



Royalties... ancora senza un chiaro indirizzo

Il tratto comune di tutte le sentenze Puma è il rinvio al giudice di merito, per un riesame complessivo anche delle questioni sollevate dalla società e non affrontate dalla Suprema Corte

A quasi un anno dalla prima sentenza nel caso Puma, un argomento che non finisce mai di stupire è quello della tassazione doganale delle *royalties* dovute al fornitore estero indipendente dal titolare del marchio, per cui si segnalano importanti sviluppi della Corte di Cassazione e della giurisprudenza di merito.

In primo luogo, va rilevato che i giudici di legittimità hanno pronunciato ben tredici sentenze sul caso Puma: oltre alla prima, ormai nota per essere stata ampiamente commentata e discussa (Corte di Cassazione, sez. V, 6 aprile 2018, n. 8473) se ne segnalano altre 12 che, pronunciandosi con riferimento a sentenze di CTR diversamente argomentate, hanno sottolineato punti di vista diversi, pur essendo identica la fattispecie.

Il tratto comune di tutte le sentenze Puma è il rinvio al giudice di merito, per un riesame complessivo anche delle questioni sollevate dalla società e non affrontate dalla Suprema Corte.

Le sentenze più recenti, inoltre, con un *revirement* rispetto alla prima, non anticipano nessuna valutazione sulla presenza di un "controllo" sul produttore da parte del licenziante, totalmente rinviando alla Commissione tributaria regionale per l'analisi dei rapporti tra le parti del contratto di li-

cenza e del separato contratto di fornitura (Cass., 11 ottobre 2018, nn. 25214 e 25216).

La scelta di non stabilire principi di diritto è coerente sia con l'ampiezza del concetto di "controllo" che con la necessità di valutare una serie di elementi attinenti a situazioni molto variegate.

Sulla stessa linea si pone anche il giudice europeo che, nella nota sentenza *Healthcare*, ha riconosciuto che "il pagamento di un diritto di licenza costituisce una "condizione di vendita" delle merci da valutare qualora, nell'ambito dei rapporti contrattuali tra il venditore – o la persona a esso legata – e l'acquirente, l'assolvimento del corrispettivo o del diritto di licenza rivesta un'importanza tale per il venditore che, in difetto, quest'ultimo non sarebbe disposto a vendere, *circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare*" (C. Giust., 9 marzo 2017, C-173/15, *Healthcare*)

Le più recenti sentenze della Corte di Cassazione, in linea con tale indirizzo, non esprimono criteri di individuazione della "condizione di vendita" o del "controllo sul produttore", riaffermando il principio secondo cui, trattandosi di una verifica attinente il merito dei rapporti intercorrenti tra le parti, essa è di competenza delle Commissioni tributarie (Cass., 11

ottobre 2018, nn. 25214, 25216).

Nel frattempo, la Corte di Cassazione ha esaminato alcuni altri casi inerenti famosi marchi giungendo, in alcune ipotesi, a conclusioni differenti rispetto a quanto appena illustrato.

In tali casi, sebbene si trattasse di situazioni analoghe al caso Puma, caratterizzate da produttori esteri terzi e indipendenti rispetto al titolare del marchio, la Cassazione, prescindendo da un'analisi in concreto, ha ritenuto che dalla mera titolarità del marchio discenda, necessariamente, l'esercizio di un controllo rilevante sul produttore della merce e ha concluso per la daziabilità delle *royalties*.

Per il giudice di legittimità, infatti, il contratto di licenza, mirando a salvaguardare le prerogative del licenziante, comporta "solitamente" che i soggetti terzi incaricati della produzione "non possano immettere liberamente i prodotti sul mercato, ma debbano ritrasferirli ai distributori designati dal licenziante, ossia ai licenziatari, i quali corrispondono a costui i diritti di licenza. Risponde quindi a una massima di comune esperienza (...) che il titolare del marchio e dei modelli riesca a controllare tutta la filiera produttiva e distributiva, massimizzando il profitto che ne deri-

va" (Cass., 27 settembre 2018, n. 23289; in termini, Cass., 27 settembre 2018, n. 23286).

