

A12

Pur garantendo la massima affidabilità riguardo al contenuto del Manuale, l'Autore non risponde dei danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. Il Manuale rispecchia esclusivamente l'interpretazione dell'Autore, e non impegna in modo alcuno l'Agenzia Dogane Monopoli e può non coincidere con la prassi ufficiale di quest'ultima.

Francesco Ferruccio Pittaluga
Manuale del valore in dogana





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXX
Gioacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.gioacchinoonoratieditore.it
info@gioacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 45551463

ISBN 978-88-255-3266-1

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: aprile 2020

*Ai miei amici e maestri
Angiolo Bolognesi e Giovanni Pizzo*

11 Capitolo I

Il valore di transazione

1.1. Aspetti generali inerenti le modalità di determinazione del valore in dogana, 11 – 1.2. Il valore di transazione nel sistema delineato dagli abrogati regolamenti (CEE) n. 2913/1992 del Consiglio e n. 2454/1993 della Commissione, 14 – 1.3. Il valore in dogana secondo l'attuale disciplina unionale. Aspetti generali, 35 – 1.4. Il momento da prendere in considerazione per la determinazione del valore in dogana. L'eliminazione della regola della "first-stale rule", 44 – 1.5. Le ipotesi in cui non possibile fare ricorso al criterio del valore di transazione. Il collegamento fra acquirente e venditore, 53.

63 Capitolo II

Gli elementi di valore espressi in valuta estera

2.1. Aspetti generali, 63 – 2.2. La disciplina dei cambi nel previgente CDC, 64 – 2.3. La nuova disciplina dei cambi introdotta dall'attuale CDU, 70.

77 Capitolo III

Gli elementi da aggiungere al valore di transazione

3.1. Gli elementi da aggiungere al valore di transazione secondo la previgente disciplina del CDC, 77 – 3.1.1. *Le commissioni e spese di mediazione* – art. 32 § 1 lett. a) alinea i) CDC, 80 – 3.1.2. *Il costo dei contenitori* - art. 32 § 1 lett. a) alinea ii) CDC, 86 – 3.1.3. *Il costo dell'imballaggio* – art. 32 § 1 lett. a) alinea iii) CDC, 86– 3.1.4. *Prodotti e servizi resi gratuitamente o a costo ridotto dal compratore ed utilizzati nel corso del processo di produzione* – art. 32 § 1 lett. b) CDC, 87 – 3.1.5. *I corrispettivi ed i diritti di licenza* – art. 32 § 1 lett. c) CDC, 97 – 3.1.6. *I corrispettivi di rivendita dei prodotti importati* – art. 32 § 1 lett. d) CDC, 97 – 3.1.7. *Il costo del trasporto ed il premio di assicurazione* – art. 32 § 1 lett. e) alinea i) CDC, 98 – 3.1.8. *Le spese di carico e movimentazione* – art. 32 § 1 lett. e) alinea ii) CDC, 102 – 3.2. Le modifiche introdotte dal CDU, 107 – 3.2.1. *Le commissioni e spese di mediazione* – art. 71 § 1 lett. a) alinea i) CDU, 110 – 3.2.2. *Il costo dei container considerati, a fini doganali, tutt'uno con la merce* – art. 71 § 1 lett. a) alinea ii) CDU, 111 – 3.2.3. *Il costo dell'imballaggio comprendente sia la manodopera sia i materiali* – art. 71 § 1 lett. a) alinea iii) CDU, 111 – 3.2.4. *Prodotti*

e servizi resi gratuitamente o a costo ridotto dal compratore ed utilizzati nel corso del processo di produzione – art. 71 § 1 lett. b) CDU, 112 – 3.2.5. I corrispettivi dei diritti di licenza (royalty) – art. 71 § 1 lett. c) CDU, 122 – 3.2.6. I corrispettivi di ricchezza dei prodotti importati – art. 71 § 1 lett. d) CDU, 123 – 3.2.7. Le spese di trasporto e di assicurazione – art. 71 § 1 lett. e) alinea i) CDU, 123 – 3.2.8. Le spese di carico e movimentazione – art. 71 § 1 lett. e) alinea ii) CDU, 137.

