

Edizione di martedì 15 settembre 2015

ACCERTAMENTO

[Rivisto il sistema sanzionatorio per il reverse charge](#)

di Giovanni Valcarenghi

ISTITUTI DEFLATTIVI

[Voluntary: arriva la proroga della trasmissione della documentazione](#)

di Alessandro Bonuzzi

IMU E TRIBUTI LOCALI

[Fusione e scissione impongono la dichiarazione IMU/TASI](#)

di Fabio Garrini

RISCOSSIONE

[La natura afflittiva del fermo amministrativo](#)

di Luigi Ferrajoli

IVA

[L'esclusione delle royalties dal valore in dogana](#)

di Marco Peirolo

ACCERTAMENTO

Rivisto il sistema sanzionatorio per il reverse charge

di **Giovanni Valcarenghi**

Il decreto attuativo della legge delega in tema di sanzioni penali ed amministrative, approvato dal CDM in seconda lettura e con previsione di applicazione dal prossimo anno 2017, interviene sull'articolo 6 del D. Lgs. 471/1997 in tema di **reverse charge**, riscrivendo integralmente i commi da 9-bis a 9-bis3.

Il comma 9-bis (la cui applicazione viene correttamente estesa a tutte le forme di inversione contabile previste dal sistema IVA) distingue ora due ipotesi:

- quella in cui il cedente/prestatore emette correttamente fattura senza applicazione dell'imposta ed il **cessionario/committente non pone in essere gli adempimenti** connessi all'inversione contabile: si applica una sanzione in misura fissa, compresa tra euro 500 e euro 20.000, a condizione che la fattura ricevuta non sia stata totalmente occultata (quindi annotata almeno ai fini delle imposte dirette). Se, invece, mancasse tale annotazione, la sanzione è applicata in misura proporzionale (dal 5 al 10 per cento) ed è commisurata all'imponibile, con un minimo di 1.000 euro;
- quella in cui il **cedente/prestatore non emette la fattura entro quattro mesi dall'operazione** e il **cessionario/committente non provvede a regolarizzare**, entro trenta giorni, l'omissione: in tal caso si applicano la sanzione proporzionale (dal 5 al 10 per cento), commisurata all'imponibile e con un minimo di 1.000 euro, la sanzione per indebita detrazione e quella per infedele dichiarazione.

Il comma 9-bis1 detta le eccezioni alla regola del precedente comma.

Si delinea l'ipotesi di irregolare assolvimento dell'imposta, con applicazione di una sanzione in misura fissa (da 250 a 10.000 euro), quando l'imposta è stata applicata ordinariamente e versata dal cedente/prestatore in luogo dell'applicazione del reverse charge. La sanzione grava il cessionario/committente – che è il vero debitore dell'imposta – con **solidarietà** del cedente/prestatore. È, comunque fatto salvo il diritto alla detrazione ed è evitato l'obbligo di regolarizzazione dell'operazione in capo al cessionario/committente. Viene, inoltre, prevista una sanzione più grave in capo al cessionario/committente quando l'applicazione dell'imposta in regime ordinario in luogo del reverse charge è determinata da **intenti fraudolenti**. In tal caso la sanzione applicabile è quella base (dal 90 al 180 per cento).

Il comma 9-bis2 prevede l'applicazione di una sanzione in misura fissa (da 250 a 10.000) in capo al cedente/prestatore, salvaguardando il diritto alla detrazione del cessionario, ma senza obbligo di regolarizzazione dell'operazione, per le ipotesi in cui **l'imposta è stata**

erroneamente assolta dal cessionario/committente con il meccanismo dell'inversione contabile in luogo dell'assolvimento ordinario, per operazioni riconducibili alle ipotesi di reverse charge, ma per le quali non ricorrevano tutte le condizioni per la sua applicazione. Anche in tale ipotesi, è prevista la solidarietà del cessionario/committente con il cedente/prestatore (vero debitore dell'imposta).

Viene, infine prevista una sanzione più grave in capo al cedente/prestatore – per i casi in cui l'applicazione dell'imposta in reverse charge in luogo del regime ordinario è determinata da **intenti fraudolenti**. In tal caso la sanzione si applica nella misura base dal 90 al 180 per cento.

Infine, nel comma 9-ter viene disciplinata l'ipotesi di errata applicazione del reverse charge ad **operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta**.