Tali pronunce non considerano che l'approfondimento della situazione concreta e la valutazione dei reali poteri del licenziante è imprescindibile per appurare la sussistenza di un controllo rilevante ai fini doganali, come affermato anche dalla richiamata sentenza *Healthcare*.

Com'è noto, secondo la disciplina doganale⁽¹⁾, il "controllo" idoneo a rappresentare condizione per l'assoggettamento ai dazi doganali delle *royalties* sussiste quando il licenziante sia in grado, di diritto o di fatto, di imporre "orientamenti" al fornitore, non essendo sufficiente il mero controllo sulla qualità della produzione, che invece rientra nella normale prassi commerciale, in particolare nell'ambito della tutela del marchio concesso in licenza⁽²⁾.

A tal proposito, la Commissione europea⁽³⁾ ha individuato alcune situazioni tipo che possono indicare la sussistenza di un controllo rilevante ai fini doganali: se, ad esempio, il licenziante sceglie il produttore e lo impone all'acquirente, se esiste un contratto diretto di produzione tra il licenziante e il venditore, se il licenziante decide a chi il produttore può vendere le merci o impone delle restrizioni per quanto concerne i potenziali acquirenti, se il licenziante limita le quantità che il produttore può produrre.

Si tratta, pertanto, di forme rile-

vanti di ingerenza del licenziante nell'attività svolta dal fornitore della merce importata che, se sussistenti congiuntamente, possono giustificare la daziabilità delle *royalties*⁽⁴⁾.

Non mancano le novità anche dalle Commissioni tributarie, considerata la frequenza con cui il tema viene affrontato dai giudici di merito.

Anche sul punto, la casistica inerente i contratti e il diverso approccio seguito nella gestione del contraddittorio con l'Amministrazione sono alla base di sentenze che, solo apparentemente, sono contrastanti.

Se, da un lato, continua a consolidarsi l'indirizzo della giurisprudenza milanese sulla definizione del concetto di "controllo", dall'altro non mancano segnalazioni di sentenze che sovrappongono il "controllo di qualità" al "controllo sul produttore".

Si inserisce nel primo indirizzo la recente sentenza 21 dicembre 2018, n. 5969, con cui la Commissione tributaria provinciale di Milano, dopo un'attenta disamina dei rapporti contrattuali tra le parti, ha escluso la sussistenza di un controllo rilevante sul produttore in presenza di meri accordi commerciali finalizzati alla tutela del marchio. Rilevante, per i giudici, è stato anche il fatto che i fornitori esteri producessero articoli per società concorrenti, circostanza considerata, di per sé, incompatibile con un'effettiva ingerenza della licenziante nelle politiche

aziendali del fornitore.

Tali conclusioni sono state condivise, in diverse ipotesi, dalla Commissione tributaria regionale di Milano la quale, ribadendo che compete all'Amministrazione individuare quali condizioni, nella fattispecie concreta, sono espressione di un reale potere di orientamento della licenziante sui fornitori della merce, ha affermato che il controllo, per essere rilevante, non può limitarsi a una verifica "sulla qualità delle merci prodotte con il marchio soggetto a licenza, ma deve sostanziarsi in un generale potere interdittivo della produzione e delle fasi successive e correlate, teso alla tutela dello specifico interesse patrimoniale del licenziante al pagamento delle *royalties*, secondo il principio dell'eccezione di inadempimento ex art. 1460 c.c."⁽⁵⁾.

Diversamente, alcune pronunce di merito, senza indagare circa l'effettiva portata dei poteri di controllo attribuiti alla licenziante dall'accordo di licenza, hanno concluso per la daziabilità delle *royalties* in presenza di un mero controllo sulla qualità della produzione⁽⁶⁾.

Com'è noto, tuttavia, nella normale prassi commerciale è assai frequente che il licenziante, per tutelare il valore del marchio, si riservi il diritto di verificare la conformità dei prodotti realizzati da soggetti terzi ovvero subordini la fabbricazione alla preventiva approvazione dei campioni. Ciò è volto a garantire la rispondenza

1) Art. 127 Reg. 2447 del 2015.

