

Se licenziante e fornitore sono legati le **Royalties** devono essere tassate

In continuità con il previgente codice doganale comunitario, il codice doganale dell'Unione (cdu) prevede che, ai fini della determinazione del valore in dogana, il prezzo effettivamente pagato per le merci importate è integrato dai *"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"* (art. 71, par. 1, lett. c), cdu).

Le *royalties*, quindi, devono essere addizionate al valore doganale della merce quando:

- ① non sono incluse nel prezzo pagato;
- ② sono riferibili ai beni oggetto di valutazione;
- ③ l'acquirente è tenuto a pagarle, direttamente o indirettamente, come condizione di vendita.

Con una previsione più puntuale rispetto alla precedente disciplina, il regolamento di esecuzione (RE) individua espressamente i casi in cui i corrispettivi e i diritti di licenza sono considerati pagati come "condizione di vendita", stabilendo che tale circostanza si realizza se:

a) il venditore o una persona a esso collegata chiede all'acqui-

rente 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 (art. 136, par. 4, RE).

La principale novità di cui occorre tener conto per le importazioni effettuate a far data dal 1° maggio 2016 è che tali condizioni non devono più sussistere congiuntamente, sicché è sufficiente che sia soddisfatta una soltanto di esse perché le *royalties* debbano essere incluse nel valore doganale dei beni importati.

Al fine di stabilire se il diritto di licenza integri una condizione della vendita, dunque, occorre anzitutto valutare se sussista un legame tra il licenziante e il fornitore del bene.

Al riguardo, bisogna tenere presente che i grandi marchi concentrano sempre più spesso le proprie competenze nell'individuazione delle tendenze di mercato, nel design e nello sviluppo di nuovi prodotti, esternalizzando sia la produzione dei beni, affidata a soggetti terzi localizzati in Paesi caratterizzati da bassi livelli di costo, che la commer-

cializzazione e distribuzione nei singoli mercati nazionali.

Si prospetta, pertanto, abitualmente, uno scenario caratterizzato da tre soggetti e da due rapporti negoziali: uno di vendita internazionale dei beni, tra il licenziatario/importatore e l'impresa estera fornitrice dei beni importati, e il contratto di licenza tra il titolare del marchio (licenziante) e il licenziatario/importatore.

Se il titolare della licenza e il fornitore/esportatore del bene sono soggetti completamente indipendenti, per valutare se la *royalty* integri o meno una condizione di fornitura del prodotto occorre un'attenta ricostruzione delle circostanze del caso concreto, attraverso la valutazione dei contratti di licenza e di fornitura stipulati dalle parti, al fine di verificare se il licenziante eserciti un potere di orientamento sul fornitore.

Qualora, invece, sono soggetti tra loro legati - da un rapporto societario di appartenenza a un medesimo gruppo o da schemi contrattuali di dipendenza consolidati - la *royalty* può essere considerata una condizione imprescindibile per la fornitura del bene.

Stante l'assenza di giurisprudenza di legittimità sul punto, assume particolare rilevanza una recente sentenza della Corte di

Giustizia¹⁾ la quale, pur pronunciandosi sulla normativa previgente, esprime principi di grande interesse nella vigenza del nuovo codice doganale dell'Unione.

La vicenda riguarda un contratto di licenza stipulato tra Ge Medical Systems Deutschland GmbH & Co KG (GE Germania) e Monogram Licensing International Inc (M) – entrambe appartenenti al gruppo General Electrics (gruppo GE) - avente a oggetto, tra l'altro, l'autorizzazione a servirsi del marchio GE per prodotti fabbricati e commercializzati e per servizi forniti da GE Germania, a fronte del versamento di diritti di licenza.

GE Germania importava i prodotti da porre in commercio da società appartenenti al gruppo GE, site in Paesi extraeuropei, senza dichiarare le *royalties* corrisposte ai fini della determinazione del valore doganale delle merci.

Nel caso esaminato, i giudici europei hanno ravvisato la sussistenza di un "controllo di diritto" tra il licenziante e il fornitore, in quanto entrambi soggetti al controllo di un terzo.

Al riguardo, la Corte di Giustizia ha chiarito che *"il punto 13 del commento n. 3 (sezione sul valore in dogana) relativo all'incidenza dei corrispettivi e dei diritti di licenza sul valore in dogana, inoltre, prevede che «quando le merci vengono acquistate da una persona e il corrispettivo oppure il diritto di licenza viene pagato a un'altra, il pagamento può essere considerato nondimeno una condizione di vendita*

delle merci (...). Si può considerare che il venditore o una persona a lui legata abbiano chiesto all'acquirente di effettuare il pagamento quando, ad esempio, in un gruppo multinazionale le merci vengono acquistate da un membro del gruppo e il corrispettivo deve essere versato ad un altro membro dello stesso gruppo»".

In forza di tali considerazioni, i giudici europei hanno concluso che i diritti di licenza integrano una condizione di vendita delle merci da valutare nel caso in cui, all'interno di un gruppo societario, il pagamento degli stessi sia richiesto da un'impresa collegata tanto al venditore quanto all'acquirente e sia effettuato nei confronti di questa stessa impresa.