141 Capitolo IV

I diritti ed i corrispettivi di licenza

4.1. La nozione di royalty ed il suo rilievo nel commercio internazionale di beni, 141 – 4.2. Le principali modalità di calcolo delle royalty, 143 – 4.3. Le condizioni generali richieste per l’inserimento della royalty nel valore in dogana, 151 – 4.4. La riferibilità della royalty alla merce vincolata a regime, 158 – 4.5. La royalty corrisposta a fronte del diritto di introdurre e commercializzare nel territorio dell’Unione prodotti contraddistinti da marchi aziendali, 161 – 4.6. Il pagamento della royalty come “condizione di vendita” della merce da valutare, 164 – 4.7. L’evoluzione giurisprudenziale in materia di comprensione della royalty nel valore in dogana, 180 – 4.7.1. *La giurisprudenza comunitaria e l’esplorazione dei diversi presupposti di imponibilità della royalty*, 181 – 4.7.2. *Lo sviluppo della giurisprudenza nazionale ed il suo progressivo allineamento alle linee di indirizzo della giurisprudenza comunitaria*, 193.

241 Capitolo V

Gli elementi da sottrarre dal valore di transazione

5.1 Gli elementi da sottrarre dal valore di transazione nella previgente disciplina del CDC, 241 – 5.1.1. *Le spese di trasporto – art. 33 § 1 lett. a) CDC, 245 – 5.1.2. Le spese per lavori di costruzione, installazione, montaggio e manutenzione sostenute nel territorio doganale comunitario – art. 33 § 1 lett. b) CDC, 249 – 5.1.3. Gli oneri derivanti da accordi di finanziamento – art. 33 § 1 lett. c) CDC, 250 – 5.1.4. Spese relative al diritto di riproduzione della Comunità delle merci importate – art. 33 § 1 lett. d) CDC, 260 – 5.1.5. Le commissioni di acquisto – art. 33 § 1 lett. e) CDC, 260 – 5.1.6. I dazi e gli oneri fiscali sostenuti all’atto dell’importazione – art. 33 § 1 lett. f) CDC, 265 – 5.2. Le modifiche introdotte dal CDU, 271 – 5.2.1. *Le spese di trasporto – art. 72 § 1 lett. a) punto i) CDU, 277 – 5.2.2. Le spese per lavori di costruzione, installazione, montaggio e manutenzione sostenute nel territorio doganale unionale – art. 72 § 1 lett. b) CDU, 280 – 5.2.3. Gli oneri derivanti da accordi di finanziamento – art. 72 § 1 lett. c) CDU, 281 – 5.2.4. Spese concernenti il diritto di riproduzione all’interno del territorio doganale dell’Unione Europea delle merci importate e pagamenti effettuati come contropartita del diritto di distribuzione e vendita all’interno del territorio doganale dell’Unione Europea – art. 72 § 1 lett. d) e g) CDU, 282 – 5.2.5. *Le commissioni di acquisto – art. 72 § 1 lett. e) CDU, 283 – 5.2.6. I dazi e gli oneri fiscali sostenuti all’atto dell’importazione – art. 72 § 1 lett. f) CDU, 283.***

- 287 **Capitolo VI**
La disciplina degli sconti e degli adeguamenti del prezzo per merci difettose
 6.1. Gli sconti e le riduzioni per merci difettose nella disciplina del CDC, 287 – 6.2. Gli sconti e le riduzioni per merci difettose nella disciplina del CDU, 303.
- 311 **Capitolo VII**
I metodi secondari di determinazione del valore in dogana. Il valore forfetario d'importazione di prodotti agricoli
 7.1. Aspetti generali, 311 – 7.2. Metodi alternativi. Le previsioni dell'abrogato CDC, 312 – 7.2.1. *Il metodo del valore di transazione di merci identiche* – art. 30 § 2 lett. a) CDC e 150 DAC, 316– 7.2.2. *Il metodo del valore di transazione di merci similari* – artt. 30 § 2 lett. b) CDC e 151 DAC, 322 – 7.2.3. *Il metodo fondato sul prezzo unitario* – artt. 30 § 2 lett. c) CDC e 152 DAC, 327 – 7.2.4. *Il metodo fondato sul valore calcolato* – artt. 0 § 2 lett. d) CDC e 153 DAC, 333 – 7.2.5. *La gerarchia interna esistente fra i metodi alternativi*, 336 – 7.3. Il passaggio dai metodi alternativi ai metodi secondari di determinazione del valore in dogana. Le previsioni dell'odierno CDU, 339 – 7.3.1. *Il metodo del valore di transazione di merci identiche* – artt. 74 § 2 lett. a) CDU e 141 RE-CDU, 341 – 7.3.2. *Il metodo del valore di transazione di merci similari* – artt. 74 § 2 lett. b) CDU e 141 DAC, 346 – 7.3.3. *Il metodo fondato sul prezzo unitario (c.d. metodo deduttivo)* – artt. 74 § 2 lett. c) CDU e 142 DAC, 350 – 7.3.4. *Il metodo del valore calcolato* – artt. 74 § 2 lett. d) CDU e 143 RE-CDU, 356 – 7.4. Le procedure di emergenza per la determinazione del valore in dogana. Dal metodo residuale al metodo del fall-back, 361 – 7.4.1. *Il metodo residuale previsto dall'art. 31 CDC*, 362 – 7.4.2. *Il metodo del fall-back previsto dall'art. 74 § 3 CDU*, 367 – 7.5. Un caso peculiare. Il “prezzo unitario” dei prodotti agricoli non trasformati, 370 – 7.6. Il “valore forfetario all'importazione” previsto per taluni prodotti agricoli. Il regolamento (UE) del Parlamento e del Consiglio n. 1308/2013, il regolamento delegato (UE) della Commissione n. 891/2017 ed il regolamento di esecuzione (UE) della Commissione n. 892/2017, 379.
- 395 **Capitolo VIII**
L'accertamento induttivo doganale
 8.1. L'infravalutazione delle merci e gli strumenti di contrasto a disposizione dell'Autorità Doganale, 395 – 8.2. Gli aspetti peculiari dell'accertamento induttivo doganale, 401 – 8.3. La giurisprudenza rilevante, 408.
- 431 **Bibliografia**