2) In tal senso, Agenzia delle dogane, circolare 30 novembre 2012, n.21/D.

3) Commento n. 11 del documento TAXUD 800/2002, alle Sezioni 2 e 3.

4) Comitato tecnico Wco sul valore doganale, Case study 11.1 e Explanatory note 15.4.

5) CTR Milano, 5 dicembre 2018, n. 5334. In senso analogo, CTR Milano, 21 settembre 2018, n. 3920; CTR Milano, 26 settembre 2018, n. 4032.

6) CTP Milano, 7 giugno 2018, n. 2587.

dei prodotti licenziati agli standard, anche estetici, propri dei marchi, a tutela della coerenza dello stile e della riproduzione di questi ultimi.

Si tratta, a ben vedere, del c.d. "controllo sulla produzione", che non deve essere confuso con il "controllo sul produttore", idoneo a determinare la tassazione delle *royalties*.

Al riguardo, la stessa Agenzia delle dogane ha riconosciuto che nella realtà commerciale la percezione commerciale di un prodotto ormai avviene principalmente sulla base del marchio e non tanto sulla base del nome del soggetto importatore o distributore di un determinato prodotto, con la conseguenza che "il controllo di qualità da parte del licenziante è assai diffuso e l'approvazione di 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 l'esistenza di un controllo, sia pure indiretto, sui fornitori extracomunitari"⁷⁾.

Ancora nessuna certezza, pertanto, sulla tassazione delle *royalties* in dogana, salvo la necessità di analizzare attentamente i contratti di licenza e quelli di fornitura, per valutare se sussiste un effettivo controllo del titolare del marchio sui produttori della merce ovvero altre condizioni ritenute rilevanti dalla giurisprudenza di merito.

Sara Armella

IVA in misura superiore a quella effettiva

Con la Legge di Bilancio 2018 il legislatore ha voluto introdurre un cambio di rotta rispetto al costante orientamento della Suprema Corte.

Con la Legge di Bilancio 2018 il legislatore ha voluto introdurre un cambio di rotta rispetto al costante orientamento della Suprema Corte, che aveva trovato avallo nella giurisprudenza comunitaria, secondo il quale in caso di applicazione dell'Iva superiore a quella dovuta (tipica fattispecie è l'errore di aliquota), la detrazione non poteva essere esercitata, poiché non bastava, a tal fine, che le operazioni fossero inerenti e fatturate, ma occorreva, altresì, che fossero assoggettabili a Iva nella misura dovuta.

Conseguentemente, il cedente/prestatore poteva chiedere il rimborso all'Erario del tributo versato e il cessionario/committente non poteva detrarre l'Iva, salvo il diritto di agire in restituzione nei confronti della controparte.

Da ciò derivava, prima delle modifiche normative, che l'Iva in questione non concorreva alla formazione dell'imposta definitivamente tralasciata sul consumatore finale, ma diventava un onere improprio e indebito per il soggetto che aveva subito la rivalsa. L'Iva

non dovuta configurava pertanto un fattore che incideva negativamente sulla neutralità del tributo, perché andava a gravare su uno degli operatori che concorrevano alla produzione o commercializzazione del bene o servizio destinato al consumo finale.

Per ovviare a tale situazione era possibile procedere in uno dei seguenti modi: 1) emettere una nota di credito, ai sensi dell'art. 26, d.p.r. 633 del 1972, nel caso in cui il fornitore o prestatore si fosse accorto dell'errore, ossia di aver addebitato in fattura un'imposta non dovuta. Tale meccanismo, tuttavia, non poteva essere applicato qualora fosse decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione; 2) decorso tale termine l'unica strada percorribile era quella di richiedere il rimborso entro il termine biennale dal pagamento. Anche tale soluzione, tuttavia, creava difficoltà operative, considerato che il termine biennale per presentare istanza di rimborso, è più breve rispetto a quello entro cui l'Amministrazione finanziaria può esercitare l'attività accertativa. Poteva per-

7) Ag. dogane, circ. 30 novembre 2012, n. 21/D.