



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI PAVIA

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	TATEO	PAOLO	Presidente
<input type="checkbox"/>	CHIANURA	ARCANGELO	Relatore
<input type="checkbox"/>	BOTTERI	GIACOMO LORENZO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 973/12 depositato il 21/12/2012
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 10048 RU DOGANE IVA IMP. 2009 DAZI
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 10048 RU DOGANE IVA IMP. 2010 DAZI
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 10048 RU DOGANE IVA IMP. 2011 DAZI
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 10057 RU DOGANE IVA IMP. 2009 DAZI
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 10057 RU DOGANE IVA IMP. 2011 DAZI
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 9293-9294-10057-10061-10048-51 DOGANE IV. IMP. 2009 DAZI
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 9293-9294-10057-10061-10048-51 DOGANE IV. IMP. 2010 DAZI
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 9293-9294-10057-10061-10048-51 DOGANE IV. IMP. 2011 DAZI
- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° 10051 RU DOGANE IVA IMP. 2009 DAZI
- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° 10051 RU DOGANE IVA IMP. 2010 DAZI
- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° 10051 RU DOGANE IVA IMP. 2011

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 973/12

UDIENZA DEL

11/12/2013

ore 09:30

SENTENZA

N°

386

PRONUNCIATA IL:

11.12.2013

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

12.12.2013

Il Segretario



(segue)

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 973/12

UDIENZA DEL

11/12/2013

ore 09:30

DAZI

- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° 10061 RU DOGANE IVA IMP. 2009

DAZI

- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° 10061 RU DOGANE IVA IMP. 2011

DAZI

- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° 9294 RU DOGANE IVA IMP. 20

DAZI

contro: AGENZIA DOGANE DOGANA DI PAVIA

**proposto dal ricorrente:**

**difeso da:**

ARMELLA SARA

ZUNINO CRISTINA

PIAZZA DE FERRARI 4/2 16100 GENOVA GE

### Conclusioni

Per il ricorrente: in via principale annullare gli avvisi di accertamento nonché gli atti di irrogazione di sanzioni; in via subordinata accertare la sussistenza dei presupposti di non contabilizzazione e/o sgravio ex artt 220 e 239 c.d.c., con vittoria di spese..

Per l'Ufficio: respingere il ricorso, con vittoria di spese di giudizio.

### Fatto

La società \_\_\_\_\_ ricorre avverso gli avvisi di accertamento n. 9293 R.U. - 10048 R.U. - n. 10057 R.U. e gli atti di irrogazione sanzione n. 9294 R.U. - n. 10051 R.U - n. 10061 R.U. dell'Agenzia delle Dogane di Pavia, che aveva proceduto alla liquidazione e recupero di diritti doganali, Iva ed applicato sanzioni amministrative.

Nel mese di maggio 2012 l'Ufficio delle Dogane di Pavia aveva eseguito una verifica fiscale presso la società \_\_\_\_\_ al fine di verificare la regolarità delle operazioni di importazione, relative alle bollette presentata dalla ricorrente presso gli Uffici delle Dogane negli anni 2009, 2010, 2011 e 2012 ed i cui esiti erano stati riassunti nel processo verbale di constatazione, redatto in data 12.07.2012, notificato alla ricorrente ed ai rappresentanti doganali.

I funzionari dell'ufficio delle Dogane di Pavia avevano riscontrato che la società \_\_\_\_\_ (importatore-licenziatario), aveva effettuato acquisti di merce con il marchio "Winx Club" da fornitori extracomunitari e che aveva pagato alla \_\_\_\_\_ titolare del marchio i diritti di licenza (*royalties*), ma che aveva indicato nelle dichiarazioni di valore in dogana solo il valore della merce risultante dalla fattura di acquisto, senza includere nella stessa i diritti di licenza (*royalties*) pagati alla \_\_\_\_\_, e ciò in violazione delle disposizioni di cui agli artt. 29 e 32 del codice doganale comunitario e degli artt. 157 e seg. DAC, cagionando così l'errata valutazione delle merce in dogana, con una parziale evasione dei diritti doganali e dell'Iva.

In proposito afferma l'Ufficio, che \_\_\_\_\_ (licenziataria) aveva sottoscritto con la società \_\_\_\_\_ (concedente) in data 11.03.2009 e 15.07.2011 due contratti di licenza e merchandising, con i quali la seconda concedeva alla prima, non in esclusiva, lo sfruttamento economico del marchio con autorizzazione alla produzione,

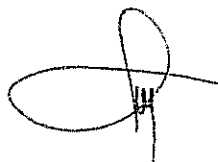
distribuzione e commercializzazione dei personaggi e del marchio della serie dal titolo "Winx Club", dietro il pagamento di diritti di licenza (*royalty*) pari al 10% del fatturato netto della licenziataria, derivante dalla vendita all'ingrosso dei Prodotti licenziati, con un minimo garantito.

