



Daziabilità delle *royalties* controllo da dimostrare

Circa la daziabilità delle royalties, la Dogana deve dimostrare l'esistenza di un controllo del licenziante sul fornitore estero, attraverso prove documentate

Con la sentenza 9 luglio 2020 (caso C-76/19, Curtis Balkan), la Corte di Giustizia ha chiarito che, ai fini della daziabilità delle *royalties*, spetta alla Dogana dimostrare l'esistenza di un controllo, anche solo fattuale, del licenziante sul fornitore estero, attraverso prove documentate.

La circostanza che l'importatore-licenziatario appartenga allo stesso gruppo societario del titolare del *know how* non determina, di per sé, la tassabilità, ai fini doganali, dei corrispettivi e dei diritti di licenza, poiché il "legame" che assume rilievo deve intercorrere, invece, tra il licenziante e il fornitore estero.

La giurisprudenza nazionale

Negli ultimi anni, il tema della daziabilità delle *royalties* è stato oggetto di grande attenzione sia da parte

della Dogana italiana che da parte della Corte di Cassazione, la quale ha espresso indirizzi interpretativi discordanti.

Com'è noto, secondo la disciplina europea in vigore fino al 1° maggio 2016, i corrispettivi di licenza concorrono alla determinazione del valore in dogana delle merci se il compratore è tenuto a pagarli, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita, purché non siano già stati inclusi nel prezzo e si riferiscano alle merci oggetto della valutazione (art. 157 DAC, Reg. 2454/1993, ora art. 71, lett. c), Reg. 952/2013).

In particolare, la condizione di vendita si realizza quando il titolare del diritto di licenza esercita, direttamente o indirettamente, un controllo sul produttore, ossia quando il primo sia in grado di esercitare, di diritto o di

fatto, un "potere di costrizione o di orientamento sul secondo" (art. 160 e all. 23 DAC, ora art. 127 Reg. 2447/2015).

Secondo un primo indirizzo interpretativo, espresso dalla Corte di Cassazione e ribadito anche da recenti arresti¹⁾, il "controllo" sul fornitore estero si realizzerebbe anche nelle situazioni in cui il licenziante impone alcune regole di produzione per tutelare la qualità dei prodotti contraddistinti dal marchio commerciale oppure per garantire il rispetto dei codici etici. Questo primo orientamento accoglie un'accezione particolarmente ampia e indefinita del requisito del "controllo sul produttore", fino a comprendervi alcune condizioni che, di per sé, sono finalizzate a evitare che il prestigio del marchio sia pregiudicato dalla messa in commercio di prodotti pericolosi o dall'a-

1) Tra i quali anche la sentenza Cass., sez. V, 5 giugno 2020, n. 10686; Cass., Sez. V, 27 maggio 2020, nn. 9889 e 9890; Id., Sez. V, 11 febbraio 2020, n. 3257; Id., Sez. V, 28 giugno 2019, n. 17529; Id., Sez. V, ord. 28 giugno 2019, n. 17529; Id., Sez. V, ord. 21 giugno 2019, Id., Sez. V, ord. 6 giugno 2019, n. 15346; Id., Sez. V, 15 ottobre 2018, nn. 25645, 25646 e 25647; Id., Sez. V, 12 ottobre 2018, nn. 25437 e 25438; Id., Sez. V, 10 ottobre 2018, n. 24996; Id., Sez. V, ord. 27 settembre 2018, n. 23286; Id., Sez. V, ord. 27 settembre 2018, n. 23289; Id., Sez. V, 6 aprile 2018, n. 8473; in *One fiscale*.

dozione di modalità di produzione socialmente riprovedibili.

Secondo un diverso indirizzo, che attualmente pare affermarsi nella giurisprudenza della Corte di Cassazione²⁾, devono invece essere escluse presunzioni o criteri astratti, dovendo sempre esaminare la fattispecie concreta per capire se il fornitore possa considerarsi realmente sottoposto a "controllo o a orientamento" da parte del titolare del marchio.