Il valore di transazione

(artt. 70 e 73 CDU; artt. 127 e 134 RE-CDU)

1.1. Aspetti generali inerenti le modalità di determinazione del valore in dogana

La principale fonte normativa alla quale si deve fare riferimento per la corretta determinazione del valore imponibile delle merci presentate in Dogana – indipendentemente dal regime al quale sono vincolate – è il Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio¹, in vigore dal 1° maggio 2016.

Che, in linea di principio, la disciplina in esso contenuta sia applicabile indipendentemente dalla tipologia del regime di vincolo è chiarito dall’art. 69 di esso in forza del quale:

Il valore in dogana delle merci ai fini dell’applicazione della tariffa doganale comune e delle misure non tariffarie stabilite da disposizioni dell’Unione specifiche nel quadro degli scambi di merci è determinato a norma degli articoli 70 e 74.

Come si nota, la richiamata disposizione riferisce le modalità di determinazione del valore stabilite dai successivi artt. 70 e 74 a due specifiche finalità:

¹ Di seguito, semplicemente “CDU”.

- 1) all'applicazione della "tariffa doganale comune"² sulla base della quale, ai sensi dell'art. 56 CDU, sono stabiliti i dazi all'importazione ed all'esportazione (questi ultimi, al momento non previsti)³.

Come noto, la TDC – che concorre a formare la "normativa doganale" come definita ai sensi dell'art. 5 § 1 n. 2) CDU – comprende i seguenti elementi:

- a) la nomenclatura combinata delle merci prevista dal regolamento (CEE) n. 2658/1987 del Consiglio;
- b) qualsiasi altra nomenclatura che ricalchi, interamente o in parte, la nomenclatura combinata o preveda ulteriori suddivisioni della stessa o che sia istituita da specifiche disposizioni dell'Unione per l'applicazione delle misure tariffarie nel quadro degli scambi di merci;
- c) i dazi convenzionali o autonomi applicabili alle merci contemplate nella nomenclatura combinata;
- d) le misure tariffarie preferenziali contenute in accordi che l'Unione ha concluso con alcuni paesi o territori non facenti parte del suo territorio doganale o con gruppi di essi;
- e) le misure tariffarie preferenziali adottate unilateralmente dall'Unione nei confronti di taluni paesi o territori non facenti parte del suo territorio doganale o di gruppi di essi;
- f) le misure autonome che prevedono la riduzione o l'esenzione per i dazi su talune merci;
- g) le altre misure tariffarie previste dalle normative agricole, commerciali o da altre normative dell'Unione;

² Di seguito, semplicemente "TDC".

³ A tale riguardo, si osserva che l'art. 15 § 1 lett. a) dell'Accordo relativo all'applicazione dell'art. VII dell'accordo GATT 1994 (pubblicato sulla GUCE L 336 del 23/12/1994) definisce il «valore in dogana delle merci importate» come il «valore delle merci determinato ai fini della riscossione di dazi doganali ad valorem sulle merci importate». Sul punto, il testo scaturito dall'Uruguay Round non è dissimile rispetto a quello sancito nel Tokyo Round del 1979.

