

27 settembre 2019



**AGENZIA
DOGANE
MONOPOLI**



Le royalties
Condizioni di daziabilità

La disciplina del Codice Doganale dell' Unione Europea

Sono i compensi corrisposti per una serie di diritti immateriali (marchio, brevetto, know-how, diritto d'autore e altri diritti di proprietà industriale o intellettuale) detti anche *licensed properties*.

Il Regolamento Unione Europea del 09/10/2013 n. 952 (Codice Doganale Unionale, in breve CDU) non contiene una definizione di royalties e di diritti di licenza e non pone alcuna distinzione tra i vari diritti immateriali, prevedendo per essi una particolare disciplina nell'ambito delle disposizioni sul valore in dogana (art. 71 del CDU e art. 136 del Regolamento Unione Europea del 24/11/2015 n. 2447 (Regolamento di Esecuzione, in breve RE).

Art. 12 Modello OCSE

L'art. 12, secondo paragrafo, del Modello OCSE di convenzione fiscale sul reddito e sul patrimonio (2014) fornisce una definizione ampia di royalties e di diritti di licenza:

“Compensi di qualsiasi natura corrisposti per l'uso o la concessione in uso di un diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, ivi comprese le pellicole cinematografiche e le registrazioni per trasmissioni radiofoniche e televisive, di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti, nonché per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche e per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico (c.d. Know-How)”.

Definizione

Per poter utilizzare legittimamente un marchio di fabbrica, un brevetto o qualsiasi altro diritto di proprietà intellettuale è necessario concludere uno specifico accordo di licenza o, nella definizione anglosassone, *License Agreement*.

Si tratta di un negozio giuridico a prestazioni corrispettive poiché a fronte della prestazione del licenziante, consistente nella concessione all'altra parte della facoltà di uso del diritto di proprietà intellettuale, il licenziatario si impegna a fornire un' utilità economicamente rilevante (solitamente si tratta di un corrispettivo monetario).

Di norma il contratto di licenza ha la forma scritta ed efficacia limitata per un periodo di tempo determinato. Il licenziante concede l'uso del diritto immateriale di cui rimane comunque proprietario, riservandosi il diritto di controllare la qualità dei prodotti e/o ogni altra facoltà finalizzata alla tutela del marchio soprattutto riguardo al profilo economico.

Complessità dell'accertamento doganale

Le royalties devono essere assoggettate ad imposizione di confine al ricorrere di determinate condizioni stabilite dalla normativa unionale; nell'ipotesi in cui la verifica della sussistenza delle specifiche condizioni previste dalla normativa di riferimento abbia esito positivo i diritti di licenza costituiscono “elementi accessori” da ricomprendere nel valore della merce dichiarata all'importazione e incrementano, di conseguenza, la base imponibile doganale. L'esatta determinazione del valore della merce importata è funzionale alla quantificazione dei diritti doganali dovuti ed è, dunque, elemento fondamentale dell'accertamento.

La verifica della sussistenza delle condizioni necessarie per la daziabilità delle royalties deve essere svolta attraverso un'analisi approfondita del singolo caso concreto e attraverso la puntuale interpretazione delle clausole contrattuali. Pertanto, la questione della daziabilità delle royalties è un problema di tipo esegetico e presuppone un' accurata indagine dei reciproci rapporti intercorrenti tra tutti i soggetti coinvolti nella singola operazione commerciale che, nella quasi totalità dei casi, data la tendenza ad esternalizzare non solo la produzione ma anche la commercializzazione del prodotto, coinvolge anche un soggetto terzo rispetto alle parti del contratto di licenza.

Complessità dell'accertamento doganale

Al fine di risolvere il problema della daziabilità delle royalties occorre partire dall'analisi delle disposizioni unionali per poi verificare se nella singola fattispecie concreta possono dirsi sussistenti tutte le condizioni normativamente previste.

Pertanto, all'interrogativo relativo all'assoggettamento ad imposizione di confine dei diritti di licenza non può darsi una risposta univoca e definitiva e, dunque, può dirsi che l'accertamento doganale relativo ad operazioni di importazione aventi ad oggetto merci incorporanti marchi aziendali o altri diritti di proprietà intellettuale è estremamente complesso.

Finalità antielusiva

Alla luce di quanto premesso risulta evidente la necessità di procedere alla disamina della normativa unionale di riferimento che ha finalità antielusive in quanto diretta ad evitare che la qualificazione come royalties di una parte del corrispettivo consenta di svuotare indebitamente l'imponibile doganale.

Infatti, se -per assurdo- non fosse prevista la normativa relativa alla daziabilità dei diritti di licenza allora basterebbe indicare nella fattura della vendita internazionale una parte del corrispettivo come pagamento del diritto di licenza per ridurre sensibilmente la base imponibile e i diritti doganali da corrispondere all'atto dello sdoganamento.