L'intervento della Corte di Giustizia

Anche la Corte di Giustizia è intervenuta in due occasioni sul tema della daziabilità delle royalties.

Con una prima sentenza, espressa nel caso *Healthcare*³⁾, il giudice europeo ha ritenuto sussistente il controllo del licenziante sul fornitore, attribuendo rilievo alla circostanza che le due società appartenevano al medesimo grup-

po societario, di cui faceva parte, peraltro, anche l'importatore.

Si tratta, a ben vedere, di una pronuncia relativa a un caso molto specifico, in cui l'esistenza del controllo era addirittura espressa dalla proprietà del fornitore estero, che non ha contribuito a dissipare i dubbi più frequenti.

Con la sentenza 9 luglio 2020, C-76/19, *Curtis Balkan*, invece, la Corte di Giustizia, sebbene la vicenda sia sog-

2) Cass., Sez. V, 5 giugno 2020, n. 10687; Id., Sez. V, 13 febbraio 2020, n. 3595; Id., Sez. V, 30 dicembre 2019, nn. 34607, 34608, 34609, 34610 e 34611; Id., Sez. V, 26 novembre 2019, n. 30776; Id., Sez. V, ord. 5 novembre 2019, n. 28363; Id., Sez. V, ord. 4 giugno 2019, nn. 15205, 15209 e 15210; Id., Sez. V, ord. 8 maggio 2019, nn. 12142, 12143, 12144, 12145 e 12146; Id., Sez. V, ord. 17 aprile 2019, n. 10696.

3) Corte di Giustizia, 9 marzo 2017, C-173/15, *Healthcare*.



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

getta alla previgente normativa europea⁴⁾, ha fornito importanti chiarimenti sulla "condizione di vendita" e sulla nozione di "controllo del fornitore", evidenziando diversi indici fattuali a cui fare riferimento.

La vicenda trae origine dall'importazione di alcuni beni da parte di una Società Bulgara, interamente controllata da una Società avente sede negli Stati Uniti e appartenente allo stesso gruppo. Le merci importate, consistenti in "parti e componenti" erano utilizzate dalla Società bulgara per fabbricare prodotti per i quali la stessa pagava corrispettivi alla controllante americana in virtù di un apposito contratto di licenza. Per l'Autorità doganale bulgara tali *royalties* dovevano essere incluse nel valore in dogana della merce; per la Società, invece, non sussistevano i requisiti di tassabilità dei corrispettivi, non ricorrendo il presupposto della "condizione di vendita" dei beni, che si realizza ove il licenziante sia in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un "controllo" sul fornitore.

Dubitando della corretta interpretazione delle norme applicabili, la Corte Suprema amministrativa bulgara ha sottoposto alla Corte di Giustizia diverse questioni pregiudiziali, chiedendo se una parte proporzionale dell'importo

dei corrispettivi pagati da una società alla propria controllante in cambio della fornitura di *know how* per la fabbricazione di prodotti finiti debba essere aggiunta al valore doganale di tali prodotti, quando tali componenti siano inseriti negli stessi prodotti finiti e siano acquistati presso venditori diversi dalla licenziante.

Un primo profilo di interesse della sentenza riguarda la valorizzazione della c.d. soft law dell'Unione europea, in quanto valido strumento per valutare la presenza di un "controllo sul produttore".

Al riguardo, la sentenza richiama espressamente i chiarimenti della Commissione europea e, in particolare, il Commento n. 11 della "Raccolta dei testi approvati dal Comitato del codice doganale" (Taxud/800/2002), anche se tale Commento, in una versione più recente della Raccolta, è stato del tutto espunto.

Tale "Raccolta", come spiegano i giudici europei, rappresenta una fonte interpretativa importante, perché individua una serie di situazioni di fatto da prendere in considerazione per stabilire se i diritti di licenza assumono rilievo o meno ai fini della tassazione doganale.

