

IMPOSTE INDIRETTE

La nozione di controllo del licenziante ai fini della tassabilità delle royalties in Dogana

di **Gabriele Damascelli**



Con la **recente [pronuncia n. 39978/2021](#), la Corte di Cassazione**, attenzionata più volte di recente in tema di tassazione in dogana e di inclusione delle **royalties nel “valore” ai fini doganali**, ha ribadito (v. tra i tanti Cassazion nn. 17529/2020, 10687/2020, 3257/2020, 8473/2018, 25647/2018, 25216/2018 e 24996/2018) che, in tema di diritti doganali, ai **fini della determinazione del valore in dogana** di prodotti che siano stati fabbricati in base a modelli e con marchi oggetto di contratto di licenza e che siano importati dalla licenziataria, **il corrispettivo dei diritti di licenza va aggiunto al valore di transazione qualora** il titolare dei diritti immateriali (licenziante) sia **dotato di poteri di controllo** sulla scelta del produttore e sulla sua attività e sia il destinatario dei corrispettivi dei diritti di licenza, con immediata refluenza ai fini daziari e Iva delle *royalties* pagate dal licenziatario/importatore all'atto dell'immissione in libera pratica ed in consumo delle merci.

La Corte qui, si premette, **interviene su un impianto normativo non più esistente** (CDC - Regolamento CEE n. 2913/92 e le relative Disposizioni di applicazione DAC - Regolamento CEE n. 2454/93) **sostituito, in toto**, dalle **nuove norme unionali di riferimento**, quali il CDU ed i suoi Regolamenti Delegato e di Esecuzione (CDU - Regolamento UE n. 952/2013, Regolamento Del. 2446/2015 e Regolamento di Esec. 2446/2015), le quali, per quanto qui di interesse, **mostrano sostanziale “continuità” rispetto alla disciplina precedente**.

Nella sentenza in commento la Corte, riconoscendo **l'assenza nell'impianto normativo preesistente (*idem* in quello attuale) di una definizione di “condizione di vendita” delle merci da valutare**, richiama, come già in passato, i precedenti della Corte di giustizia (qui la causa C-173/15) la quale stabiliva *“facendo leva sul punto 12 del commento n. 3 del comitato del codice doganale (sezione del valore in dogana) relativo all'incidenza dei corrispettivi e dei diritti di licenza sul valore in dogana, che l'identificazione della condizione di vendita si traduce nella verifica se il venditore sia disposto, o no, a vendere le merci senza che sia pagato il corrispettivo del diritto di*

*licenza. In generale, dunque, il pagamento in questione è una **“condizione di vendita”** delle merci da valutare qualora, nell'ambito dei rapporti contrattuali tra il venditore - o la persona ad esso legata - e l'acquirente, l'assolvimento del corrispettivo del diritto di licenza **rivesta un'importanza tale per il venditore che, in difetto, quest'ultimo non sarebbe disposto a vendere**”.*

Occorre, quindi, prosegue la Corte italiana (v. C-173/15 punto 68) **“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 esse afferente”**.

Tale controllo, sostengono gli Ermellini, rileva nella misura in cui un soggetto giuridico sia in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un **potere di costrizione o di orientamento** su un secondo soggetto giuridico, **dovendosi intendere tale controllo in un'accezione ampia e necessariamente casistica**, la quale **“ben si coordina con la nozione economica del valore doganale, la quale si traduce nel rilievo, anch'esso di fatto, degli elementi che definiscono il valore economico del bene”**.

Per poter qualificare il valore in dogana della merce oggetto di “importazione” la norma (articolo 70 del CDU e 129 del RE) individua **una “base primaria” data dal valore di transazione**, cioè dal prezzo **effettivamente pagato o da pagare** per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'UE, **eventualmente adeguato**.

Tale prezzo è dato dal pagamento totale che è stato o deve essere effettuato dal compratore nei confronti del venditore, o dal compratore ad 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**.

Ai fini del calcolo del prezzo “effettivamente pagato o da pagare” **vanno, altresì, tenute in considerazione le riduzioni dell'importo che l'acquirente è tenuto a corrispondere**, relative a sconti o a riduzioni concordate contrattualmente dalle parti, purché non siano conseguenti a modifiche del contratto intervenute successivamente alla dichiarazione in dogana, **tranne nel caso in cui si riferiscano a merci risultate difettose** al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana per l'immissione in libera pratica o per le quali il venditore ha effettuato l'adeguamento per compensarne il difetto.

Sul punto si è espressa la Corte di Giustizia nel precedente C-256/07 in cui riferiva che **“il prezzo effettivamente pagato o da pagare può subire una riduzione proporzionale alla diminuzione del valore commerciale delle merci a causa di un vizio nascosto relativamente al quale sia stato dimostrato che era presente prima della loro immissione in libera pratica e che ha originato successivi rimborsi in forza di un obbligo contrattuale di garanzia e, di conseguenza, è idoneo a comportare una successiva riduzione del valore in dogana di tali merci”**, **oltre al ricorrere di tre condizioni cumulative** per le quali la modifica effettuata dal venditore in favore dell'acquirente del prezzo effettivamente pagato per le merci immesse in libera pratica può essere presa in considerazione per la determinazione del loro valore in dogana, ovvero **“può essere dimostrata**

la natura difettosa delle merci al momento dell'accettazione della dichiarazione da parte delle autorità doganali, **la modifica del prezzo deriva dall'esecuzione di un obbligo di garanzia** previsto dal contratto di vendita concluso prima dell'immissione in libera pratica delle merci e **la natura difettosa delle merci non è già stata presa in considerazione nel contratto di vendita**" (v. anche C-183/85 punto 16 e C-11/89 punto 35).

