



Corte di Cassazione Royalties in dogana

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 8473 del 6 aprile 2018, ha affrontato per la prima volta la dibattuta questione della tassabilità in dogana delle royalties

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 8473 del 6 aprile 2018, ha affrontato per la prima volta la dibattuta questione della tassabilità in dogana delle royalties, stabilendo il principio per cui, in caso di contestazione dell' Agenzia delle dogane avente a oggetto l'inclusione delle royalties nel valore doganale della merce, l'Amministrazione non può pretendere un nuovo versamento dell'Iva, ove sui diritti di licenza l'imposta sia già stata assolta, anche mediante reverse charge.

Il caso da cui trae origine la pronuncia in esame è particolare, ma sempre più frequente, rispetto alla situazione "tipica" in cui il venditore dei beni coincide con il titolare del marchio. Il caso esaminato è il cosiddetto "scenario a tre parti", in cui i fornitori extracomunitari della società licenziataria del marchio sono soggetti terzi, autonomi e indipendenti rispetto alla licenziante, con la conseguenza

che i diritti di licenza sono dovuti a un soggetto diverso dal fornitore estero.

Considerato che al caso esaminato risulta applicabile il prevalente codice doganale comunitario del 1992 (Reg. (Cee) n. 2913 del 1992, cdc), il punto di partenza è rappresentato dall'art. 29 del cdc, secondo il quale il valore in dogana delle merci 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 della Comunità. Il successivo art. 32, par. 1, lett. c), stabilisce che, per determinare il valore in dogana ai sensi del suddetto art. 29, si addizionano al prezzo 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, nella misura in cui detti corrispettivi di licenza non sono stati inclusi nel prezzo⁽¹⁾.

Il richiamato art. 157 DAC prevede inoltre che, quando si determina il valore in dogana di merci importate in conformità delle disposizioni dell'articolo 29 del codice, si deve aggiungere un corrispettivo di licenza al prezzo effettivamente pagato soltanto se tale pagamento si riferisce alle merci oggetto della valutazione e costituisce una condizione di vendita delle merci.

Fermo restando che le royalties devono essere versate dal compratore, laddove non siano già incluse nel prezzo effettivamente pagato o da pagare, la tassazione delle stesse può avvenire soltanto al ricorrere di tre condizioni che, secondo l'orientamento della Corte di giustizia⁽²⁾, hanno natura cumulativa, ossia devono sussistere congiuntamente.

E infatti, perché i diritti di licenza debbano concorrere alla formazione del valore doganale, il pagamento delle royalties deve essere:

1) Una definizione di "corrispettivi e diritti di licenza" è contenuta nell'art. 157, par. 1, delle DAC, il quale dispone che (ai fini dell'art. 32, par. 1 lett. c), cdc), per corrispettivi e diritti di licenza si intende, in particolare, il pagamento per l'uso dei diritti inerenti: - la fabbricazione delle merci importate (in particolare brevetti, progetti, modelli e "know how" per la fabbricazione); - la vendita per l'esportazione della merce importata (in particolare marchi commerciali o di fabbrica e modelli depositati); - l'impiego e la rivendita delle merci importate (in particolare diritti d'autore e procedimento di produzione incorporati in modo inscindibile nelle merci importate).

2) Corte di Giustizia, 9 marzo 2017, causa C-173/15, Healthcare, pp. 34 e 35, in www.curia.eu.

- (i) specificamente riferibile alle merci oggetto della valutazione (art. 157, Reg. (Cee) 2454 del 1993, dac);
- (ii) una "condizione" del contratto di vendita delle merci (art. 157 dac);
- (iii) richiesto all'importatore dal venditore o da una persona a esso legata (art. 160 dac), considerando che "due o più persone sono considerate legate solo se: l'una e l'altra sono direttamente o indirettamente controllate da una terza persona" (art. 143, par. 1, lett. f), dac).
- Con riferimento a tale ultima

condizione, la giurisprudenza di merito ha in più occasioni, ribadito che l'art. 143 dac ravvisa la condizione di società "legate" quando "l'una controlla direttamente o indirettamente l'altra", facendo pertanto riferimento a relazioni tra due società tali che pongano l'una in condizione di conoscere e incidere nell'attività di gestione dell'altra⁽³⁾.