Sotto la vigenza del codice doganale comunitario, la sola esistenza di un legame tra licenziante e fornitore non sarebbe stata idonea a determinare l'obbligo di inclusione dei diritti di licenza nel valore doganale delle merci, dovendosi ravvisare, a tal fine, la sussistenza congiunta delle tre condizioni (riferibilità dei diritti di licenza alle merci, pagamento degli stessi come condizione della vendita, legame tra venditore e licenziante).

Poiché, al contrario, la disciplina in vigore dal 1° maggio 2016 richiede di verificare la sussistenza disgiunta di una delle tre condizioni, l'esistenza di un legame tra licenziante e fornitore è sufficiente, da sola, a comportare la tassabilità delle *royalties*.

Ciò comporta l'obbligo per il li-

cenziatario/importatore di provvedere alla quantificazione dei diritti di licenza all'atto dello sdoganamento, anche qualora gli stessi siano versati in percentuale non già sul prezzo di acquisto, bensì sulle (successive) vendite nette.

Al fine di superare tale problematica, gli importatori possono ricorrere a due strumenti: la dichiarazione semplificata o il ruling doganale.

Dichiarazione semplificata

Il cdu consente di presentare la dichiarazione doganale, previa autorizzazione rilasciata dalla competente Dogana, omettendo la compilazione di alcune caselle e senza allegare i documenti giustificativi previsti, purché, entro il termine di tre anni, sia presentata in dogana la dichiarazione sostitutiva o complementare (art. 166 cdu).

In forza di tale disciplina, a fronte della prestazione di idonea garanzia, l'importatore/licenziatario può presentare dichiarazioni semplificate e, successivamente, integrarle, aggiungendo le *royalties* effettivamente versate al licenziante, in tal modo commisurando l'importo dei dazi dovuti all'effettivo ammontare dei diritti.

Tale procedura, peraltro, potrebbe risultare dispendiosa, in termini amministrativi, sia per gli operatori che per l'Amministrazione finanziaria, attesa la necessità di prestare garanzia, nonché di dover tenere "aperta" ogni dichiarazione, per quanto riguarda l'ammontare dell'imponibile.

1) Corte di Giustizia, 9 marzo 2017, n. C-173/15, GE Healthcare GmbH, in curia.eu.

Ruling doganale

In alternativa alla presentazione di una dichiarazione semplificata, dal 1° maggio 2016, gli importatori possono attivare un ruling con l'Ufficio, ai sensi dell'art. 73 cdu, chiedendo l'autorizzazione a forfezzare l'importo dei diritti di licenza da dichiarare in dogana. L'autorizzazione alla forfezzazione può essere concessa soltanto se ricorrono le condizioni previste dall'art. 71 Rd, ossia se:

a) l'applicazione del procedimento della dichiarazione semplificata comporta, nel caso di specie, un costo amministrativo sproporzionato e

b) il valore in dogana determinato non differirà in modo significativo da quello determinato in assenza di un'autorizzazione.

Per attivare il ruling, inoltre, il richiedente deve: a) soddisfare il criterio di cui all'art. 39, lett. a),

cdu (criterio AEO primario dell'affidabilità); b) utilizzare un sistema contabile che sia compatibile con i principi contabili generalmente applicati in Italia; c) disporre di un'organizzazione amministrativa adatta alla gestione dei flussi di merci e di un sistema di controllo interno che permetta di individuare le transazioni illegali o irregolari

L'Agenzia delle dogane, con la circolare 21 aprile 2017, n. 5, ha disciplinato il procedimento autorizzativo, pubblicando, altresì, il nuovo modello di domanda di autorizzazione e le relative istruzioni per la compilazione.

L'istanza deve essere presentata all'Ufficio delle dogane territorialmente competente in relazione al luogo in cui il richiedente tiene la contabilità principale, anche se l'autorizzazione è adottata dal Direttore centrale legisla-

zione e procedure doganali.

La procedura si articola in una fase di istruzione formale, nel corso della quale è valutata la completezza e l'accettabilità della richiesta e in una successiva fase istruttoria, volta all'esame sostanziale dell'istanza, in cui l'Ufficio delle dogane acquisisce tutta la documentazione necessaria e procede alle relative verifiche; tale attività si deve concludere entro 80 giorni dalla data di accettazione della domanda.

Avverso il provvedimento del Direttore centrale legislazione e procedure doganali è ammesso ricorso, entro sessanta giorni, al Tribunale Amministrativo Regionale del Lazio o, in alternativa, ricorso straordinario al Presidente della Repubblica, entro centoventi giorni.

Sara Armella
Valeria Baldi



LINEAMENTI DI DIRITTO DOGANALE DELL'UNIONE EUROPEA

di Fabrizio Vismara

Il volume si propone di analizzare le nozioni principali del diritto doganale e il complessivo quadro normativo della disciplina doganale dell'Unione europea, anche con riferimento agli orientamenti giurisprudenziali e alla prassi applicativa.