Le disposizioni dettate dal CDC e dalle DAC: premessa

Un breve excursus della normativa previgente dettata dal Regolamento (CEE) n. 2913/1992 e dalle relative Disposizioni di Applicazione di cui al Regolamento (CEE) n. 2454/1993 è opportuno in quanto:

- L'impianto sostanziale è rimasto intatto. In particolare, è stata confermata la norma antielusiva che impone la rettifica in aumento del valore doganale nel caso in cui le royalties debbano essere corrisposte come condizione del contratto di vendita internazionale;
- Solo attraverso il confronto tra la normativa previgente e quella dettata dal nuovo Codice unionale è possibile individuare agevolmente gli elementi di novità;
- Le recenti pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e del giudice di legittimità stabiliscono importanti principi di diritto in materia di royalties che riguardano fattispecie disciplinate dalla normativa previgente e che, in ogni caso, sono meritevoli di interesse anche in vigenza del nuovo Codice.



Le Royalties

La disciplina normativa previgente

Le disposizioni sui diritti di licenza

Articolo 32, par. 1, lett. c), del Regolamento (CEE) n. 2913/1992

Articoli da 157 a 162 del Regolamento (CEE) n. 2454/1993

Allegato 23 Reg. (CEE) n. 2454/1993 (note interpretative al richiamato art. 32, par. 1, lett.c), del Reg. (CEE) n. 2913/1192)

Raccolta dei testi approvati dal Comitato del Codice Doganale-Sezione Valore in dogana di cui al documento TAXUD 800/2002, nella versione aggiornata del 2007

Art. 32 Reg. (CEE) n. 2913/1992

Tale norma, integralmente trasfusa nell'art. 71, paragrafo 1, lett. c), del Reg. (UE) n. 952 del 2013 dispone:

“ per determinare il valore in dogana ai sensi dell'articolo 29 si aggiungono al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate:

... omissis...

c) 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 detti corrispettivi e diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare... omissis...”.

Dunque è espressamente richiesto dal legislatore europeo che il pagamento delle royalties costituisca una condizione di vendita. Oggi il requisito della condizione di vendita è prescritto non solo dal Codice Doganale dell'Unione (art. 71, par.1, lett. c), del Reg. (UE) n. 952/2013, ma anche dall'art. 136 del relativo Regolamento di Esecuzione (Reg. (UE) n. 2477/2015).

Art. 157 Reg. (CEE) n. 2454/1993

L'art 157, par. 2 delle DAC ribadisce la necessità della sussistenza della condizione di vendita prevedendo che:

“Indipendentemente dai casi di cui all'articolo 32, paragrafo 5 del codice, quando si determina il valore in dogana di merci importate in conformità delle disposizioni dell'articolo 29 del codice, si deve aggiungere un corrispettivo o un diritto di licenza al prezzo effettivamente pagato o pagabile soltanto se tale pagamento:

- si riferisce alle merci oggetto della valutazione
- costituisce una condizione di vendita delle merci in causa”.

Nozione

Dalla lettura delle previgenti norme - sostanzialmente riproposte nella disciplina attualmente vigente - si ricava inequivocabilmente che i corrispettivi e i diritti di licenza concorrono alla formazione del valore in dogana e, conseguentemente, devono essere sommati al pezzo pagato o da pagare, ossia al prezzo della merce indicato in fattura, esclusivamente nell'ipotesi in cui costituiscano una condizione della vendita internazionale. In pratica sia nella disciplina previgente che in quella attuale l'assoggettamento ad imposizione di confine dei diritti di licenza è subordinato alla positiva dimostrazione che il loro pagamento costituisca una condizione di vendita.

In mancanza di una definizione espressa può pacificamente ritenersi che detta condizione si configuri come indisponibilità del venditore estero a vendere i propri prodotti in assenza del pagamento dei diritti di licenza.

La condizione di vendita può essere esplicita (cioè espressamente prevista nell'accordo di licenza o nel contratto intercorrente tra l'acquirente/importatore e il suo fornitore/esportatore) ovvero implicita (cfr. TAXUD/800/2002/IT).

Il rapporto trilaterale - Art. 160 Reg. (CEE) n. 2454/1193 – Legame tra le parti

L'indagine relativa alla ricorrenza, nel singolo caso concreto, della condizione di vendita è particolarmente complessa nel caso in cui il titolare del diritto di licenza sia un soggetto diverso rispetto alle parti del contratto di compravendita della merce.

Si tratta dell'ipotesi che solitamente viene definita “scenario a tre parti” e che ricorre assai spesso data la tendenza ad esternalizzare la produzione con la conseguenza che il fornitore della merce è sovente un produttore extra UE.