Nel caso di specie, la Suprema Corte si è soffermata in particolare sulla nozione di controllo e sulla configurabilità del pagamento delle royalties come condizione di vendita della merce.

Al riguardo, poiché manca nel

cdc una precisa definizione di "condizione di vendita", la sentenza in commento pone l'accento sull'interpretazione fornita dalla soft law comunitaria più risalente e giunge alla seguente conclusione: "il corrispettivo dei diritti di licenza va aggiunto al valore di transazione (...) qualora il titolare dei diritti immateriali sia dotato di poteri di controllo sulla scelta del produttore e sulla sua attività e sia il destinatario dei corrispettivi dei diritti di licenza".

La pronuncia conferma, pertanto, la necessità di un'attenta valutazione di tutti i profili del caso concreto.

3) Comm. trib. reg. Bologna, sez. IX, 11 aprile 2018, n. 994; Comm. trib. reg. Genova, sez. III, 21 dicembre 2017, n. 1872; Comm. trib. prov. Pisa, sez. VI, 26 aprile 2016, n. 179; Comm. trib. reg. Milano, sez. XXXV, 26 maggio 2015, n. 2321; nello stesso senso Comm. trib. reg. Torino, sez. XXVI, 18 dicembre 2015, n. 1417; Comm. trib. prov. Prato, 16 dicembre 2015, n. 327; Comm. trib. reg. Bologna, sez. XX, 8 aprile 2015, nn. 779-780; Comm. trib. reg. Milano, 24 luglio 2014, n. 4144.



C.A.D. MESTIERI Srl

Società unipersonale
Capitale sociale interamente versato € 52.000,00

CENTRO ASSISTENZA DOGANALE Legge 6-2-1992 n. 66 art. 7 comma 1 septies
AUTORIZZAZIONE N. 2167/DIV. V/SD DEL 09.10.1998
MINISTERO DELLE FINANZE DIREZIONE GENERALE DIPARTIMENTO DELLE DOGANE E IMPOSTE INDIRETTE
ALBO NAZIONALE C.A.D. N. 30 DEL 16.10.1998 MINISTERO DELLE FINANZE DG SD DIV. V

41012 CARPI (Modena)
Via dei Trasporti, 2/A
Tel. + 39 059 657 001 più linee
Fax + 39 059 657 044 Telex 510631 Samasped I
Internet: www.samasped.com
E-mail: info@samasped.com
REA 283000
Registro Imprese MO - 1996-144082
Partita IVA 0234 837 0368

**CENTRO ELABORAZIONE DATI INTRASTAT
ASSEVERAZIONI
SDOGANAMENTI IMPORT EXPORT
CONSULENZA IN MATERIA DOGANALE, IVA COMUNITARIA,
ACCISE E COMMERCIO ESTERO**

**• ESPERTO NEL SETTORE TESSILE ABBIGLIAMENTO
E NELLA GESTIONE DEL TPP VERSO QUALSIASI PAESE**

Di regola la presenza di codici di condotta o deontologici per i produttori non integra un "controllo sul produttore", ma attiene al controllo di qualità. Si tratta di regole base che devono essere rispettate anche dalle imprese terze che partecipano alla filiera produttiva e rispondono agli standard previsti da Organizzazioni e Agenzie internazionali, come l'ILO, in modo da tutelare il marchio da perdite di immagine connesse alla pericolosità del prodotto, alla nocività ambientale od a modalità socialmente riprovevoli di produzione (legate ai diritti dei lavoratori e dell'infanzia).