- h) il trattamento tariffario favorevole specificato per talune merci, a causa della loro natura o del loro uso finale, nel quadro delle misure di cui alle precedenti lettere c), d), e), f) e g).
- 2) all'applicazione delle "misure non tariffarie" previste da specifiche disposizioni unionali nel quadro degli scambi di merci. Si tratta, a ben vedere, delle "misure di politica commerciale" di cui all'art. 5 § 1 n. 36 CDU, definite come:

Misure non tariffarie istituite, nell'ambito della politica commerciale comune, sotto forma di disposizioni dell'Unione che disciplinano gli scambi internazionali di merci.

L'art. 69 cit., per quanto di importanza cruciale per individuare l'esatto perimetro applicativo delle disposizioni concernenti la determinazione del valore in dogana (ossia del valore imponibile daziario), non scende ulteriormente nel dettaglio; in particolare, non indica le modalità attraverso le quali questo – che, insieme alla quantità, la qualità e l'origine della merce è uno dei quattro "elementi dell'accertamento" doganale – deve essere quantificato.

Il richiamo, contenuto nella disposizione appena citata, agli artt. 70 e 74 CDU è, se vogliamo, incompleto e ciò per due ordini di ragioni che esamineremo meglio nel presente Manuale:

- 1) in primo luogo, non rinvia in modo specifico agli artt. 71, 72 e 73 CDU, che contengono disposizioni di cruciale importanza per la corretta determinazione del *quantum* imponibile attraverso il «metodo fondato sul valore di transazione» previsto dall'art. 70 cit., ossia il "metodo principale" stabilito dalla vigente normativa;
- 2) in secondo luogo, gli artt. 75 e 76 CDU operano ampi rinvii alle competenze normative delegate e di esecuzione della Commissione dell'Unione Europea tanto è vero che la normativa di dettaglio (non richiamata in modo espres-

so dall'art. 69 cit.) è oggi rinvenibile in fonti regolamentari unionali di secondo e terzo livello. Si tratta, in particolare:

- a) del regolamento delegato (UE) n. 2015/2446 della Commissione del 28/07/2015 che integra il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio in relazione alle modalità che specificano alcune disposizioni del codice doganale dell'Unione⁴;
- b) del regolamento di esecuzione (UE) n. 2015/2447 della Commissione del 24/11/2015 recante modalità di applicazione di talune disposizioni del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio che istituisce il codice doganale dell'Unione⁵.

Inoltre, in attesa della piena implementazione dei sistemi di scambio ed archiviazione delle informazioni fra gli Stati membri previsti dall'art. 6 CDU, trova applicazione il regolamento delegato (UE) n. 2016/341 della Commissione del 17/12/2015⁶, contenente alcune disposizioni – per quanto qui interessa, di rilievo più che altro formale – applicabili alla specifica materia oggetto di studio nel presente Manuale.

1.2. Il valore di transazione nel sistema delineato dagli abrogati regolamenti (CEE) n. 2913/1992 del Consiglio e n. 2454/1993 della Commissione

La prima disposizione – non solo in senso cronologico ma anche d'importanza – a cui si deve fare riferimento per la corretta determinazione del valore in dogana è contenuta nell'art. 70 CDU che così recita:

⁴ Di seguito, semplicemente "RD-CDU".

⁵ Di seguito, semplicemente "RE-CDU".

⁶ Di seguito, semplicemente "RDT-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.*
3. *Il valore di transazione si applica purché ricorrano tutte le condizioni seguenti:*
 - a) *non esistano restrizioni per la cessione o per l'utilizzazione delle merci da parte del compratore, oltre a una qualsiasi delle seguenti:*
 - i) *restrizioni imposte o richieste dalla legge o dalle autorità pubbliche nell'Unione;*
 - ii) *limitazioni dell'area geografica nella quale le merci possono essere rivendute;*
 - iii) *restrizioni che non intaccano sostanzialmente il valore in dogana delle merci;*
 - b) *la vendita o il prezzo non siano subordinati a condizioni o prestazioni per le quali non possa essere determinato un valore in relazione alle merci da valutare;*
 - c) *nessuna parte dei proventi di qualsiasi rivendita, cessione o utilizzazione successiva delle merci da parte del compratore ritorni, direttamente o indirettamente, al venditore, a meno che non possa essere operato un appropriato adeguamento;*
 - d) *il compratore e il venditore non siano collegati o la relazione non abbia influenzato il prezzo.*