Tale ipotesi era normativamente prevista dall'art 160 delle DAC - oggi trasfuso nell'art. 136 del Regolamento di esecuzione - a mente del quale “qualora l'acquirente paghi un corrispettivo o un diritto di licenza a un terzo le condizioni previste dall'art. 157, par. 2 (vale a dire la condizione di vendita) si considerano soddisfatte solo se il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento”.

Tale norma presuppone -evidentemente- l'esistenza di un legame tra le parti, ossia tra il produttore extra UE (venditore) e il licenziante, ai sensi dell'art. 143 del Reg. (CEE) n. 2454/1993 (oggi art. 127 del Reg. (UE) n. 2447/2015).

In pratica, laddove non ricorrano le ipotesi di legame giuridico espressamente previste dal legislatore è necessario verificare l'esistenza di un potere di fatto, di costrizione e/o di orientamento finalizzato ad impedire al produttore di vendere le merci se il compratore non paga le royalties.

Il rapporto trilaterale – Il legame tra le parti

In pratica, nell'ipotesi in cui il produttore della merce non sia anche il titolare del diritto di licenza, ai fini dell'inclusione delle royalties nel valore delle merci si può affermare che solo nel caso in cui il licenziante sia legato, di diritto o di fatto, al produttore, nei termini e nei modi stabiliti dalla legislazione doganale, il pagamento può dirsi condizione della compravendita. In proposito, ai fini dell'indagine diretta a stabilire l'esistenza di un legame tra le parti deve essere approfonditamente analizzato l'accordo di licenza, ma anche la fattura di vendita, il contratto di compravendita tra venditore/esportatore e acquirente/importatore, il DV1 allegato alla dichiarazione di importazione e ogni altra documentazione amministrativa o commerciale ritenuta utile.

Ai fini della indagine diretta a verificare l'esistenza del legame tra le parti era di fondamentale importanza il Commento n. 11 del Comitato del Codice Doganale - Sezione Valore in Dogana sull'applicazione dell'art. 32, paragrafo 1, lett. c), del Reg. (CEE) n. 2913/1992 relativo ai diritti e ai corrispettivi pagati a un terzo ai sensi dell'art. 160 del Reg. (CEE) n. 2454/1993, contenuto nella raccolta dei testi sul valore in dogana del Comitato del Codice Doganale” (Documento TAXUD /800/2002) il quale individua una serie di indicatori utili per stabilire l'esistenza, nei vari casi concreti, di un potere di fatto e, quindi, di un controllo che possa comportare l'inclusione delle royalties nel valore in dogana.

Il rapporto trilaterale – Il legame tra le parti - Nozione di controllo

Il legame tra le parti (oltre che di tipo giuridico) può essere anche un legame di fatto consistente nel potere di controllo del titolare del diritto di licenza sul venditore. Al riguardo la giurisprudenza prevalente ha sempre considerato fondamentale un attento esame dei contratti in essere e, in particolare, delle clausole contrattuali che conferiscono al licenziante il potere di procedere all' approvazione di modelli, alla scelta delle materie prime, alla effettuazione di ispezioni dei processi produttivi e nei luoghi di produzione, all' esame della contabilità del produttore e dell'acquirente o la possibilità di fissare le condizioni di prezzo.

La circolare 21/D del 30/11/2012 considerava, in particolare, rilevante il potere del licenziante di controllare l'adeguatezza dei programmi di produzione e degli ordini di acquisto delle materie prime ed il potere di inibire al licenziatario qualsiasi forma di commercializzazione, distribuzione o vendita senza la sua preventiva approvazione.

La disciplina attualmente in vigore è contenuta nel Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il Codice Doganale dell'Unione (di seguito, per brevità, CDU) e nel Regolamento di esecuzione (UE) n. 2447/2015 della Commissione recante modalità di applicazione di talune disposizioni del CDU (di seguito, per brevità, RE).

“L'articolo 136 CDU/atti di esecuzione contiene alcune modifiche relativamente modeste, per la maggior parte esse riaffermano alcuni aspetti fondamentali e incontrovertibili delle norme principali del CDC. Le modifiche più significative hanno comportato che alcune norme presenti nelle DAC non fanno più parte del pacchetto giuridico del CDU”. (Documento TAXUD/B4/2016 n. 808781 del 28 aprile 2016, predisposto dal Comitato degli esperti del valore in dogana e pubblicato nella versione italiana dalla nota dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli n. 69073/RU del 17 giugno 2016).

Novità

L'art. 159 del Regolamento (CEE) n. 2454/1993 contenente la disciplina dei marchi aziendali è stato abrogato, con la conseguenza che il nuovo Codice dell'Unione Europea non pone alcuna distinzione tra i vari diritti di licenza.