La mera presenza di codici etici non integra un controllo, ma occorre valutare se, insieme a tali regole base, sono previste anche clausole volte al controllo della produzione e/o del produttore e quindi essere in grado, sempre in combinazione con altri validi indicatori, di rivelare il "potere di costrizione o di orientamento" del licenziante per la scelta di un determinato produttore o fornitore⁴⁾.

La Corte di Cassazione ha espresso il principio secondo cui la scelta del produttore e il con-

trollo sulla sua attività implicano un "controllo sul produttore", confermando la necessità di un'attenta analisi caso per caso, che tenga conto della ricorrenza degli speciali indici nelle concrete relazioni intercorrenti tra le parti dei due schemi negoziali.

Tale aspetto è stato trattato anche da parte di numerose pronunce di merito⁵⁾, le quali hanno chiarito che il pagamento della royalty non costituisce condizione di vendita quando l'importatore è libero di scegliere i fornitori e il venditore estero non è legato al licenziante, non avendo questo una posizione di controllo sul venditore, ma avendo solo titolo a verificare la qualità dei beni. In particolare, recentemente la Commissione tributaria regionale di Milano ha affermato che *"affinché il controllo di fatto sulla produzione, sulla logistica e sulla consegna delle merci possa integrare una vera e propria condizione di vendita", non può limitarsi ad un mero controllo di qualità della merce prodotta con il marchio soggetto a licenza (...), ma deve assumere la forma di un vero e proprio potere di interdizione*⁶⁾.

Nel primo caso esaminato, la

Corte di Cassazione ha mostrato grande attenzione ai fatti e alle circostanze concrete, pur discostandosi dalla valutazione delle prove operata dai giudici di merito. La pronuncia, tuttavia, non ha chiuso la questione, ma ha rimesso alla Commissione tributaria regionale della Lombardia la valutazione inerente una serie di profili, attinenti il merito della vicenda, di talché la sentenza rappresenta la prima di una lunga serie di confronti sul tema.

Se, da un lato, la Corte ha reso la sua prima pronuncia in materia di daziabilità delle royalties, dall'altra la sentenza assume grande rilevanza anche per aver espresso un importante principio in materia di Iva.

Per la prima volta, infatti, e ribaltando un indirizzo consolidato, la Suprema Corte, con la sentenza in esame, ha stabilito l'importante principio secondo cui l'Iva non può essere contestata dall'Agenzia, ove sui diritti di licenza l'imposta sia già stata assolta in fattura o mediante reverse charge.

Tale principio, già oggetto di applicazione da parte della giurisprudenza di legittimità con riferimento ai depositi Iva⁷⁾ sulla scia

4) Sul punto, assumono rilievo i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle dogane che, con la circolare 21/D del 30 novembre 2012 (in www.agenziadogane.it), ha distinto il controllo di qualità rispetto al controllo sul produttore: "Nella moderna prassi commerciale (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 infatti 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".

5) Comm. trib. reg. Bologna, sez. IX, 11 aprile 2018, n. 994, cit.; Comm. trib. reg. Genova, sez. III, 21 dicembre 2017, n. 1872; Comm. trib. reg. Genova, 2 maggio 2017, n. 652; Comm. trib. reg. Torino, sez. II, 20 marzo 2017, n. 473; Comm. trib. reg. Milano, sez. IX, 8 febbraio 2017, n. 441/2017; Comm. trib. reg. Milano, sez. XXXV, 20 maggio 2016, n. 3058/2016; Comm. trib. reg. Milano, sez. XXXV, 13 aprile 2016, n. 2181; Comm. trib. reg. Torino, sez. XXVI, 18 dicembre 2015, n. 1417/2015.

6) Comm. trib. reg. Milano, sez. IX, 8 febbraio 2017, n. 441.

7) Cass., sez. V, ord. 19 gennaio 2018, n. 1327; Cass., sez. V, 20 settembre 2017, n. 21769; Cass., sez. VI-5, 9 maggio 2017, n. 11272; Cass., sez. V, 28 febbraio 2017, n. 5107; Cass., sez. V, 11 agosto 2016, n. 17011, tutte in [Bancadati fisconline](http://Bancadati.fisconline).

dei principi espressi dalla Corte di Giustizia⁸⁾, viene per la prima volta esteso anche alle contestazioni inerenti le royalties.