Essa costituisce, in modo più che evidente, null'altro che la riedizione, previo un certo restyling più semantico che formale,

del previgente art. 29 del regolamento (CEE) n. 2913/1992 del Consiglio⁷ che così recitava:

1. *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, sempre che:*
 - a) *non esistano restrizioni per la cessione o per l'utilizzazione delle merci da parte del compratore, oltre le restrizioni che:*
 - *sono imposte o richieste dalla legge o dalle autorità pubbliche nella Comunità,*
 - *limitano l'area geografica nella quale le merci possono essere rivendute, oppure*
 - *non intaccano sostanzialmente il valore delle merci,*
 - b) *la vendita o il prezzo non sia subordinato a condizioni o prestazioni il cui valore non possa essere determinato in relazione*
 - c) *nessuna parte del prodotto di qualsiasi rivendita, cessione o utilizzazione successiva delle merci da parte del compratore ritorni, direttamente o indirettamente, al venditore, a meno che non possa essere operata un'adeguata rettifica ai sensi dell'articolo 32, e*
 - d) *il compratore ed il venditore non siano legati o, se lo sono, il valore di transazione sia accettabile a fini doganali, alle merci da valutare, ai sensi del paragrafo 2. [...]*

ma dal quale si differenzia per un «piccolo dettaglio di enorme importanza»: la norma attuale, infatti, è volta a consentire la determinazione del valore secondo una procedura unica non va-

⁷ Di seguito, semplicemente “CDC”.

riabile in funzione dello specifico regime doganale di vincolo; all'opposto, l'art. 29 § 1 CDC, come si evince dall'esame del suo dato testuale, era principalmente diretto a consentire la determinazione del «valore in dogana delle merci importate».

Il riferimento testuale al solo regime dell'importazione (*recitius*: dell'immissione in libera pratica, considerato che nel diritto unionale non è previsto alcun regime denominato “importazione”) non deve però essere sopravvalutato e ciò in quanto, nella pratica applicativa, l'art. 29 § 1 cit. è stato sempre utilizzato anche in relazione agli altri regimi doganali (definitivi, sospensivi o economici) previsti dal CDC o dalle sue fonti attuative.

Al di là di questo peculiare aspetto, fra i due plessi normativi vi è una sostanziale continuità.

In linea di principio, si può dire che già nel sistema delineato dall'abrogato art. 29 § 1 cit. il valore in dogana coincideva con il “valore di transazione”, definito quale «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». Tre erano pertanto gli elementi che il legislatore comunitario prendeva in considerazione per la corretta individuazione del valore in dogana:

- 1) anzitutto, il “valore di transazione” propriamente detto, costituito non tanto dall'importo numerico indicato nella fattura emessa dal cedente nei confronti del proprio cessionario⁸, quanto dall'«intero importo complessivamente pagato o da pagare» per la specifica operazione commerciale.

Il richiamo alla nozione di “intero importo” rendeva evidente come fosse necessario estendere l'esame ad ogni aspetto attinente l'operazione commerciale allo scopo di

⁸ Importo che ben potrebbe essere una semplice *tranche* del controvalore complessivo dell'intera operazione commerciale, come accade in caso di pagamento rateizzato nel tempo o nel caso in cui parte del reale valore della merce sia corrisposto mediante permuta o accollo di debito.

delinearne in modo corretto l'entità economica e, soprattutto, finanziaria ad essa sottesa.

Il valore di transazione, pertanto, doveva essere quantificato in misura pari all'insieme dei trasferimenti finanziari e non finanziari operati dall'acquirente (importatore) non solo nei confronti del suo fornitore estero (cedente), ma anche a beneficio diretto di soggetti terzi, e ciò indipendentemente dalla presenza di uno specifico rapporto di controllo o collegamento fra questi ultimi ed il fornitore. Era il caso dell'accollo di un debito gravante sul fornitore/cedente nei confronti di un terzo del tutto estraneo alla specifica operazione commerciale⁹.

Per la corretta determinazione del valore in dogana dovevano essere considerati anche altri fenomeni economici connessi alla specifica operazione commerciale, come nel caso in cui – a fronte dell'acquisto – l'importatore comunitario avesse saldato il proprio debito nei confronti del fornitore non tramite un movimento finanziario propriamente detto (pagamento bancario o altro) ma mediante una permuta mobiliare o immobiliare o tramite una *cessio bonorum* o una *datio in solutum*.