Il **valore di transazione** deve essere poi **"adeguato"** da elementi obbligatoriamente inclusi od esclusi da detto valore, come riferito rispettivamente dagli articoli 71 e 72 del CDU.

Per quanto qui di interesse, **sono da includere nel valore di transazione** (v. articolo 71 par. 1 lett. c, del CDU e articolo 136 RE) **"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", sempre se, si ribadisce, siano espressione di una volontà contrattuale in tal senso e siano dovuti e corrisposti direttamente dall'acquirente/importatore**, con esclusione dei casi in cui le somme sono versate direttamente al licenziante, o dal produttore o da un soggetto terzo, e tali soggetti non agiscano in qualità di intermediari dell'acquirente.

Tra i numerosi ed articolati aspetti di rilievo in materia, **sono anzitutto da decifrare la nozione di royalty e di condizione della vendita** delle merci da valutare in dogana.

Circa il primo "requisito", stante l'assenza di una specifica definizione in ambito UE, ci viene in soccorso il par. 2 dell'articolo 12 del Modello OCSE di Convenzione fiscale sul reddito e sul patrimonio secondo cui *"The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience"*.

Diritti di licenza e corrispettivi, però, **sono da ricomprendere nel valore in dogana**, ai fini daziari ed Iva, solo se e nella misura in cui rappresentino una **condizione della vendita**.

Quanto al secondo "requisito", questo rileva al ricorrere di una delle seguenti condizioni (articolo 136 par. 4 RE):

- 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 a un licenziante**.

Questo aspetto, legato al tema del “controllo da parte del licenziante”, è stato analizzato dalla sentenza in commento che ha richiamato, quali elementi rivelatori di un possibile “controllo” rivelatore di una condizione di vendita daziabile in dogana, **l'elenco casistico, non chiuso, contenuto nel Commento n. 11 del Comitato del codice doganale** - Sezione del valore in dogana (di cui al documento TAXUD/800/2002, versione 2007, sostituito da ultimo dalla versione del *Compendium of Customs Valuation Texts* 2021) quali indicazioni che, sebbene **non giuridicamente cogenti** (v. C-76/19 punto 44), *“costituiscono tuttavia strumenti importanti per garantire un'uniforme applicazione del codice doganale da parte delle autorità doganali degli Stati membri e possono, quindi, essere di per sé considerate strumenti validi per l'interpretazione di detto codice”*.

Tra gli elementi individuati nel Commento n. 11, utili per individuare la presenza di un controllo, vi sono:

- il **licenziante sceglie il produttore** e lo impone all'acquirente;
- il licenziante esercita, direttamente o indirettamente, un **controllo di fatto sulla produzione** (per quanto attiene ai centri di produzione e/o ai metodi di produzione);
- il licenziante esercita, direttamente o indirettamente, un **controllo di fatto sulla logistica** e sulla **consegna delle merci** all'acquirente;
- il **licenziante decide a chi il produttore può vendere le merci** o impone delle restrizioni per quanto concerne i potenziali acquirenti;
- il licenziante fissa le **condizioni del prezzo al quale il produttore/venditore vende** le proprie merci o il prezzo al quale l'importatore/l'acquirente rivende le merci;
- il licenziante sceglie i **metodi di produzione da utilizzare/fornisce dei modelli** ecc.
- il licenziante **sceglie/limita i fornitori dei materiali/componenti**;
- il licenziante **limita le quantità che il produttore può produrre**;
- il **licenziante non autorizza l'acquirente a comprare direttamente dal produttore**, ma attraverso il titolare del marchio (licenziante) che potrebbe agire anche come agente di acquisto dell'importatore;
- il **produttore non è autorizzato a produrre prodotti concorrenti** (privi di licenza) in assenza del consenso del licenziante;
- **le merci fabbricate sono specifiche del licenziante** (cioè nella loro concezione/nel loro design e con riguardo al marchio di fabbrica);
- le **caratteristiche delle merci** e la tecnologia utilizzata sono definite dal licenziante.

Si evidenzia che **nel più recente commento n. 3 del CCTV/2021** su citato, si legge che *“When goods are purchased from one person and a royalty or licence fee is paid to another person, the payment may nevertheless be regarded as a condition of sale of the goods. The seller, or a person related to him, may be regarded as requiring the buyer to make that payment when, for example, in a multinational group goods are bought from one member of the group and the royalty is required to be paid to another member of the same group. Likewise, the same would apply when the seller is a licensee of the recipient of the royalty and the latter controls the conditions of the sale”*.

Merita un cenno, da ultimo, il caso C-76/19 in cui la Corte di Giustizia ha affermato (v. punti 55

e 52) **il carattere “chiuso” dell’elenco contenente gli elementi che possono integrare il prezzo effettivamente pagato o da pagare** in dogana di cui all’articolo 71 del CDU e ribadito (v. C?173/15 punto 53 e dispositivo) che, nonostante le *royalties* possano incidere sul valore da dichiarare in dogana *“quand’anche si riferiscano solamente in parte a dette merci”*, tuttavia **ogni elemento aggiunto al prezzo effettivamente pagato o da pagare deve essere basato esclusivamente su dati oggettivi e quantificabili.**

Dal requisito di controllo come qui accennato **va tenuto debitamente distinto il controllo sul prodotto**, non incidente sul valore di transazione, nella misura in cui è qualificabile **come mero controllo di qualità**, finalizzato alla tutela, sul mercato, dell’immagine del titolare del marchio oggetto di licenza.