Sul punto, la pronuncia ha dunque definitivamente superato il precedente orientamento che, discostandosi dalla giurisprudenza europea, qualificava l'Iva all'importazione come un diritto di confine⁹⁾ e che ha affermato espressamente la natura di tributo interno dell'Iva.

Nel caso esaminato, la società importatrice ha contestato l'illegittima duplicazione dell'imposta perché l'accertamento in revisio-

ne aveva preteso il pagamento dell'Iva all'importazione anche sui corrispettivi per il marchio, senza considerare che la società aveva già assolto l'Iva su tali servizi.

E invero, le royalties versate dall'importatrice alla proprietaria del marchio erano già state tassate, ai fini Iva, mediante reverse charge, sulla base della disciplina Iva che qualifica i diritti di licenza alla stregua di prestazioni di servizi (art. 3, comma secondo, n. 2, d.p.r. 633 del 1972).

Rifacendosi espressamente ai principi affermati dalla Corte di

Giustizia, la Corte di Cassazione, con la pronuncia in commento, ha affermato che "l'accertato assolvimento mediante inversione contabile dell'Iva intracomunitaria elide la pretesa impositiva corrispondente".

Tale principio, inoltre, si rivela utile anche per gli operatori che, valutato attentamente lo "scenario a tre", intendano ridurre ogni margine di rischio, proponendo la revisione su istanza di parte delle operazioni ancora suscettibili di accertamento.

Sara Armella

8) Corte di Giustizia, 17 luglio 2014, causa C-272/13, Equoland; nello stesso senso Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, cause riunite C-226-228/14, Eurogate, entrambe in www.curia.eu.

9) Cass. sez. trib., 3 febbraio 2014, n. 2254; Cass., sez. trib., 19-21 maggio 2010, nn. da 12262 a 12581; Cass., sez. trib., 8 ottobre 2001, n. 12333.



ASSOCIAZIONE NAZIONALE CENTRI DI ASSISTENZA DOGANALE ASSOCAD

**NON HAI ANCORA PENSATO DI
ESERCITARE LA PROFESSIONE DEL DOGANALISTA SOTTO FORMA D'IMPRESA
CON UN CENTRO DI ASSISTENZA DOGANALE SRL (C.A.D.) ?**

COMPITI OPERATIVI ATTRIBUITI AI CAD DALLA LEGISLAZIONE VIGENTE.

1. Sono abilitati alla rappresentanza dinanzi agli uffici dell'Amministrazione finanziaria.
2. Sono abilitati a svolgere i compiti che lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli Enti Locali, per effetto di norme nazionali o comunitarie, possono affidare ai privati.
3. Sono abilitati a svolgere attività quali enti per le ispezioni della Comunità Europea Reg. CEE 3284/1994.
4. Sono muniti dall'Amministrazione Finanziaria dello speciale timbro conforme all'allegato 62 del DAC (Reg. 2454/93), da utilizzare per la certificazione dei documenti emessi.
5. Possono ricevere o emettere dichiarazioni doganali, asseverarne il contenuto.
6. Possono operare negli spazi doganali.
7. Possono operare anche presso i luoghi, i magazzini o i depositi dei soggetti per conto dei quali di volta in volta essi operano e presso i quali le merci si trovano giacenti.
8. Sono autorizzati a riscuotere i diritti portuali.
9. Possono asseverare i dati acquisiti ed elaborati nell'esercizio degli incarichi loro conferiti dagli operatori.
10. Sono ammessi alle procedure semplificate di cui all'art. 76 del Codice Doganale Comunitario.

INFORMATI..... TELEFONACI!!!!
CAD L'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE IN CHIAVE MODERNA

Sede: 41012 CARPI - via dei Trasporti, 2/A - Tel. 059 657 001 - Fax 059 657 044 - Email: info@assocad.it