Che dall'esame delle bollette sussistevano le condizioni previste dagli articoli del codice doganale comunitario citati, in quanto le *royalties* pagate, si riferivano alle merci importate ed il loro pagamento rappresentava una condizione della vendita atteso che il licenziante titolare del marchio, esercitava un controllo sul produttore.

La ricorrente contesta l'avviso di accertamento eccependo l'assoluta illegittimità della pretesa, in quanto recuperava a tassazione un corrispettivo che non può determinare il valore in dogana della merce importata, facendo l'art. 29 del c.d.c. riferimento al valore della transazione che corrisponde al prezzo pagato per la merce importata, cioè quello riportata nella fattura di acquisto.

Secondo la ricorrente i corrispettivi dovuti per i servizi correlati all'importazione, ivi compreso le *royalties*, sono inclusi nel valore doganale solo in via eccezionale e nei soli casi indicati tassativamente dalla legge, richiama in proposito l'art. 32, par.1° lett c) del c.d.c. e l'art. 157, comma 2 Dac, secondo cui al valore in dogana della merce importata si deve aggiungere al prezzo della transazione il corrispettivo o il diritto di licenza, solo se il tale pagamento 1) si riferisce alla merce oggetto della valutazione 2) tale pagamento costituisce una condizione essenziale di vendita delle merci, condizione che nel caso oggetto del ricorso non sussistevano, in quanto le *royalties* si riferivano ad un accordo tra il *concedente* e la *licenziataria*, con la conseguenza che i diritti di licenza non dovevano essere incluse nel valore in dogana.

Afferma altresì che al caso di specie, sia applicabile l'art. 160 Dac che disciplina l'ipotesi in cui il diritto di licenza (*royalties*) deve esser pagato ad un soggetto diverso dal fornitore, nel qual caso è necessario, non solo che il pagamento si riferisca alla merce acquistata e che tale pagamento sia una condizione del contratto di vendita, ma anche che il venditore o una persona ad esso legata chieda all'acquirente di effettuare il



pagamento delle *royalties* e che l' art 143, par. 1 lett. e) del c.d.c., definisce il concetto di "persona legata", quando una persona ne controlli un'altra esercitando sulla stessa un potere di costrizione o di orientamento.

La ricorrente contesta altresì il recupero della maggiore Iva che l'Ufficio ritiene dovuta in relazione all'aumento della base imponibile derivante dall'aggiunta delle *royalties* al valore della transazione.

Afferma la ricorrente che i diritti di licenza dovuti alla cedente costituiscono prestazioni di servizi a norma dell'art. 3 n. 2 del DPR 633/72 e, poiché tali prestazioni di servizi sono rese da un soggetto residente in Italia, le fatture emesse recano l'addebito dell'Iva che è stata pagata dall'esponente, con la conseguenza che la richiesta dell'Ufficio è illegittima stante il divieto della doppia imposizione.

Chiede in via subordinata l'esimente dell'art. 220 e 239 c.d.c., stante la buona fede della ricorrente.

Afferma l'illegittimità delle sanzioni ed in subordine l'inapplicabilità per incertezza della norma e in ogni caso l'applicazione dell'art. 12 D.Lgs. 472/97 sul-concorso delle violazioni.

L'Ufficio ha depositato proprie deduzione contestando tutte le eccezioni della ricorrente, in quanto le condizioni del contratto sottoscritto tra ( ) e ' prescriveva alla licenziataria, nell'ipotesi che intendesse avvalersi di terzi per la produzione dei prodotti, si obbligava a comunicare alla Concedente i dati identificativi di tali soggetti e la possibilità per la Concedente di ispezionare i locali della produzione e oltre ad un controllo delle scritture contabili ai fin del calcolo delle royalties.

Poiché la ha affidato la produzione di merci con il marchio Winx Club a fornitori extracomunitari, ma non ha mai informato la del nome del produttore, ha di fatto impedito a quest'ultima di esercitare il controllo sulla produzione e sul produttore secondo quanto prescritto dal contratto di licenza, con la conseguenza che il mancato esercizio del controllo sul produttore extracomunitario da parte della è attribuibile per fatto della



L'Ufficio afferma che le royalties corrisposte da \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_ si riferivano alle merci importate descritte nelle bollette e che in assenza di tale pagamento la \_\_\_\_\_ non avrebbe potuto in maniera lecita acquistare e commercializzare i prodotti contrassegnati con il marchio registrato Winx Club.

