

## Alla ricerca di una ratio comune delle "condizioni di vendita" per la tassazione delle royalties in dogana

di Michele Marzano (\*)

La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Como n. 54/2018 tratta il tema delle "condizioni di vendita" - presupposto necessario affinché i diritti di licenza possano essere inclusi nella base imponibile dei dazi - alla luce della nuova normativa doganale europea. La decisione, pur convincendo nelle soluzioni, ripropone tuttavia un percorso argomentativo già sperimentato nel vigore della precedente disciplina, che rischia di mettere in ombra la reale finalità della normativa. Finalità che - si deve ritenere - risiede nel tentativo di contrastare fenomeni di svuotamento dell'imponibile doganale attraverso la "conversione", di parte del prezzo di compravendita delle merci, in corrispettivi per componenti immateriali.

La sentenza in esame concerne la tassazione delle royalties in dogana e, in particolare, il tema delle cc.dd. condizioni di vendita, ovvero i presupposti in forza dei quali corrispettivi e diritti di licenza, in genere sottratti alla base imponibile dei dazi doganali, possono concorrere al "valore di transazione" della merce ed essere sottoposti ai diritti di confine.

Il tema ha generato un ampio contenzioso che, dopo una prima fase favorevole all'Amministrazione (1), nell'ultimo lustro ha visto le Commissioni di merito - anche dopo la recente sentenza resa dalla Corte di Cassazione nel caso *Puma* (2) - prevalentemente orientate a tutela dei contribuenti (3). Solco nel quale si colloca anche la decisione della Commissione tributaria provinciale di Como in esame, che si segnala per essere la prima (4) a trattare una vicenda ricadente -

*ratione temporis* - nell'ambito applicativo del nuovo Codice doganale dell'Unione Europea (5) e del relativo regolamento di attuazione (6).

### Presupposti per l'inclusione delle royalties nel valore doganale delle merci

Il valore delle royalties non è in principio incluso nella base imponibile dei diritti doganali, trattandosi di un compenso per la concessione di beni immateriali, estranei alla logica di un onere tributario che per fisionomia e radici storiche (7) è indissolubilmente legato ad una componente fisica e territoriale (8).

La base imponibile dei dazi corrisponde infatti, in linea generale, al solo valore di transazione, ovvero il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci destinate all'esportazione verso il territorio europeo (9).

(\*) *Avvocato e dottore di ricerca in diritto tributario europeo - Studio Puri Bracco Lenzi e Associati*

(1) *Si v.*, tra le altre, Comm. trib. prov. di Milano, n. 51/2011, in *Il fisco*, 2011, pag. 5514, con commento di A. Amoroso, "Le royalties ovvero i corrispettivi e diritti di licenza e loro incidenza sul valore dichiarato ai fini doganali"; Comm. trib. prov. di Milano, n. 384/2008. Sul tema, cfr., più diffusamente, S. Armella, *Diritto doganale*, Milano, 2015, pag. 251 ss., nonché M. Allena, "Royalties e valore in dogana", in *Dir. prat. trib.*, 2014, I, pag. 865.

(2) Cass. n. 8473 del 6 aprile 2018.

(3) *Si cfr.*, tra le altre, Comm. trib. reg. Lombardia, nn. 98/2013 e 174/2013, in *L'IVA*, 2014, con commento di P. Massari, "Royalties e diritti di licenza, senza la prova del controllo sfuggono all'imposizione daziaria", pag. 13; Comm. trib. prov. di La Spezia, n. 613/2015, in *Fisconline*, con commento di B. Ferroni, "Esclusa l'imposizione di confine sulle royalties pagate a terzi se manca il controllo o collegamento"; Comm. trib. prov. di Verona, n. 494/2017; Comm. trib. reg. Lombardia, nn. 2389/2017, 2390/2017 e 77/2018; Comm. trib. reg. Lazio, n. 1788/2018. In senso contrario, Comm. trib. reg. Puglia, n. 2759/2017.

(4) Con sentenze pressoché contestuali, anche le Commissioni tributarie regionali Emilia Romagna (n. 994 dell'11 aprile 2018) e Lazio (n. 1788 del 21 marzo 2018) si sono soffermate sul requisito delle "nuove" condizioni di vendita di cui all'art. 136, par. 4, del Reg. 2447/2015, ma riguardo a fattispecie che ricadevano nell'ambito applicativo della previgente disciplina.

(5) Reg. 952/2013.

(6) Reg. 2447/2015.

(7) Per una ricostruzione della disciplina in chiave storica, si v. S. Fiorenza, "Dazi doganali", in *Dig. Disc. Priv., Sez. Comm., V*, Torino, 1990, pag. 116.

(8) Sul tema, cfr. G. Fransoni, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, pag. 321 ss.

(9) In questo senso, art. 70 del Reg. UE 952/2013 (recante il nuovo Codice Doganale dell'Unione Europea). L'art. 128 del Reg. 2447/2015, di attuazione del nuovo Codice Doganale dell'Unione Europea, stabilisce che "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" (par. 1) e che