



Royalties: nuovo indirizzo apre lo scenario dei rimborsi

La Corte di Cassazione ribadisce che non vi sono i presupposti per la tassazione doganale delle royalties se il "controllo" è sul prodotto importato e non sul produttore

Tornando su un tema di grande interesse per gli operatori doganali, la Corte di Cassazione, con alcune recenti sentenze, ribadisce che non vi sono i presupposti per la tassazione doganale delle royalties se il "controllo" è sul prodotto importato e non sul produttore e se i riscontri e le attività eseguite sono inquadrabili come "controllo di qualità" della merce. In questo senso si sono espresse le recenti sentenze 21 gennaio 2021, n. 1041, 9 ottobre 2020, n. 21775 e 16 ottobre 2020, n. 22480, che hanno escluso il concorso dei diritti di licenza al valore doganale oggetto dei dazi.

La questione

Il tema della daziabilità delle *royalties* si inserisce in un contesto giurisprudenziale, europeo e nazionale, molto complesso (si veda da ultimo *Il doganalista*, n. 5, 2020).

Com'è noto, secondo la disciplina europea vigente all'epoca dei fatti oggetto del giudizio, le *royalties* concorrono alla determinazione del valore doganale delle merci se il compratore è tenuto a pagarle, direttamente o indirettamente, come "condizio-

ne della vendita", purché non siano già incluse nel prezzo e si riferiscano alle merci oggetto della valutazione (art. 157 e 160 Reg. CE n. 2454/1993). In particolare, il requisito della "condizione di vendita" si realizza quando il titolare del diritto di licenza esercita un controllo sul produttore, ossia quando il licenziante è in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un "potere di costrizione o di orientamento" sul fornitore.

La problematica da ormai tre anni è approdata nelle aule della Corte di Cassazione, dove si sono delineati due distinti orientamenti sulla definizione del "controllo sul produttore", da cui deriva la daziabilità delle *royalties*.

Secondo un primo indirizzo interpretativo espresso dalla Suprema Corte, il controllo sul fornitore estero si realizzerebbe anche nelle situazioni in cui la licenziante impone alcune regole di produzione per tutelare la qualità dei prodotti contraddistinti dal marchio commerciale oppure per garantire il rispetto dei codici etici. Tale orientamento accoglie un'accezione particolarmente ampia e indefinita del re-

quisito del controllo sul produttore, fino a ricomprendervi 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'adozione di modalità di produzione socialmente riprovevoli.

Un secondo indirizzo interpretativo pare prevalere nella giurisprudenza della Corte di Cassazione più recente ed è stato ribadito dalle recenti pronunce sopra richiamate. Secondo tale indirizzo giurisprudenziale, la linea di confine tra il "controllo sul produttore" e il "controllo sul prodotto" non è vaga e indeterminata, ma è rappresentata dalla presenza di una serie di indici oggettivi, rivelatori di un concreto potere di "controllo" e di orientamento del licenziante sui fornitori esteri.

Gli indirizzi della Corte di Cassazione

Con le recenti sentenze sopra richiamate, la Corte di Cassazione ha precisato che, per affermare la presenza di un "controllo sul produttore", occorre avere riguardo ai criteri interpretativi individuati dalla Commis-

sione europea nel Commento n. 11 della "Raccolta dei testi approvati dal Comitato del codice doganale" (Taxud/800/2002). Si tratta di una vera e propria fonte di *soft law* dell'Unione europea, che 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. Tale elenco prevede una serie di concrete ipotesi di restrizione dei diritti del produttore, rappresentate, per esempio, dall'interdizione alla vendita nei confronti di potenziali acquirenti, dal potere di imporre il prezzo di vendita o di limitare le quantità che il produttore può realizzare.

Come recentemente confermato anche dalla Corte di Giustizia (sentenza 9 luglio 2020, causa C-76/19, Curtis Balkan) non è sufficiente un solo indice per potersi avere una "condizione di vendita", essendo invece necessaria una combinazione di più fattori.

La Suprema Corte, inoltre, ha distinto il controllo di qualità, la cui presenza non determina la daziabilità delle royalties, in quanto normalmente rientrante tra le facoltà previste dal contratto di licenza, rispetto al controllo sul produttore, che si identifica attraverso i richiamati indici della Commissione europea. Il controllo di qualità dei prodotti, infatti, è legato alla tutela del marchio oggetto di licenza e

normalmente ha l'obiettivo di verificare che il fornitore rispetti gli standard di sicurezza dei prodotti e altre regole c.d. etiche a tutela dei diritti dei lavoratori. Gli indici da cui rilevare un'ipotesi di controllo, invece, consistono in interventi reali e concreti del licenziante sull'attività del fornitore, sulla sua libertà di operare anche con soggetti concorrenti del licenziante e sull'attività svolta all'interno della fabbrica. Essi, inoltre, rappresentano evidenti situazioni di fatto, che l'Ufficio ha l'onere di dimostrare.

Revisione dei contratti e azioni di rimborso?

Nei casi esaminati dalla Suprema Corte, da un'attenta analisi delle singole clausole dei contratti di licenza conclusi tra i licenzianti e la licenziataria, è emerso che il controllo del licenziante ha riguardato unicamente la qualità del prodotto, senza alcuna imposizione alla licenziataria circa la scelta dei produttori. Secondo la Cassazione, pertanto, la Commissione tributaria regionale di Milano ha correttamente escluso le royalties dal valore di transazione della merce, non essendo stato dimostrato un legame, tra il licenziante e i fornitori extra-europei, idoneo a configurare il requisito del "controllo sul produttore".

Vì da dire che, per consentire tale necessaria analisi contrattuale, i licenziatari sono tenuti a fornire alla Dogana i contratti di licenza e quelli di forniture.

Mentre, solitamente, i contratti di licenza sono testi negoziali assai puntuali e articolati, i rapporti contrattuali conclusi con i fornitori, spesso cinesi o asiatici, sono raramente documentati in forma scritta. Per questa ragione, al fine di definire in maniera puntuale il contenuto dei diritti e degli obblighi tra l'impresa italiana che importa e il fornitore estero, è certamente consigliabile un inquadramento scritto, condiviso da entrambe le parti e da produrre in caso di accertamento doganale.

Le aziende, normalmente, non tengono in considerazione il rischio di una contestazione sulle royalties e le rilevanti conseguenze economiche di un tale accertamento, che può retrocedere di tre anni e dar luogo anche all'irrogazione di pesanti sanzioni. Per questa ragione è certamente consigliabile un'attenta revisione dei contratti in essere, con i fornitori e con i licenziatari, anche in un'ottica di prevenzione del rischio di contestazioni.

Altro scenario di sicuro interesse riguarda la possibilità di avviare azioni di rimborso dei maggiori diritti versati al momento dell'importazione ove, a seguito di un'attenta analisi e alla luce del recente indirizzo della Corte di Cassazione, si ritenga di aver incluso erroneamente le royalties nel valore doganale.

Sara Armella