Ciò semplifica notevolmente l'attività interpretativa della disciplina delle royalties poichè molti operatori consideravano l'art.159 in parola come uno jus speciale, completamente avulso dal resto della normativa in materia di diritti di licenza e ritenevano che, nel caso di importazione di merce incorporante marchi di fabbrica, la specifica condizione ivi prevista secondo cui “l'acquirente non deve essere libero di ottenere la stessa tipologia di merce da altri fornitori” fosse completamente scollegata dal requisito della condizione di vendita.

Art. 71 del Regolamento UE n. 952 del 2013 paragrafo 1, lett. c)

“Per determinare il valore in dogana ai sensi dell'art. 70 il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate è integrato da: ...omissis...

lett. c) i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore, direttamente o indirettamente, è tenuto a pagare come condizione per la vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non siano stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare”.

——> L'art. 32 CDC è stato integralmente trasfuso nell'art. 71 CDU

——> Permane la necessità della ricorrenza, nei casi concreti, del requisito fondamentale della condizione di vendita

Art. 136, paragrafo 4 del Regolamento UE n. 2447 del 2015

Tale norma individua espressamente i casi in cui le royalties sono considerate versate come condizione di vendita. In particolare, ciò si verifica “quando è soddisfatta una delle seguenti condizioni:

- a) il venditore o una persona ad esso collegata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento;
- b) il pagamento da parte dell'acquirente è effettuato per soddisfare un obbligo del venditore, conformemente agli obblighi contrattuali;
- c) le merci non possono essere vendute all'acquirente o da questo acquistate senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza ad un licenziante”.

Come si ricava dalla mera lettura di tale norma è sufficiente che sia soddisfatta anche una sola delle condizioni indicate ai fini della daziabilità delle royalties. In pratica ognuna di queste condizioni è “autonoma”.

Art. 136, paragrafo 4 del Regolamento UE n. 2447 del 2015

Come precisato dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (circolare 8/D del 2016) in base alla nuova disciplina applicativa il pagamento delle royalties è da includere nel valore della merce importata anche quando non è richiesto espressamente dal venditore o da persona ad esso legata (unica condizione dettata dall'art. 157, par. 2 delle DAC): sono infatti previste fattispecie aggiuntive rispetto a tale caso in modo da prevedere quale condizione di vendita anche il versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza al licenziante (a prescindere dunque dall'espressa richiesta del venditore). Ciò rappresenta un'indubbia novità rispetto al sistema normativo previgente.

Il rapporto trilaterale nella disciplina attuale – legame tra le parti - controllo

Anche nella nuova disciplina ciò che rileva ai fini della verifica della sussistenza in concreto della condizione di vendita è il legame tra il titolare del diritto immateriale e il produttore/fornitore.

Attraverso l'attività interpretativa del contratto concluso tra le parti bisogna verificare l'esistenza dell'eventuale controllo del licenziante sul produttore secondo le previsioni di cui all'art. 127 del Regolamento di Esecuzione.

“Quello che il vecchio Allegato 23 alle DAC definiva come legame “ se una persona è in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un potere di costrizione o di orientamento nei confronti di un'altra” è oggi tradotto nella clausola di chiusura sul solo concetto di controllo di cui alle lett. e), f) e g) del primo paragrafo del citato articolo 127, contenuta nel successivo paragrafo 3, ai sensi della quale molto genericamente “si ritiene che una parte controlli l'altra quando la prima è in grado, di diritto o di fatto, di imporre orientamenti alla seconda”. Il concetto non cambia rispetto al passato, considerando che l'endiadi formata dalle parole “costrizione” e “orientamento” è ora semplicemente rimodulata nella locuzione “ imporre orientamenti” (Circolare 5/D del 21/4/2017).

Il rapporto trilaterale nella disciplina attuale – legame tra le parti - controllo

Occorre evidenziare che il controllo necessario ai fini della tassabilità delle royalties è il controllo esercitato sul produttore e sulla produzione e non già esclusivamente sul prodotto, poiché i controlli sulla qualità del prodotto rientrano nella normale prassi degli accordi di licenza.

Il controllo sul prodotto è un controllo di qualità finalizzato alla tutela dell'immagine del titolare e del marchio e non rileva ai fini dell'inclusione dei diritti di licenza nel valore doganale.

A livello pratico può dirsi che in tutti i contenziosi in materia di royalties il problema di fondo consiste nel capire se i poteri di controllo di cui è titolare il licenziante hanno ad oggetto gli elevati standard qualitativi che il prodotto finito deve possedere o, invece, l'attività produttiva considerata nel suo complesso; spetta al giudice adito verificare la natura di tale controllo attraverso un'approfondita analisi dei rapporti intercorrenti tra le parti della vendita internazionale.