Le royalties sono una condizione implicita della vendita, nel senso che senza la conclusione di un contratto di licenza con il titolare del marchio ed il pagamento dei relativi diritti, l'acquirente non potrebbe in alcun modo lecito richiedere all'operatore economico extracomunitario la fornitura di merce con il marchio commerciale tutelato.

L'Ufficio afferma di avere provato che: a) \_\_\_\_\_ ha versato alla \_\_\_\_\_ titolare del marchio Winx Club, le *royalties* e che queste si riferivano alla merce importata dai produttori extracomunitari; b) tali *royalties* non sono state incluse nel prezzo pagato da \_\_\_\_\_ ai fornitori extracomunitari; c) il pagamento dei diritti di licenza erano le condizioni necessarie perché \_\_\_\_\_ potesse commercializzare i prodotti con il marchio Winx Club.

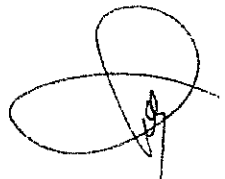
In merito alla maggiore Iva all'importazione accertata, afferma che a norma dell'art 69 DPR 633/72, le *royalties* non dichiarate in dogana dall'importatore e non incluse nel valore in dogana, concorrono a determinare la base imponibile per liquidare l'Iva all'importazione. Contesta l'applicabilità degli artt. 220 239 c.d.c. e la legittimità dell'applicazione delle sanzioni.

All'udienza odierna, la Commissione ha deliberato la decisione, riservando il deposito della sentenza.

#### Motivi della decisione.

Occorre premettere che ogni operatore economico può importare nel territorio comunitario prodotti di provenienza extracomunitaria previo pagamento dei diritti doganali (*dazi ed Iva*).

A norma dell'art. 29 del Codice Doganale Comunitario, il valore in dogana della merce è dato non sempre, dal solo prezzo pagato dall'acquirente-importatore (*risultante dalla fattura di acquisto*), in quanto in alcuni casi, sul valore finale delle merci importate



incidono altri costi, quali quelli di trasporto, di assicurazione, i corrispettivi e i diritti di licenza (*royalties*) pagati al concedente per lo sfruttamento dei prodotti con un marchio registrato e che il compratore-importatore è tenuto a pagare o direttamente al fornitore extracomunitario, se questi è anche titolare del marchio o al titolare del marchio se questi è un soggetto estraneo al rapporto di fornitura.

Ai fine della decisione del presente ricorso occorre verificare se nel caso di cui si discute, al valore in dogana della merce dovevano sommarsi i diritti di licenza: a tale proposito, come lo stesso Ufficio afferma l'art. 32 par.1 lett c) del c.d.c. prevede che debbano esser aggiunti al valore in dogana "*i corrispettivi e i diritti di licenza 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 licenza, non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare*".

E che ai sensi de l'art. 157, comma 2 Dac, ai fini della determinazione del valore in dogana della merce importata, si deve aggiungere al prezzo della transazione "il diritto di licenza" solo se tale pagamento 1) si riferisce alla merce oggetto della valutazione; 2) costituisce una condizione essenziale di vendita delle merci.

Ora nel caso di cui si discute il primo requisito non sembra sussistere, atteso che l'Agenzia delle Dogane ha affermato, "*E' indubbio, quindi, che le royalties corrisposte da ..... a l ..... in forza dei contratti di licenza si riferissero alle merci importate*", ma non fornito alcuna prova che le royalties pagate si riferissero alla merce importata ed oggetto della dichiarazione di valore in dogana; così come non sussiste il secondo requisito, atteso che nel rapporto contrattuale intercorso tra il produttore-venditore extracomunitario e l'importatore ..... non risulta essere stato incluso o pattuito anche la condizione del pagamento delle *royalties*.

In proposito utile a dirimere ogni dubbio, se l'aggiunta delle *royalties* al prezzo della transazione, integri una vera e propria condizione vendita, è la lettura del "Commento n. 3 del Comitato del codice doganale", "*occorre verificare se il venditore è disposto a*



*vendere le merci senza che sia pagato un corrispettivo o un diritto di licenza" e come detto innanzi nel rapporto contrattuale intercorso tra la e il produttore extracomunitario, non era previsto il pagamento di alcun diritti di licenza,*

*A rafforzare detta conclusione vi é l'art. 160 Dac che nell'ipotesi in cui il diritto di licenza deve essere pagato ad un soggetto diverso dal fornitore, afferma: "qualora l'acquirente paghi un corrispettivo o un diritto di licenza a un terzo, le condizioni previste dall'art. 157, paragrafo 2 si considerano soddisfatte solo se il venditore o una persona ad esso legata, chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento".*

*L'espressione "persone legate" è definita in maniera tassativa dall'art 143, par. 1 lett. e) del c.d.c. " si considera che una persona ne controlli un'altra quando la prima sia in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un potere di costrizione o di orientamento sulla seconda".*