In buona sostanza, le modalità di pagamento convenute fra l'acquirente (importatore) ed il fornitore (cedente) non avevano rilievo dirimente, in quanto a dover essere oggetto di valutazione era la controprestazione economica complessiva a cui il primo si era impegnato nei confronti del secondo.

A tal riguardo, interessanti sono gli arresti della giurisprudenza nazionale di legittimità, uno dei più recenti è costituito dall'ordinanza di Cass. Civ., Sez. V, 20/12/2019 (ud. 11/07/2019) n. 34231 che, in parte motiva, così chiarisce:

⁹ Ipotesi presa espressamente in considerazione dell'allegato 23 dell'abrogato regolamento (CEE) n. 2454/1993 della Commissione.

Va precisato che l'art. 29 regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, nell'istituire il Codice doganale comunitario, determina le modalità di calcolo del valore in dogana che, di regola, è il valore di transazione [...] e deve riflettere il valore economico reale della merce importata, considerandone tutti i fattori economicamente rilevanti.

Parimenti, di nessun rilievo era il momento in cui interveniva fra le parti la regolazione del corrispettivo pattuito, ossia il momento in cui si registrava il movimento finanziario dall'acquirente (importatore) nei confronti del fornitore (cedente) o di un terzo, o in cui veniva posta in essere la controprestazione; in questo senso, infatti, dovevano essere interpretate le parole «prezzo effettivamente pagato o da pagare» contenute nell'art. 29 § 1 CDC, in cui il riferimento alla prestazione futura appariva necessario per ricomprendere nel valore di transazione (e dunque nel valore in dogana) anche le prestazioni “future”, purché previste *ex contractu* quale corrispettivo della merce vincolata a regime¹⁰;

- 2) in secondo luogo, la controprestazione doveva essere riferita a merci «vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità», ossia – vista dall'altro lato – destinate ad essere immesse in libera pratica in tale territorio.

La precisazione contenuta nel testo regolamentare, seppure *prima facie* potesse apparire ovvia, rivestiva cruciale importanza per l'individuazione del perimetro applicativo della norma stessa, e ciò in quanto:

- a) da un lato, impediva di attrarre ad imposizione fiscale di confine in uno Stato membro acquisti effettuati sì da operatori comunitari ma aventi ad oggetto merci e prodotti non destinati ad entrare all'interno del territorio doganale comunitario;

¹⁰ Come nel caso vendita a rate o di corresponsione di *royalty* effettuata in un momento successivo al vincolo della merce a regime.

b) dall'altro, costituiva – più che naturale completamento – il presupposto normativo di quanto previsto dall'art. 147 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 della Commissione¹¹ in materia di vendite successive (c.d. “first-sale rule”), abrogato con decorrenza dal 30/04/2016.

Se, infatti, ai sensi dell'art. 147 cit. – applicabile al caso delle vendite successive di merci fin dall'origine destinate ad essere immesse in libera pratica nel territorio doganale dell'Unione – il loro valore in dogana doveva essere determinato in ragione del valore di transazione riferibile all'ultima cessione in ordine temporale (salva facoltà, per l'importatore, di richiedere che l'imposizione di confine – limitatamente alla sola fiscalità unionale – fosse calcolata in funzione del valore di transazione della cessione immediatamente precedente), l'art. 29 § 1 cit. chiariva che mai e poi mai in esso doveva essere incluso il valore delle merci non destinate all'esportazione verso il territorio doganale comunitario;

c) ancora, escludeva la possibilità che nel valore in dogana fossero inseriti elementi alieni rispetto al valore “puro” della merce (*rectius*: al suo controvalore) pur se occasionati (in senso temporale) in costanza della medesima operazione economica.

Non a caso, l'allegato 23 delle DAC (anch'esso abrogato) stabiliva che «non rientrano nel valore in dogana i trasferimenti di dividendi e gli altri pagamenti fatti dal compratore al venditore e che non si riferiscono alle merci importate»;

3) in ultimo, le rettifiche obbligatorie in aumento o in diminuzione previste dagli artt. 32 e 33 CDC, derivanti dalla necessità di integrare o escludere dal valore in dogana alcune poste economiche che potevano (rispettivamente) non essere comprese nel valore di transazione ovvero esservi già state incluse.

¹¹ Di seguito, semplicemente “DAC”.