Le Royalties

Art. 136, par. 4 Regolamento (UE) n. 952/2013

Ratio

Interpretando la ratio delle disposizioni di attuazione e, in particolare, dell'art. 136, par. 4 del RE il Comitato tecnico del valore in dogana (cfr. TAXUD/B4/(2016) 808781) precisa che il criterio distintivo per riconoscere se le royalties rappresentino o meno una condizione di vendita consiste nel rilevare se il venditore o il compratore possano vendere o acquistare le merci importate senza pagare i diritti di licenza. Tutte le circostanze che ruotano intorno alla vendita dei beni importati, soprattutto gli eventuali impliciti o espliciti collegamenti con il contratto di licenza, possono dunque rilevare ai fini della possibile inclusione dei diritti di licenza nel valore della merce dichiarata all'importazione.

L'aspetto fondamentale della questione della assoggettabilità delle royalties ai diritti di confine consiste non nelle modalità di calcolo, ma nella ragione per cui queste sono pagate.

Ratio

Nella nuova disciplina si pone l'accento anche sulla figura dell'acquirente (art. 136, par. 4, lett.c) per cui ai fini della daziabilità delle royalties il collegamento (giuridico o di fatto) tra licenziante e venditore non è più un parametro esclusivo; può rilevare anche la pressione che il licenziante esercita sull'acquirente con la conseguenza che nel caso in cui tale pressione consista nel potere di costringere l'acquirente a risolvere il contratto di vendita in assenza del pagamento delle royalties, allora queste dovranno essere incluse nel valore della merce importata.

In pratica, può dirsi che secondo la nuova disciplina non rileva solo la “condizione di vendita, ma anche la “condizione di acquisto”.

Quindi, le royalties sono da includere nel valore della merce importata e perciò tassabili non solo se il venditore non è disposto a fornire le merci in assenza del loro pagamento, ma anche se l'importatore non può acquistare a prescindere dalla corresponsione del loro pagamento.

Ciò non vuol dire che le royalties debbano essere sempre incluse nel valore della merce perché, si ripete ancora una volta, va valutato il caso concreto e bisogna individuare i reali rapporti intercorrenti tra tutti i soggetti coinvolti nell'operazione commerciale sulla base delle previsioni contenute negli accordi di licenza e di vendita.

Pare opportuno ribadire, in questa sede, che le ipotesi contemplate alle lett. a), b) e c) dell'art. 136, par. 4 sono alternative cosicché la ricorrenza anche di una sola di esse comporta la daziabilità dei diritti di licenza.

Commentary 25.1 del 2011 del World Customs Organization

Secondo la disciplina dettata dall'art. 136 RE per comprendere se esistono le condizioni di “vendita” e di “acquisto” diviene fondamentale analizzare non solo il contratto di licenza, ma anche il contratto di vendita e i documenti correlati. Il Comitato tecnico sul valore in dogana dell'OMD ha sottolineato che l'Autorità doganale non può limitarsi a verificare se all'acquisto della merce faccia seguito il pagamento delle royalties al licenziante e ha fornito una lista, certamente non esaustiva, di fattori che possono essere presi in considerazione nel determinare se il pagamento delle royalties costituisca o meno la condizione di vendita delle merci importate:

Riferimento del contratto di vendita o dei documenti correlati ai diritti di licenza;

Riferimento nell'accordo di licenza alla vendita di merci;

Previsione della risoluzione del contratto di vendita quale conseguenza di un inadempimento del contratto di licenza o del mancato pagamento dei diritti di licenza;

Inserimento nell'accordo di licenza di una clausola che inibisca al produttore di vendere i beni che incorporano la proprietà intellettuale del licenziante nel caso di mancato pagamento dei relativi corrispettivi;

Inserimento nell'accordo di licenza di clausole che consentano al licenziante di gestire la produzione e la vendita.

Correlazione delle royalties alle merci da valutare

L'art. 136, par. 1 stabilisce che alle merci importate sono correlati corrispettivi e diritti di licenza se i diritti trasferiti nell'ambito dell'accordo di licenza sono incorporati nelle merci.

Il problema non si pone nel caso in cui, come spesso capita in Dogana, le merci importate incorporano il marchio per il quale viene pagato il diritto di licenza.

La stessa correlazione sussiste nel caso in cui la merce importata è costituita da ingredienti o componenti oggetto della licenza. Al fine di stabilire se un corrispettivo sia correlato o meno alla merce oggetto della valutazione è necessario determinare cosa il licenziatario riceve a fronte del versamento.

Per esempio se il “know-how” fornito in esecuzione di un contratto di licenza implica la fornitura di disegni, formule e ricette e queste vengono applicate alla merce importata allora il versamento della relativa royalty dovrà essere considerato come parte del valore in dogana della merce in questione.

Le Royalties

Art. 136, par. 1, par. 2, par. 3 e par. 5 del Regolamento (UE) n. 2447/2015

Il metodo di calcolo dell'importo dei corrispettivi e dei diritti di licenza non è determinante; se esso si basa sul prezzo delle merci importate si presume, salvo prova contraria, che il pagamento delle royalties si riferisce alle merci oggetto della valutazione.

