANO MI

difeso da:
Valsecchi Aldo
DOTT.
VIA GIUSTIZIA E LIBERTA' 3 22100 COMO CO

difeso da:
Vismara Fabrizio
AVV.
CORSO MATTEOTTI 3 20121 MILANO MI

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 362/2017

UDIENZA DEL

13/02/2018 ore 10:00

N°

54/2018

PRONUNCIATA IL:

13/02/2018

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

20/03/2018

Il Segretario



SECRETARIA DI SEZIONE

Cinzia Scilironi

Cinzia Scilironi



(segue)

difeso da:
GUILIZZONI MARCO
AVV.
CORSO MATTEOTTI 3 20121 MILANO MI

difeso da:
VASECCHI ALDO
DOTT.
VIA GIUSTIZIA E LIBERTA' 3 22100 COMO CO

difeso da:
VISMARA FABRIZIO
AVV.
CORSO MATTEOTTI 3 20121 MILANO MI

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 362/2017

UDIENZA DEL

13/02/2018 ore 10:00





s.r.l.

e

s.p.a. – R.G. n.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il ricorso in epigrafe le società s.r.l. e

s.p.a., la prima in qualità di rappresentante doganale indiretto e la seconda in qualità di ditta importatrice, hanno impugnato:

- 1) il processo verbale di rettifica e di constatazione di illeciti doganali del 19.7.2017, prot n. 27/2017, con cui l'Ufficio delle dogane di Como ha rettificato la bolletta doganale Reg. n. 4T n. 28252 E del 19.7.2017, determinando la maggiore somma dovuta (dazio e iva all'importazione) in € 26,73;
- 2) il processo verbale di rettifica e di constatazione di illeciti doganali del 10.8.2017, prot n. 53/2017, con cui l'Ufficio delle dogane di Como ha rettificato la bolletta doganale Reg. n. 4T n. 30741 R del 10.8.2017, determinando la maggiore somma dovuta (dazio e iva all'importazione) in € 45,24;
- 3) il processo verbale di rettifica e di constatazione di illeciti doganali del 23.8.2017, prot n. 57/2017, con cui l'Ufficio delle dogane di Como ha rettificato la bolletta doganale Reg. n. 4T n. 31257 M del 23.8.2017, determinando la maggiore somma dovuta (dazio e iva all'importazione) in € 45,24.

L'Ufficio delle Dogane di Como, a seguito di una verifica sulla corretta applicazione della normativa doganale, ha contestato la mancata inclusione, nel valore dichiarato delle merci in dogana, dei diritti di licenza (così dette *royalties*) dovuti, sulla base di quanto convenuto con apposito "*sublicense agreement*", tra il licenziatario s.p.a. e il licenziante SA, in violazione dell'art. 70 par. 1 e 2 e 71 par. 1 lett. c) del regolamento del Parlamento Europeo e del Consiglio 9.10.2013, n. 952/2013 (codice doganale dell'Unione, di seguito CDU), nonché dell'art. 136 del regolamento di esecuzione della Commissione 24.11.2015, n. 2447/2015 (recante modalità di applicazione di talune disposizioni del CDU - di seguito RE).



A sostegno del gravame deducono l'erronea applicazione della normativa comunitaria e l'errata interpretazione degli artt. 8.2 e 3.1 del *sublicense agreement*, citando a conforto plurime pronunce della giurisprudenza di merito, anche di questa Commissione.

Si è costituita in giudizio l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, controdeducendo ed instando per la reiezione dei ricorsi.

Alla pubblica udienza del 13 febbraio 2018 il ricorso è stato trattenuto in decisione.

La controversia concerne la *vexata questio* dell'inclusione o meno delle *royalties* nel valore delle merci in dogana, sulla quale questa Commissione, seppure nel vigore della precedente normativa, si era già più volte pronunciata, chiarendo cosa dovesse intendersi per "condizione della vendita" (cfr., per tutte, C.T.P. Como, Sez. V, 24.6.2014, n. 314).

Giova riepilogare la normativa applicabile - di fonte comunitaria - che è recentemente cambiata.

Ai sensi dell'art. 70 par. 1 e 2 del CDU, "1. *La base primaria per il valore in dogana delle merci è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato.* 2. *Il prezzo effettivamente pagato o da pagare è il pagamento totale che è stato o deve essere effettuato dal compratore nei confronti del venditore, o dal compratore a una terza parte, a beneficio del venditore, per le merci importate, e comprende tutti i pagamenti che sono stati o devono essere effettuati, come condizione della vendita delle merci importate*".