*Anche in questo caso elemento chiarificatore é il "Commento n.11 del Comitato del codice doganale" sull'applicazione dell'art. 32, paragrafo 1, lettera c), del c.d.c. e relativo ai diritti e ai corrispettivi pagati ad un terzo ai sensi dell'art. 160 del regolamento CEE: "Per determinare la presenza di un controllo devono essere esaminati i seguenti elementi: il licenziante sceglie il produttore e lo impone all'acquirente; - esiste un contratto diretto di produzione tra il licenziante ed il venditore; - il licenziante: esercita, direttamente o indirettamente, un controllo di fatto sulla logistica e sulla consegna delle merci all'acquirente, fissa il prezzo di vendita del produttore e quello al quale l'importatore rivende; ha diritto di esaminare la contabilità del produttore o dell'acquirente; sceglie i metodi di produzione; sceglie i fornitori dei materiali; limita la quantità della produzione; non autorizza il produttore alla produzione di prodotti concorrenti; non autorizza l'acquirente a comprare direttamente dal produttore; fissa produzione; le merci fabbricate sono specifiche del licenziante; le caratteristiche delle merci e la tecnologia sono definite dal licenziante.*

*Conclude il Commento "Una combinazione di questi indicatori, che va al di là dei semplici controlli di qualità del licenziante, dimostra che esiste una relazione nel senso*






di cui all'art. 143, paragrafo 1, lett e) delle DAC e che quindi il pagamento del corrispettivo sarebbe una condizione di vendita ai sensi dell'art. 160 delle DAC".

Ora è di tutta evidenza che gli elementi specificati nel "Commento" che precede non sussistono nel caso di cui si discute, in quanto (licenziatario-acquirente) - a) ha sempre scelto liberamente i propri produttori-fornitori, senza alcuna ingerenza del licenziante; - b) non esiste alcun contratto tra la licenziante e i produttori-venditori extracomunitari; c) la licenziante non ha mai esercitato direttamente o indirettamente un controllo sulla produzione, né sulla logistica né sulla consegna delle merci e neppure ha mai deciso a chi il produttore extracomunitario potesse vendere le proprie merci, né tantomeno l'Ufficio delle Dogane ha fornito alcuna prova contraria. Per tali ragioni quindi i fornitori esteri non hanno titolo per richiedere a (licenziatario) "come condizione di vendita" il pagamento delle *royalty*, non solo perché gli stessi non erano titolari del marchio, ma anche perché del tutto estranei al rapporto contrattuale che lega la licenziante alla licenziante, con la logica conclusione che gli stessi erano in ogni caso disponibili a vendere la merce a (licenziante), anche in assenza del pagamento delle *royalty* alla licenziante.

Ora per quanto detto innanzi è chiaro che nel caso di cui si discute nessuna ingerenza e/o costrizione è avvenuta da parte della licenziante nei confronti dei produttori-fornitori extracomunitari, attesa altresì il tenore della dichiarazione rilasciata il 14.12.2012 dalla società concedente, che non può considerarsi strumentale, come affermato dall'Ufficio perché rilasciata dopo la notifica del verbale di accertamento.

Infine non di poca rilevanza è quanto stabilito dall'art. 159 DAC "le *royalties* vanno sommate al valore delle merci solo quando l'acquirente non è libero di acquistare le merci da altri venditori".

La licenziante ha dato prova, non smentita dall'Ufficio, che il suo rapporto con i produttori-fornitori extracomunitari era anteriore ai contratti sottoscritti con la concedente, che tra quest'ultimi e la licenziante non sussisteva alcun rapporto di dipendenza e che la licenziante era libera di acquistare la propria merce da qualsiasi fornitore.



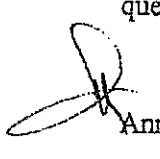
Per le stese motivazioni dette innanzi, anche l'accertamento in ordine alla maggiore Iva dovuta per l'aumento della base imponibile derivante dall'aggiunta delle *royalties* al valore della transazione, è infondato.

In ogni caso la società ricorrente ha già versato l'Iva sui diritti di licenza pagate alla / come risulta dalle fatture emesse da quest'ultima, con la conseguenza che sugli importi versati a titolo di *royalties*, non può essere richiesta altra imposta onde evitare il rischio di una indebita duplicazione dell'imposta.

Per le suesposte ragioni disattesa ogni altra eccezione e deduzione il ricorso va accolto.

In ordine alle spese di lite, le stesse vengono compensate attesa la controvertibilità delle questioni trattate.

P.Q.M.

 Annulla l'atto impugnato, Spese compensate.

Così deciso nella camera di consiglio del 11 dicembre 2013.

Il Relatore

Il Presidente