Se i corrispettivi o i diritti di licenza si riferiscono in parte alle merci da valutare e in parte ad altri ingredienti o componenti aggiunti alle merci successivamente alla loro importazione, oppure ad attività o servizi successivi all'importazione, viene effettuato un opportuno adeguamento.

Il paese in cui è stabilito il destinatario del pagamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza è irrilevante.

Sentenza Corte di Giustizia UE del 9 marzo 2017 – Causa C-173/15

In via preliminare, la Corte di Giustizia ha richiamato la giurisprudenza costante secondo la quale, in materia di valutazione doganale il diritto eurounionale mira a stabilire un sistema equo, uniforme e neutro che escluda l'impiego di valori arbitrari o fittizi, per cui il valore in dogana di una merce importata deve riflettere il suo valore reale e tenere conto di tutti gli elementi che concorrono a formarlo.

Fatta questa premessa i giudici europei hanno stabilito importanti principi di diritto in materia di tassabilità delle royalties che, sebbene riferiti alla normativa previgente, risultano essere rilevanti anche in vigenza delle disposizioni dettate dal nuovo Codice dell'Unione Europea.

Sentenza Corte di Giustizia UE del 9 marzo 2017 – Causa C-173/15

- La determinazione dell'importo dei corrispettivi o dei diritti di licenza da sommare al valore delle merci in dogana non deve essere necessariamente determinato al momento della conclusione del contratto di licenza o dell'insorgenza dell'obbligazione doganale affinché tali corrispettivi o diritti di licenza siano considerati relativi alle merci da valutare;
- I diritti di licenza sono considerati relativi alle merci da valutare anche quando si riferiscono solo in parte a tali merci;
- I corrispettivi e i diritti di licenza devono ritenersi condizioni della vendita allorché in seno ad uno stesso gruppo di società l'assolvimento di detti corrispettivi o diritti di licenza venga richiesto da un'impresa collegata tanto al venditore quanto all'acquirente e venga versata a questa stessa impresa (quindi, secondo le indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia Europea nell'ipotesi disciplinata dall'art. 160 delle DAC, vale a dire nel rapporto trilaterale, ai fini dell'integrazione della base imponibile doganale, deve essere valorizzato il legame societario e, in particolare, l'appartenenza al medesimo gruppo societario perché tale dato evidenzia, in maniera inequivoca, l'esistenza di un controllo sul produttore).

Cass. Civ. Sez. V, Sent., 06-04-2018, n. 8473

Con tale pronuncia il giudice di legittimità ha accolto i motivi di ricorso avanzati dall' Agenzia delle Dogane e dei Monopoli relativamente

- alla violazione e falsa applicazione dell'art. 157, par. 2 e dell'art. 160 delle relative disposizioni di applicazione, nonché dei canoni di ermeneutica contrattuale per avere il giudice dell'appello ritenuto che il controllo della licenziante afferisce alla sola qualità dei prodotti e alle condizioni di lavoro;
- alla violazione e falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c. per avere il giudice dell'appello trascurato che le circostanze di fatto sottoposte alla sua attenzione sono circostanze gravi, precise e concordanti dell'esistenza del legame tra le parti e della configurabilità del pagamento delle royalties come condizione di vendita;
- alla violazione e falsa applicazione della normativa di riferimento in quanto le modalità di calcolo e di pagamento dei diritti di licenza non rilevano ai fini dell'inclusione del relativo ammontare nel valore doganale.

Al riguardo, si ribadisce che il problema delle modalità di calcolo è oggi definitivamente risolto dall'art. 136 del Regolamento (UE) n. 24471 del 2015 nel senso della loro irrilevanza ai fini dell'inclusione dei diritti di licenza nel valore della merce importata.

Cass. Civ. Sez. V, Sent., 06-04-2018, n. 8473

La Corte di Cassazione, dopo aver ribadito il principio cardine della determinazione del valore doganale per il quale questo deve riflettere il valore economico reale della merce importata e quindi considerarne tutti i fattori economicamente rilevanti, ha richiamato le norme da applicare alla fattispecie concreta e i principi stabiliti dalla Corte di Giustizia dell'UE con la sentenza 9 marzo 2017 – Causa C-173/15, precisando, in particolare, che “la questione dirimente” consiste nella verifica della “configurabilità del versamento dei diritti di licenza come condizione di vendita della merce”.

Riguardo a tale requisito la Corte di Cassazione, rifacendosi sempre alla predetta pronuncia del Giudice europeo e con riferimento pure al punto 12 del Commento n. 3 del Comitato del Codice Doganale, ha precisato che l'indagine sulla ricorrenza in concreto della condizione di vendita si traduce nel verificare «se il venditore sia disposto o no a vendere le merci senza che sia pagato il corrispettivo del diritto di licenza».