Ai sensi dell'art. 71 par. 1 lett. c) del CDU, "1. *Per determinare il valore in dogana ai sensi dell'articolo 70 il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate è integrato da: [...]* c) *i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore, direttamente o indirettamente, è tenuto a pagare come condizione per la vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non siano stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare*".

Infine, ai sensi dell'art. 136 (rubricato: *corrispettivi e diritti di licenza*) commi 4 e 5 del regolamento di esecuzione della Commissione 24.11.2015, n. 2447/2015 (RE), "4. *I corrispettivi e i diritti di licenza sono considerati pagati come condizione della vendita delle merci importate quando è soddisfatta una delle seguenti condizioni: a) il venditore o una persona ad esso collegata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento; b) il pagamento da parte dell'acquirente è effettuato*



per soddisfare un obbligo del venditore, conformemente agli obblighi contrattuali; c) le merci non possono essere vendute all'acquirente o da questo acquistate senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza a un licenziante. 5. Il paese in cui è stabilito il destinatario del pagamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza è irrilevante”.

Così come nella precedente normativa, anche in quella attuale il termine “condizione della vendita” non è assunto – evidentemente - nel significato di cui all’art. 1353 cod. civ., di evento futuro ed incerto cui è subordinata l’efficacia o la risoluzione del contratto, bensì nel senso di clausola essenziale o di *conditio sine qua non*, e indica il caso in cui il venditore non sia disposto a vendere i propri prodotti in mancanza del pagamento (a sé, o ad un terzo a sé collegato) di uno specifico corrispettivo o diritto di licenza.

Analogamente alla vecchia normativa, anche in quella più recente occorre fare esclusivo riferimento alla “vendita delle merci da valutare”, cioè alla vendita per l’esportazione a destinazione della Comunità, che costituisce oggetto della tassazione in dogana, sicché nessuna rilevanza rivestono i pagamenti effettuati dal compratore come corrispettivo dei diritti di licenza nella fase di rivendita delle merci successiva alla loro importazione nel territorio comunitario, pagamenti che dunque non possono giammai costituire condizione della vendita oggetto di tassazione.

La qual cosa appare del resto perfettamente coerente con il regime dell’I.V.A., giacché i corrispettivi dei diritti di licenza costituiscono prestazioni di servizi imponibili ai fini I.V.A. ai sensi degli artt. 1 e 3 comma 2 n. 2 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, sicché - diversamente opinando - un medesimo fatto economicamente rilevante (il pagamento dei diritti di licenza su determinate merci) sarebbe sottoposto ad una doppia imposizione, sia all’atto dell’importazione, che a quello – di regola successivo - del loro effettivo pagamento al licenziante (in regime di *reverse charge*, se effettuato nei confronti di un soggetto non residente).

Qualora poi – come nel caso di specie – i corrispettivi a titolo di royalties siano pagati a terzi, secondo quello che, nel vigore della precedente normativa, veniva definito come lo “scenario a tre parti”, al fine di considerarli condizioni della vendita occorre anche nella vigente normativa – alternativamente – che: a) il venditore o una persona ad esso collegata “chieda” all’acquirente di effettuare tale pagamento; b) il pagamento da parte dell’acquirente sia effettuato per soddisfare un “obbligo” del venditore, conformemente agli obblighi contrattuali; c) le merci non possano essere



vendute all'acquirente o da questo acquistate senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza a un licenziante (art. 136 RE).

L'espressione "chiede" di cui alla lettera a), così come quella "obbligo" di cui alla lettera b), concorrendo ad integrare una vera e propria *conditio sine qua non* della vendita, debbono interpretarsi nel senso che il venditore-esportatore, o una persona ad esso legata, abbia il potere contrattuale di esigere, per conto e nell'interesse del terzo licenziante, il pagamento delle *royalties* da parte dell'acquirente-importatore, cioè di obbligarlo a ciò su di un piano giuridicamente rilevante.

Detto altrimenti, occorre provare che il venditore-esportatore agisca anche come mandatario del licenziante, potendo esigere e riscuotere – nel suo interesse - il pagamento delle *royalties*, come condizione della vendita per l'esportazione.

Si tratta ovviamente di un fatto costitutivo dell'obbligazione tributaria supplementare (le *royalties* vanno ad aggiungersi al valore di transazione nel determinare il valore delle merci in dogana), la cui prova grava – ex art. 2697 c.c. - sull'Agenzia delle dogane.

E' il caso – per esempio - del licenziante che, nel contratto di licenza, individui ed imponga senz'altro al licenziatario la persona del venditore e/o del produttore in esclusiva dei beni soggetti a diritto di licenza, posto che l'imposizione al licenziatario di un contraente di propria fiducia (e dunque a sé legato) può effettivamente sottendere il conferimento di un mandato a quest'ultimo per agire anche nell'interesse e per conto del licenziante, esigendo il pagamento delle *royalties*.