In tale caso, nella contabilità IVA devono essere eliminati sia il debito che il credito erroneamente registrati, con effetti neutrali.

È salvaguardato il diritto al recupero dell'imposta eventualmente non detratta (per indetraibilità soggettiva od oggettiva) attraverso la nota di variazione o la richiesta di rimborso ai sensi dell'art. 21 del decreto legislativo 546 del 1992.

La medesima procedura si applica anche per le **operazioni inesistenti**, con effetti sostanzialmente neutri, salva l'applicazione della sanzione dal 5 al 10 per cento dell'imponibile.

Preso atto della nuova struttura della norma, si può osservare che:

- vanno salutati con favore gli interventi tesi a punire in misura fissa le violazioni che non determinano alcun danno per l'erario;
- non è stata accolta la proposta delle Commissioni di limitare l'applicazione delle sanzioni per violazioni degli obblighi documentali Iva solo in caso di accertamenti notificati prima della presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione, ritenendole poi assorbite nella contestazione per infedele dichiarazione (il tutto per mantenere un presidio sanzionatorio agli adempimenti formali di certificazione dei corrispettivi, registrazione e liquidazione del tributo);
- è stata mantenuta una linea "dura" nel mantenimento della **potestà legislativa interna** in tema di sanzioni, poiché – secondo giurisprudenza costante della Corte di Giustizia – gli Stati Membri restano competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate, pur nel rispetto del principio di proporzionalità (che si ritiene esistente nell'intervento, così come strutturato).

Nel complesso il nuovo scenario è **migliore** del precedente, anche se va registrata che l'entrata in vigore differita al 2017 può rischiare di rendere molto lontana nel tempo la rivisitazione dell'attuale sistema che, se modificato, si ritiene non del tutto coerente con i principi generali di un equo sistema sanzionatorio.

ISTITUTI DEFLATTIVI

Voluntary: arriva la proroga della trasmissione della documentazione

di Alessandro Bonuzzi

Prorogato il termine per la trasmissione della **relazione** e della **documentazione** a corredo dell'istanza per la richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria.

Il nuovo termine ultimo è ancorato alla presentazione dell'istanza: **i documenti di accompagnamento infatti possono essere presentati fino a 30 giorni dalla data di presentazione della prima o unica istanza che deve avvenire entro il prossimo 30 settembre.**
Lo ha reso noto l'Agenzia delle Entrate con il [**Provvedimento n.116808 di ieri.**](#)

Il rinvio in questione trae origine dalle recenti novità introdotte dall'art.2 del D.Lgs. n.128/2015 in materia di **raddoppio dei termini per l'accertamento**.

Con tale norma viene stabilito che, in mancanza di tempestiva presentazione o trasmissione della denuncia nei termini ordinari, **il raddoppio dei termini** per gli accertamenti sulle imposte dirette e sull'Iva non potrà più essere fatto valere. Per denuncia tempestiva si deve intendere quella effettuata entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ovvero, in caso di omissione, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui detta dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Con specifico riguardo alla procedura della voluntary, il comma 4 stabilisce che, ai fini della **causa di non punibilità** di cui all'art. 5-quinquies, comma 3, D.L. n.167/90, si considerano oggetto della procedura di collaborazione volontaria di cui alla L. n. 186/14, anche gli imponibili, le imposte e le ritenute correlati a attività riferite a annualità per le quali siano scaduti i termini per l'accertamento fiscale.

In tal modo, la disposizione **estende** la riforma in tema di raddoppio dei termini anche alle annualità accertabili nell'ambito della voluntary disclosure comportando la neutralizzazione, al fine del rientro dei capitali, dei periodi d'imposta anteriori al 2010.

Pertanto, possono accedere alla procedura di voluntary disclosure, beneficiando della **causa di esclusione della punibilità penale**, oltre che della **riduzione delle sanzioni amministrative**, i contribuenti che intendono regolarizzare anche le attività detenute all'estero in periodi di imposta per i quali siano già scaduti i termini per l'accertamento.

Poste però le reali difficoltà che i contribuenti potrebbero incontrare nel reperire le relative

informazioni nonché i fascicoli di supporto, il provvedimento direttoriale di ieri dispone che la trasmissione della relazione e della documentazione accompagnatoria possa avvenire **fino a 30 giorni dalla data di presentazione della prima o unica istanza** di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, la quale deve comunque avvenire entro il termine del 30 settembre 2015.