Nel caso in cui il titolare del diritto immateriale sia un soggetto terzo rispetto alle parti del contratto di compravendita per il giudice di Cassazione sono assolutamente necessarie la verifica dell'esistenza di un legame tra il fornitore della licenziataria e la licenziante e la verifica della «forza di tale legame». Dal punto di vista pratico nella sentenza in commento è stato chiarito che “occorre verificare se la persona legata al venditore eserciti un controllo, sul medesimo o sull'acquirente, tale da poter garantire che l'importazione delle merci, assoggettate al suo diritto di licenza, sia subordinata al versamento a suo favore, del corrispettivo o del diritto di licenza ad essa afferente”.

Cass. Civ. Sez. V, Sent., 06-04-2018, n. 8473

Con tale pronuncia il giudice di legittimità ha ribadito che il controllo in parola “deve essere inteso in un'accezione ampia: da un lato sul piano della fattispecie, perché assunto per la sua rilevanza anche di fatto; dall'altro su quello degli effetti, perché ci si contenta dell'effetto di orientamento del soggetto controllato”.

Ai fini dell'indagine finalizzata alla verifica dell'esistenza di tale controllo nel singolo caso concreto utili indicatori possono essere tratti dall'esemplificazione presente nel Commento n. 11 del Comitato del Codice Doganale contenuto nel documento TAXUD/800/2002 nella versione italiana del 2007, al quale la Corte di Cassazione riconosce un valore interpretativo fondamentale poiché tale commento fa parte “del diritto materiale dell'Unione” e le indicazioni in esso contenute “sebbene non giuridicamente cogenti” costituiscono strumenti importanti per garantire l'uniforme applicazione del Codice Doganale.

Cass. Civ. Sez. V, Sent., 06-04-2018, n. 8473

Attraverso il positivo riscontro in concreto degli indicatori di cui al Commento n. 11, riguardo alla fattispecie concreta sottoposta alla sua attenzione, la Corte di Cassazione ha così concluso

«l'intera operazione risulta quindi conformata dalla licenziante che incide in maniera determinante sulla individuazione dei fornitori, sia in virtù delle pattuizioni del contratto di licenza, sia per mezzo dell'operato dell'agente di vendita, che stipula sì il contratto di agenzia con la controllata, ma che è a propria volta integralmente controllato dalla licenziante». Da ciò ne consegue che il controllo esercitato sul produttore comporta l'impossibilità, di fatto, di quest'ultimo di vendere a chiunque e, dunque, la ricorrenza anche della specifica condizione prevista dall'art. 159 CDC.

Merita poi una particolare attenzione l'affermazione del giudice di legittimità secondo cui «risponde a una massima di comune esperienza (...) che il titolare del marchio riesca a controllare tutta la filiera produttiva e distributiva, massimizzando il profitto che ne deriva».

Cass. Civ. Sez. V, Sent., 06-04-2018, n. 8473

Con specifico riferimento al recupero dell' Iva relativamente all' importazione di merce soggetta a diritti di licenza la Corte di Cassazione conformemente alla nota pronuncia “Equoland” ha precisato che:
“l'accertato assolvimento mediante inversione contabile dell' IVA intracomunitaria elide la pretesa impositiva corrispondente (sempre che la parte interessata ne provi in giudizio l'effettivo versamento); ma non elide la maggiore pretesa concernente la maggiore IVA scaturente dalla base imponibile aumentata dell'importo dei corrispettivi e dei diritti di licenza”.

Recenti pronunce della Corte di Cassazione

Di recente sono state depositate altre pronunce della Corte di Cassazione che ribadiscono e, quindi, rafforzano i principi di diritto già esaminati.

Si richiamano, in questa sede:

Cass. Civ. Sez. V , Sent., 06/06/2018 nn. 14546, 14547 e 14548;

Cass. Civ. Sez. V, Sent., 10/10/2018 n. 24996;

Cass. Civ. Sez. V , Sent., 11/10/2018 n. 25215;

Cass. Civ. Sez. V , Sent.,12/10/2018 nn. 25437 e 25438;

Cass. Civ. Sez. V , Sent.,15/10/2018 nn. 25645, 25646, 25647;

Cass. Civ. Sez. V , Sent.,10/05/2019 n.12458.

Corte di Cassazione , Ordinanza n. 13384 dep. il 17.05.2019 e Ordinanza n. 17529, dep. il 28.06.2019

Conformemente alle precedenti pronunce il giudice di legittimità ha precisato che «i corrispettivi e i diritti di licenza (cd. royalties) dovuti dall'importatore in relazione alle merci importate costituisce una 'condizione della vendita', ai fini della rilevanza degli stessi quale componente del valore in dogana di cui all'art. 32 del Codice Doganale Comunitario e, conseguentemente, dell'applicazione del potere di rettifica dell'Ufficio, non solo quando l'operazione è subordinata espressamente, nelle clausole dell'accordo di licenza, all'assolvimento di tali pagamenti, ma anche quando tale rapporto di subordinazione si evince dal tenore delle clausole contrattuali che interessano anche diversi soggetti che possono intervenire nell'operazione medesima, quando, come nel caso in esame, il venditore è soggetto diverso dall'avente diritto alla percezione delle royalties».