Il Commento 11, in particolare, individua una serie di fattori che, se combinati tra loro,

possono dar luogo a una situazione di controllo rilevante. Ciò si verifica, ad esempio, quando: il licenziante sceglie il produttore e lo impone all'acquirente; esiste un contratto diretto di produzione tra il licenziante e il venditore; 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, etc.

La presenza di uno o due indicatori non è quindi sufficiente ai fini della daziabilità delle *royalties*, poiché occorre una loro "combinazione", ossia la presenza di più situazioni espressive del superamento delle normali facoltà di verifica riconosciute, per prassi, al titolare del diritto di licenza.

Pertanto, lo stesso Commento 11 precisa che anche nell'ipotesi in cui vi siano più indicatori, i poteri di indirizzo del licenziante non possono esaurirsi in "semplici controlli di qualità", così escludendo che la mera presenza di tali fattori possa dar luogo a una pre-

4) In particolare, artt. 143 e 157-160 DAC (Reg. 2454/1993) ora sostituiti dagli artt. 136, par. 4, lett. a) e 127 RE (Reg. 2447/2015).

sunzione legale di “controllo sul fornitore”.

Com'è evidente, occorre un apprezzamento di fatto, con un'attenta ricostruzione non soltanto dei testi contrattuali (da un lato, l'accordo di licenza, dall'altro, il contratto di fornitura) ma anche dei poteri, delle facoltà e delle prerogative che il licenziante può esercitare nei confronti del fornitore.

Marcando una netta distinzione rispetto a numerose pronunce nazionali, la Corte di Giustizia ha escluso di poter giungere a un criterio astratto o a una conclusione di carattere generale, ribadendo la necessità di un'attenta considerazione del caso concreto e di tutti gli elementi di prova portati all'attenzione del giudice.

La Dogana, in particolare, dovrà provare la sussistenza

della “condizione di vendita” secondo le ordinarie regole probatorie, al fine di dimostrare la presenza degli indicatori fattuali di cui al Commento n. 11, quali l'esistenza di un contratto diretto tra il fornitore e il licenziante o il potere del licenziante di ingerirsi nella produzione o sulla libertà d'impresa del venditore.

L'importatore, invece, potrà contestare la pretesa dell'Amministrazione utilizzando tutti gli elementi di prova che ritenga utili, ivi comprese le dichiarazioni dei fornitori che il prezzo dei prodotti non dipende dal pagamento dei diritti di licenza e che non vi è stata nessuna direzione o limitazione esercitata sulla sua attività da parte del licenziante.

Tali principi sono condivisi anche dai più recenti arresti della Corte di Cassazione, la quale ha sottolineato la natu-

ra sostanziale degli indicatori da cui desumere il controllo e la necessità che vi sia una combinazione di più fattori, non essendo sufficiente la presenza di uno solo di essi⁵⁾.

Tale indirizzo tiene conto del fatto che ormai la supply chain è ripartita tra soggetti differenti e che, di norma, il produttore dei beni è un soggetto diverso ed estraneo al titolare del marchio. In tale ipotesi, caratterizzate da tre soggetti distinti (fornitore del bene, acquirente-licenziatario, titolare del marchio-licenziante) occorre esaminare attentamente le circostanze del caso concreto, per valutare, sulla base dei predetti indicatori, se il fornitore possa considerarsi realmente sottoposto a “controllo o a orientamento” da parte del titolare del marchio.

**Sara Armella
Lucia Mannarino**

5) Cass., Sez. V, 5 giugno 2020, n. 10687; Id., Sez. V, 13 febbraio 2020, n. 3595.



BETA-TRANS SPA, affermata società nel settore delle attività doganali, ricerca un doganalista qualificato in qualità di responsabile dei servizi doganali, da inserire nel proprio organico presso la sede operativa della provincia di Milano.

Gli interessati potranno inviare i curricula all'indirizzo di posta elettronica: betatrans@betatrans.it