In pratica, i contribuenti che presentano l'istanza l'ultimo giorno utile possono trasmettere la relazione e la documentazione fino al prossimo 30 ottobre.

Inoltre, il provvedimento precisa che coloro che hanno **già presentato** la relazione di accompagnamento e che intendono considerare oggetto della procedura imponibili, imposte e ritenute

- per i quali è scaduto il termine per l'accertamento e
- correlati alle attività dichiarate nell'ambito della stessa

devono integrare la relazione e la documentazione **entro 30 giorni da ieri**.

In altri termini, per coloro che hanno già presentato la relazione, ci sono 30 giorni – **dal 14 settembre 2015** (data di pubblicazione del provvedimento) – per integrarla con i documenti e le informazioni relativi agli imponibili, alle imposte e alle ritenute correlati alle attività dichiarate nell'ambito alla procedura di collaborazione volontaria, per i quali è scaduto il termine per l'accertamento.

IMU E TRIBUTI LOCALI

Fusione e scissione impongono la dichiarazione IMU/TASI

di Fabio Garrini

Le modalità di presentazione delle dichiarazioni **IMU** sono descritte dall'art. 13 c. 12-ter del DL 201/11, nel quale viene previsto un termine di presentazione (modificato dal DL 35/13) fissato al **30 giugno dell'anno successivo** quello in cui è avvenuta la modifica oggetto di comunicazione; per rinvio operato dal c. 687 della L. 147/13, le **stesse regole** stabilite per il tributo maggiore sono applicabili anche alla **TASI**: *"Ai fini della dichiarazione relativa alla TASI si applicano le disposizioni concernenti la presentazione della dichiarazione dell'IMU."* Tale aspetto è peraltro stato rimarcato dalle risposte FAQ del 3.6.2014.

In via generale, la presentazione della **dichiarazione IMU/TASI** non configura operazione che nasconde particolari problematicità, salvo verificare attentamente i **casi di esonero**. Qualora si presentasse un dubbio circa la necessità di rendere tale comunicazione, quindi, il problema si risolve pragmaticamente presentando il modello *ad abundantiam*.

Una delle situazioni in cui il modello dichiarazione **deve essere presentato** è il realizzarsi di **operazioni straordinarie di fusione e scissione**, al fine di comunicare il mutamento del soggetto che detiene il possesso dell'immobile e, in quanto tale, risulta essere soggetto passivo del tributo.

Fusione

In capo alla **società risultante dall'operazione** di fusione andranno a ricadere anche **tutti gli obblighi dichiarativi**, avendo a riferimento la data di effetto dell'operazione secondo le regole stabilite dall'art. 2504-bis cc. (ultima data di iscrizione dell'atto di fusione al Registro delle Imprese o altra data in esso indicata).

- L'avente causa innanzitutto dovrà presentare la **propria** dichiarazione per comunicare l'acquisizione degli immobili, con le medesime modalità previste in caso di ordinario acquisto dell'immobile.
- Esso, inoltre, dovrà presentare le dichiarazioni per **ciascuna delle società fuse/incorporate** (che hanno cessato di esistere a seguito dell'operazione), al fine di comunicare la cessazione del possesso degli immobili; la compilazione di ciascun modello dovrà essere effettuata indicando nella sezione riservata al contribuente i dati della società fusa/incorporata, evidenziando invece i propri dati nella **sezione riservata al dichiarante**.

Scissione

Per esaminare gli effetti della scissione con riferimento ai tributi comunali occorre necessariamente distinguere a seconda del fatto che la società dante causa continui o meno ad esistere a seguito dell'operazione:

- in caso di **scissione parziale**, ossia quella forma di scissione che non comporta l'estinzione della scissa, poiché la società dante causa continua ad esistere, **ciascun soggetto** partecipante all'operazione provvederà a porre in essere i **rispettivi adempimenti** dichiarativi alla stregua di una ordinaria operazione di cessione dell'immobile;
- in caso di **scissione totale**, ossia l'operazione che comporta l'estinzione della società scissa, **ciascuna** delle società risultanti dall'operazione dovrà presentare la **propria dichiarazione** in relazione agli immobili ricevuti, con riferimento alla data di effetto dell'operazione. Inoltre, una delle società beneficiarie dovrà presentare la **dichiarazione per conto della scissa** per segnalare la perdita di possesso degli immobili. Analogamente all'avente causa nel caso di fusione, la beneficiaria designata per porre in essere tale adempimento dovrà indicare i propri dati nella **sezione relativa al dichiarante** ed i dati della società scissa nella sezione riservata ad accogliere i dati del contribuente.