In tale pronunce il giudice di legittimità ha poi ribadito che «l'assolvimento mediante inversione contabile dell'IVA intracomunitaria non elide la maggiore pretesa concernente la maggiore IVA scaturente dalla base imponibile aumentata dell'importo dei corrispettivi dei diritti di licenza».

Corte di Cassazione , Ordinanza n. 15346 depositata il 06.06.2019

Tale pronuncia affronta il tema della daziabilità delle royalties anche alla luce delle nuove disposizioni normative dettate dal CDU e dal relativo Regolamento di Esecuzione e in proposito chiarisce che:

«con il nuovo codice doganale l'esistenza di un collegamento fra il terzo che richiede il pagamento delle royalties e il venditore non è più, come invece previsto dal Regolamento (CEE) n. 2454 del 1993, art. 157, par. 1, indispensabile, ma costituisce solo una delle condizioni, in sé sufficiente ma non necessaria per dimostrare l'obbligatorietà del pagamento delle royalties quale condizione della vendita» e pertanto «il criterio applicabile è capire se il venditore può vendere o se il compratore può comprare le merci senza pagare royalties o diritti di licenza. La condizione può essere implicita o esplicita. In alcuni casi sarà specificato nell'accordo di licenza se la vendita delle merci importate è subordinata al pagamento di un corrispettivo o di un diritto di licenza. Tuttavia, non è richiesto che ciò debba essere precisato negli accordi» .

Inoltre, è interessante notare che per il giudice di legittimità la norma di cui all'art. 136 del RE «rispecchia le indicazioni del Commentario 25.1 del 2011 del World Customs Organization (WCO).

Corte di Cassazione , Ordinanza n. 15346 depositata il 06.06.2019

Con specifico riferimento al più volte citato Commento n. 11 la Corte di Cassazione precisa che «non risulta rilevante, né dirimente la circostanza relativa alla soppressione del richiamato documento (...) che si correla al dettato del nuovo codice doganale (Reg. 952/2013/UE- CDU) e al corrispondente Reg. di esecuzione (Reg. 2015/2447/UE-RE), i quali, sulla specifica questione, prevedono una disciplina più ampia sul concetto di ‘condizione di vendita’ e sulla rilevanza del ‘controllo’» per poi concludere, con specifico riguardo alla fattispecie sottoposta alla sua attenzione, nel senso che «è, dunque, evidente che il documento mantiene inalterato il suo valore orientativo, sia perché riferito alla disciplina contenuta nel codice doganale comunitario applicabile *ratione temporis*, sia perché la normativa successivamente introdotta fornisce una regolamentazione della materia che privilegia in misura più incisiva la rilevanza delle royalties pagate ai fini della determinazione del valore delle merci, sia perché anche il nuovo documento TAXUD del 2016 non si discosta dalle linee generali fondamentali già affermate».

Premessa

Le modalità di calcolo delle royalties sono assolutamente irrilevanti ai fini della daziabilità o meno delle stesse.

Ciò è stato definitivamente chiarito dall'art. 136 del Regolamento di Esecuzione.

D'altronde se così non fosse per evitare l'inclusione di tali diritti nella determinazione del valore doganale basterebbe indicare, in sede contrattuale, uno specifico metodo di calcolo (ad es. riferito alle vendite successive effettuate dal licenziatario).

I vari tipi di calcolo delle royalties incidono, invece, sulle modalità per mezzo delle quali può essere assolta l'obbligazione tributaria.

Il fatto che l'esatta quantificazione dei diritti di licenza possa avvenire in una fase successiva all'importazione non vale ad escludere che gli stessi siano una condizione per la vendita e che l'importatore non abbia l'obbligo di dichiararne in dogana il valore, sia pure in modo provvisorio.

Metodi di calcolo: tipologie

Il metodo di calcolo concordato dalle parti può prevedere che le royalties siano corrisposte:

- a pezzo importato o in misura percentuale sul valore o sul quantitativo di acquisto della merce importata;
- a pezzo importato e non riesportato;
- a pezzo venduto o sul fatturato lordo di vendita;
- in percentuale sul ricavo lordo di vendita;
- in percentuale sul ricavo netto di vendita;
- in misura fissa, cioè indipendentemente dal volume o dal valore della merce importata o venduta o dal ricavo.

Si tratta –chiaramente- di un elenco non esaustivo.