Occorre però, anche in questo caso, che il pagamento dei diritti di licenza costituisca *conditio sine qua non* della vendita per l'esportazione, e dunque venga "chiesto" (leggi: preteso) prima o contestualmente ad essa.

Gli avverbi "*direttamente o indirettamente*" di cui all'art. dell'art. 71 par. 1 lett. c) del CDU non hanno infatti riguardo al tempo del pagamento, ma – propriamente - al suo destinatario, a seconda che il pagamento sia effettuato dall'acquirente-importatore al venditore-esportatore titolare in proprio del diritto di licenza (direttamente) o, nello scenario a tre parti, ad un terzo (indirettamente).

Tanto ciò è vero che, nelle linee guida sul valore in dogana emanate dall'Agenzia con nota 17.6.2016, n. 69073, è dato leggere, al paragrafo 3.7 e con specifico riferimento ai corrispettivi versati a terzi, che "*in tali casi l'impatto (e quindi l'applicazione) del test della 'condizione di*



vendita' potrebbe non verificarsi, in primo luogo perché le circostanze commerciali sono al di fuori delle circostanze disciplinate dalla regola della 'condizione di vendita'".

Così ricostruito il complesso quadro normativo, alla luce del contenuto del contratto di licenza versato in atti e delle contestazioni di cui ai verbali di constatazione impugnati, il ricorso è fondato e va accolto.

Nel caso di specie – come già affermato dalla recentissima sentenza di questa Commissione n. 9.1.2018, n. 2 – dall'esame del *sublicense agreement* non è dato di riscontrare alcuno di quegli indici rivelatori di un controllo (del licenziante sul venditore) tanto penetrante da integrare, ai sensi dell'art. 136 RE, una vera e propria condizione di vendita, nel senso sopra specificato: in particolare, non vi è l'imposizione del produttore-venditore all'acquirente, da parte del licenziante.

Non solo difetta in radice una previsione contrattuale in base alla quale il venditore od una persona ad esso collegata possa esigere dall'acquirente di effettuare il pagamento delle *royalties*, o che stabilisca che le merci non possano essere vendute e consegnate all'acquirente senza il contestuale pagamento dei diritti di licenza, ma anzi – tutto al contrario – è previsto (art. 3.2, punto b) che *“il licenziatario o il sublicenziatario potranno procurarsi i prodotti da qualsiasi tipo di fonte, indipendentemente dal pagamento dei diritti di licenza di cui all'art. 3.1 del presente accordo”*.

A ciò si aggiunga che il pagamento delle *royalties* è un fatto successivo alla vendita per l'importazione, in quanto il licenziatario deve corrisponderle se ed in quanto abbia venduto la merce importata (art. 3.4).

Né rileva l'esistenza di una clausola di risoluzione del contratto per il caso di mancato pagamento delle *royalties*.

Difatti, versandosi nell'ipotesi di così detto scenario a tre parti (cioè, con i diritti di licenza versati a terzi), clausole risolutive di analogo tenore potrebbero assumere rilevanza soltanto se contenute non già – come erroneamente dedotto dall'Agenzia - nel contratto di licenza, bensì in quello di vendita per l'esportazione a destinazione della Comunità, oggetto della tassazione in dogana, dovendo essere “il venditore” od una persona ad esso collegata, e non già il licenziante, a “chiedere” ovvero ad esigere il pagamento delle *royalties* all'atto della vendita internazionale.

Del resto, tali clausole attengono al pagamento delle royalties nella fase di commercializzazione successiva all'importazione, pagamento che dunque non costituisce una condizione della vendita per l'esportazione a destinazione della Comunità.

A ciò si aggiunga – ma il rilievo sarebbe invero già di per sé dirimente – che a tale conclusione conducono anche le concrete modalità di determinazione delle *royalties*, che consistono nell'applicazione di una percentuale (9%) sulle vendite o sul fatturato della licenziataria al netto dei resi e degli invenduti, piuttosto che sulle importazioni o sugli acquisti (art. 3.1).

Del resto, come si è già osservato *supra*, i pagamenti regolati *ex post* sulla base del fatturato netto sono assoggettati ad I.V.A..

Le spese seguono come di regola la soccombenza, e sono liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e condanna l'Agenzia delle dogane al pagamento delle spese processuali, che liquida in complessivi € 800,00.

così deciso in Como, il 13 febbraio 2018.

L'estensore

(Dr. Angelo Vitali)



Il Presidente

(Dr. Domenico Chiaro)