Trasformazione

La trasformazione di una società **non comporta una modifica soggettiva**, in quanto non avviene alcun trasferimento di possesso degli immobili: infatti, l'istituto della trasformazione non dà luogo né all'estinzione della società, né alla costituzione di un nuovo soggetto, ma al contrario si tratta di un mutamento del soggetto esistente, che viene ad assumere una **diversa veste giuridica**. Tale operazione, pertanto, non va ad incidere sulla continuità della titolarità delle situazioni giuridiche preesistenti alla trasformazione.

Non essendovi state variazioni di titolarità, né tantomeno eventi tali da incidere sull'ammontare dell'imposta, **non è dovuta la presentazione della dichiarazione**; sembra però opportuno (si ribadisce, non obbligatorio) presentare la dichiarazione al fine di comunicare i dati mutati del soggetto titolare dell'immobile.

RISCOSSIONE

La natura afflittiva del fermo amministrativo

di Luigi Ferrajoli

Il fermo amministrativo, disposto ex art. 86 d.P.R. n.602/73, costituisce misura non alternativa ma afflittiva, sicchè la pretesa dell'esattore è impugnabile con un'azione di accertamento negativo, soggetta alle regole del rito ordinario di cognizione ed alle norme generali in tema di riparto di competenza per materia e per valore.

Tale principio è stato stabilito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con l'ordinanza n.15354/15; nel caso *de quo* il Giudice di Pace di Palmi aveva dichiarato la propria incompetenza per materia in ordine all'opposizione proposta da un contribuente avverso un provvedimento di fermo amministrativo conseguente al mancato pagamento di cartella esattoriale relativa a sanzioni amministrative (contravvenzioni al Codice della Strada), rimettendo la causa avanti il Tribunale.

Nello specifico il Giudice di Pace aveva ripreso un principio già stabilito dalle Sezioni Unite secondo cui la competenza per l'impugnazione di un provvedimento di fermo amministrativo (o anche di un semplice "preavviso", relativo a crediti di natura non tributaria) è inderogabilmente del Tribunale, ai sensi dell'art.9, c.2, c.p.c., in virtù della natura esecutiva del provvedimento stesso (Cass. Civ. n.20931/11).

Riassunta la causa avanti il Tribunale, il Giudice adito aveva richiesto d'ufficio il regolamento di competenza ex art. 45 c.p.c., precisando che, pur condividendo l'orientamento di legittimità secondo cui sia il fermo di beni mobili registrati che l'ipoteca disciplinata dal d.P.R. n.602/73 sono atti funzionali alla realizzazione del credito e conseguenti all'esecuzione forzata, tuttavia non sono configurabili come atti del processo esecutivo.

Secondo il Tribunale, stante l'assenza di un collegamento procedurale diretto tra ipoteca e fermo, da un lato, ed il pignoramento e gli atti successivi a questo, dall'altro, i summenzionati istituti dovrebbero essere considerati come misure cautelari atipiche, a contenuto inibitorio di carattere provvisorio, con la funzione di garantire il soddisfacimento della pretesa di credito da parte dell'Amministrazione procedente e, pertanto, preordinati alla successiva esecuzione forzata. Sulla base di tali presupposti la tutela giudiziaria nei loro confronti andrebbe esperita davanti al giudice ordinario, competente per valore.

E' stata quindi rimessa alle Sezioni Unite la questione se il fermo di beni mobili registrati sia qualificabile come strumento di conservazione della garanzia del credito, oppure come atto prodromico all'espropriazione forzata o, addirittura, come atto esecutivo, al fine di individuare il giudice competente.

