



First sale rule illegittima la rettifica del valore

Non sono daziabili le royalties, le spese di ricerca e sviluppo, le commissioni e i tassi di cambio relativi all'ultima vendita se l'operatore ha diritto all'applicazione della first sale rule.

Non sono daziabili le royalties, le spese di ricerca e sviluppo, le commissioni e i tassi di cambio relativi all'ultima vendita se l'operatore ha diritto all'applicazione della first sale rule. È questo il principio espresso dalla sentenza 20 ottobre 2021, n. 3988, con la quale la Commissione tributaria provinciale di Milano ha precisato che il valore doganale deve essere individuato in base al prezzo della prima vendita, senza che vi siano ulteriori addizionamenti o aggiustamenti da compiere.

Com'è noto, il tema della daziabilità delle royalties si inserisce in un contesto giurisprudenziale, europeo e nazionale, molto complesso (si veda da ultimo il doganalista, n. 3/2021). Trattandosi di corrispettivi dovuti per beni tipicamente immateriali (c.d. intangibles), le contestazioni da parte dell'Agenzia delle dogane sono sempre più frequenti e danno luogo anche all'irrogazione di pesanti sanzioni.

In questo contesto, per gli operatori è indispensabile verificare se hanno diritto all'applicazione della first sale rule,

attraverso la quale le royalties non concorrono alla determinazione del valore in dogana della merce.

Il first sale, com'è noto, rappresenta un particolare metodo di determinazione del valore doganale delle merci, applicabile ogniqualvolta un prodotto sia assoggettato a vendite a catena prima della sua importazione definitiva.

Nella vigenza del Codice doganale comunitario (Reg. CEE 2913/1992, in prosieguo Cdc), la regola in questione, stabilita dall'art. 147 DAC (Reg. CEE 2454/1993), prevede che quando la merce è oggetto di vendite a catena prima della sua importazione definitiva, l'operatore ha il diritto di dichiarare all'autorità doganale il prezzo relativo a una transazione anteriore rispetto all'ultima vendita (first sale price). Poiché il prezzo di una vendita anteriore è normalmente più basso di quelle successive, attraverso il metodo del first sale è possibile attribuire ai beni un valore doganale inferiore, riducendo così la base imponibile ai fini della liquidazione della fiscalità doganale. In particolare, poiché general-

mente il pagamento dei diritti di licenza avviene al momento dell'ultima vendita, grazie alla first sale rule è possibile escludere l'importo dovuto a titolo di royalties dalla determinazione del valore in dogana della merce.

Il nuovo Codice doganale dell'Unione (Reg. UE 952/2013, in prosieguo Cdu), in vigore dal 1° maggio 2016, ha progressivamente abrogato tale metodo di determinazione del valore. L'art. 128 RE (Reg. UE 2447/2015) prevede, infatti, che il valore di transazione delle merci vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione sia fissato al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale "sulla base della vendita avvenuta immediatamente prima che le merci venissero introdotte in tale territorio doganale".

Tuttavia, per agevolare il passaggio alle nuove regole e non pregiudicare le transazioni ormai concluse, il Cdu ha previsto che la first sale rule rimanga in vigore per tutti gli operatori vincolati da un contratto concluso prima del 18 gennaio 2016.



In tali ipotesi, occorre rilevare che l'orientamento della Corte di Giustizia europea è unanime nel prevedere che, in caso di vendite consecutive di merci per l'esportazione nella Comunità europea, "l'importatore è libero di scegliere", ossia "ha diritto di pagare il dazio commisurandolo al prezzo della vendita" (Corte di giustizia, 6 giugno 1990, causa C-11/89; Corte di giustizia, 19 luglio 2012, causa C-263/11, *Rēdlihs*; Corte di Giustizia, 28 febbraio 2008, C-263/06, *Carboni e derivati srl*; Corte di Giustizia, 6 giugno 1990, C 11/89, *Unifert*).

Ancora recentemente, la Suprema Corte di Cassazione ha confermato l'integrale annullamento degli accertamenti doganali che, in luogo di utilizzare il metodo del first sale, rettificano il prezzo di acquisto mediante l'impiego dell'ultima rivendita (Cass. sez. V, 10 maggio 2019, n. 12523; Cass., sez. V, 1° marzo 2013, nn. 5188, 5189, 5190, 5191, 5192, 5193, 5194, 5195, 5196, 5197, 5200, 5201, 5202, 5203, 5204, 5205, 5206, 5207, 5208, 5209, 5210).

Nel caso esaminato dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, la vendita antecedente all'introduzione dei beni nel territorio italiano, ossia la transazione tra i fornitori esteri e la consociata tedesca della Società non prevedeva nessun pagamento di corrispettivi a titolo di royalties, o spese di ricerca e sviluppo, commissioni o tassi di

cambio. Tali corrispettivi, pertanto, non assumono nessun rilievo ai fini della tassazione doganale (Comm. trib. prov. Milano, sez. XIV, 20 ottobre 2021, n. 3988; nello stesso senso si veda anche Comm. trib. prov. Milano, sez. III, 21 giugno 2021, n. 2749).

Secondo il Collegio milanese, l'Ufficio non ha tenuto conto delle regole del first sale price, violando così un diritto riconosciuto agli operatori dal Legislatore europeo. E invero, nessuna norma, né nessuna interpretazione legittima l'adozione di criteri "misti", ossia l'utilizzo del first sale, con l'addizione o la sottrazione di componenti del valore inerenti la seconda vendita. Le royalties e le altre componenti del valore relative all'ultima vendita, pertanto, non possono concorrere alla determinazione del valore doganale.

In un caso del tutto identico al presente, la Commissione tributaria provinciale di Milano, tenuto conto della normativa vigente, dell'unanime giurisprudenza della Corte di Giustizia europea e del Comitato Ue sul valore doganale, nonché delle numerose sentenze di legittimità e di merito intervenute sul tema, ha dichiarato illegittimo l'accertamento con cui "l'Agenzia torni a contestare una serie di costi, oggetto di un ampio contenzioso tra le parti, volutamente disconoscendo che la regola applicabile alla presente fattispecie è quella del first sale senza alcun

ricarico di costi aggiuntivi" (Comm. trib. prov. Milano, sez. III, 21 giugno 2021, n. 2749).

Da segnalare, inoltre, che nel caso esaminato dal giudice milanese, la Società aveva ottenuto un ruling, emesso da un'altra Dogana europea con riferimento alla stessa identica questione oggetto di contestazione, che escludeva la daziabilità dei corrispettivi di licenza.

Pur a conoscenza di tale precedente decisione delle autorità doganali europee e senza attivare in sede europea meccanismi di risoluzione delle interpretazioni difformi della normativa doganale, la Dogana italiana ha invece ritenuto daziabili le royalties e le altre componenti contestate, irrogando anche pesanti sanzioni.

La Società si trovava quindi a essere gravata da un dazio non applicato in altri Paesi dell'Unione, con un grave pregiudizio per l'uniformità normativa verso la quale il diritto doganale unionale tende.

In particolare, alla base dell'unione doganale europea vi è il principio secondo cui le importazioni da Paesi terzi devono essere assoggettate a una fiscalità doganale del tutto uniforme, a prescindere dallo Stato dell'Unione in cui viene concretamente eseguita l'importazione (art. 18, paragrafo 1, Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea).

Massimo Monosi

Lucia Mannarino