La Cassazione nella sentenza in commento ha rilevato che “*mentre la questione della natura giuridica del fermo di beni mobili registrati è sostanzialmente neutra allorché il giudizio di impugnazione debba svolgersi, in ragione del carattere tributario del credito tutelato, innanzi alle Commissioni tributarie, quanto alle forme e ai termini di proposizione dell’impugnazione, né, ovviamente, quanto alla competenza, a seconda della tipologia del vizio fatto valere, questa, qualora l’impugnazione appartenga alla giurisdizione del giudice ordinario, rileva, ove si configuri il fermo come atto preordinato alla esecuzione o come atto esecutivo, al fine di ascrivere l’opposizione, rispettivamente al primo o al secondo comma dell’art.615 c.p. oppure al primo o al secondo comma dell’art.617 c.p.c.*”.

Dopo avere analizzato l’evoluzione giuridica dell’istituto in esame, la Cassazione ha rilevato che il fermo, che temporalmente, come l’ipoteca, si colloca tra notificazione della cartella di pagamento e pignoramento, è un atto discrezionale dell’agente della riscossione: la sua adozione non costituisce infatti presupposto per l’avvio della procedura esecutiva; la legge neppure prevede la possibilità di convertirlo in pignoramento e non sono stabiliti termini alla sua durata.

Secondo i Giudici di legittimità da ciò consegue che la misura in esame non può non essere qualificata in termini di misura alternativa all’esecuzione e che, pertanto “*... trattasi di misura puramente afflittiva, volta a indurre il debitore all’adempimento, pur di ottenerne la rimozione. Come tale essa deve ritenersi impugnabile secondo le regole del rito ordinario di cognizione e nel rispetto delle norme generali in tema di riparto di competenza per materia e per valore, configurandosi, la corrispondente iniziativa giudiziaria, come un’azione di accertamento negativo della pretesa dell’esattore di eseguire il fermo, in cui al giudice adito sarà devoluta la cognizione sia della misura che del merito della pretesa creditoria*”.

Ed inoltre, la circostanza che, secondo le Sezioni Unite, il fermo di beni mobili registrati costituisca una misura coercitiva, “*nulla toglie al fatto che, sia per ragioni diverse da quelle prospettare nell’ordinanza di rimessione, la cognizione della controversia dovrebbe comunque essere devoluta al Giudice di Pace di Palmi esclusivamente per ragioni di valore*”.

Sulla base di tali considerazioni le Sezioni Unite hanno quindi dichiarato inammissibile l’istanza di regolamento di competenza.

IVA

L'esclusione delle royalties dal valore in dogana

di Marco Peirolo

Ai fini doganali, assume particolare rilevanza la questione dell'inclusione o meno dei diritti di licenza nel valore in dogana delle merci importate non tanto quando le parti del contratto di compravendita (venditore/produttore e acquirente/importatore) **coincidono** con quelle dell'accordo di licenza (licenziante/licenziatario), ma nella diversa situazione – sempre più ricorrente nella prassi operativa – in cui il licenziante è un **soggetto terzo** rispetto alle parti del contratto di compravendita (cd. “scenario a tre parti”).

L'art. 29, par. 1, del Reg. CEE n. 2913/1992 stabilisce che 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 dell'Unione europea.

L'art. 32, par. 1, lett. c), del Reg. CEE n. 2913/1992 dispone che il valore in dogana si calcola aggiungendo al prezzo di acquisto **i corrispettivi e i diritti di licenza** relativi alle merci da valutare, che il compratore è **tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita** delle merci da valutare, nella misura in cui i suddetti corrispettivi o diritti di licenza non siano stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare.

L'art. 157, par. 1, del Reg. CEE n. 2454/1993 definisce i **diritti di licenza**, da includere nella determinazione del valore in dogana, i corrispettivi dovuti per:

1. la fabbricazione delle merci importate (es. brevetti, progetti, modelli e know-how per la fabbricazione);
2. la vendita per l'esportazione della merce importata (es. marchi commerciali o di fabbrica e modelli depositati);
3. l'impiego e la rivendita delle merci importate (es. diritti d'autore e procedimento di produzione incorporati in modo inscindibile nelle merci importate).

L'art. 157, par. 2, del citato Reg. CEE n. 2454/1993 precisa che i diritti di licenza devono essere **aggiunti al prezzo di acquisto della merce** se, allo stesso tempo, i relativi pagamenti:

1. si riferiscono alla **merce oggetto di valutazione**, nel senso che deve esserci assoluta identità tra la merce importata e i prodotti per i quali i diritti sono dovuti;
2. costituiscono una **condizione di vendita della merce**.

Pur in assenza di una definizione espressa del concetto di “condizione di vendita della merce” all’interno della legislazione comunitaria, può ritenersi che la stessa consista, in termini generali, nell’assenza – per il venditore – della **disponibilità a vendere i propri prodotti senza il pagamento di un corrispettivo o di un diritto di licenza**. Secondo il Comitato del Codice doganale (TAXUD/800/2002, aggiornato al gennaio 2007), la condizione può essere:

1. **esplicita**, quando viene specificato nell’accordo di licenza se la vendita delle merci importate è subordinata o meno al pagamento di un corrispettivo o di un diritto di licenza;
2. **implicita**, quando le merci vengono acquistate da una persona e il corrispettivo o il diritto di licenza viene pagato ad un’altra. In questa ipotesi, l’art. 160 del Reg. CEE n. 2954/1993 dispone che le *royalties* vanno aggiunte al prezzo di acquisto della merce **se il venditore o una persona ad esso legata chiede all’acquirente di effettuare tale pagamento**.

Nell’attesa di una prima pronuncia della Corte di Cassazione, la giurisprudenza di merito è più volte intervenuta per risolvere le controversie riguardanti la determinazione del valore in dogana delle merci importate nel cd. “**scenario a tre parti**”, cioè quello in cui il licenziante è un **soggetto terzo** rispetto alle parti del contratto di compravendita.

In questa situazione, in cui intercorrono rapporti giuridici distinti, da un lato, tra licenziante e licenziatario e, dall’altro, tra venditore/esportatore ed acquirente/importatore, affinché le *royalties* siano comprese nel valore doganale è necessario non solo che i relativi pagamenti siano riferibili alla merce importata e che gli stessi costituiscano una condizione di vendita della merce (art. 157, par. 2, del Reg. CEE n. 2454/1993), ma anche che tali pagamenti siano **richiesti da un soggetto legato da un particolare rapporto negoziale con il fornitore estero** (art. 160 del Reg. CEE n. 2454/1993).

A quest’ultimo riguardo, dall’Allegato 23 al Reg. CEE n. 2454/1993 si desume che l’anzidetto “legame” tra le parti sussiste nei casi contemplati dall’art. 143 del Reg. CEE n. 2454/1993 (es. quando uno controlla, direttamente o indirettamente, l’altro), cioè quando una persona è in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un **potere di costrizione o di orientamento** nei confronti di un’altra, indispensabile per impedire al produttore di vendere le merci se il compratore non paga i diritti di licenza dovuti.

In merito al potere, di diritto o di fatto, del licenziante sul produttore, i giudici di merito hanno affermato che **rileva il controllo sul produttore e non sulla qualità della merce importata**, che invece rientra nella normale prassi commerciale, soprattutto laddove sia maggiore il rischio di contraffazione. Con la conseguenza che la pretesa dell’Ufficio di assoggettare a dazi doganali i diritti di licenza deve ritenersi infondata se risulta che il licenziante si sia limitato ad effettuare un generico controllo sulla qualità della produzione (C.T. Reg. di Milano, 26 maggio 2015, n. 2321; C.T. Prov. di La Spezia, 29 maggio 2015, n. 613; C.T. Prov. di Milano, 28 maggio 2015, n. 4871; C.T. Reg. di Milano, 11 maggio 2015, n. 1973; C.T. Reg. di Milano, 19 novembre 2013, n. 174).

Nello stesso senso si è espressa anche l'Agenzia delle Dogane. Nella circolare n. 21 del 30 novembre 2012, infatti, si osserva che nella moderna prassi operativa – ove la percezione commerciale di un prodotto avviene principalmente sulla base del marchio e non tanto sulla base del nome del soggetto importatore o distributore di un determinato prodotto – il controllo di qualità da parte del licenziante è assai diffuso e l'approvazione dei campioni da parte dello stesso, come pure il fatto che il produttore debba realizzare manufatti rispondenti ad elevati *standard qualitativi* imposti dal proprietario della licenza, appaiono spesso **unicamente diretti al controllo della qualità e non implicano necessariamente l'esistenza di un controllo, sia pure indiretto, sui fornitori extracomunitari.**