



TAX ALERT
10 giugno 2020

La daziabilità delle royalties nella più recente interpretazione della Corte di Cassazione

Con la sentenza n. 10687 pubblicata il 5 giugno 2020, il Supremo Collegio è tornato ad occuparsi della rilevanza, ai fini doganali, delle *royalties*. In particolare, la Sezione Tributaria ha stabilito che, nel caso in cui le Società licenzianti, nell'ambito di un rapporto trilaterale, non esercitino il controllo nei confronti di produttori terzi, le *royalties* non influiscono sul valore del bene su cui vengono calcolati i dazi all'importazione.

* * *

Il contenzioso, giunto al terzo grado di giudizio, traeva origine dall'impugnazione di un avviso di rettifica dell'accertamento doganale e ai fini IVA nonché dell'atto di irrogazione delle sanzioni, relativi ad operazioni di importazione di beni, il cui valore dichiarato in dogana non aveva ricompreso l'importo che il contribuente era tenuto a corrispondere a titolo di *royalty* al cedente.

I Giudici, esaminando il ricorso proposto dall'Ente impositore avverso la sentenza d'appello della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia che aveva avallato le ragioni del contribuente, hanno condotto una puntuale disamina delle condizioni necessarie affinché i canoni di licenza debbano rientrare nella base imponibile dei dazi doganali e dell'IVA all'importazione (sia con riguardo ai testi normativi vigenti *ratione temporis* all'atto dell'importazione, sia con riguardo a quelli in vigore alla data odierna), decretandone l'assenza nel caso di specie.

Tralasciando i motivi di ricorso e controricorso non strettamente attinenti al merito della questione, si riassume di seguito l'interpretazione fornita dai Supremi Giudici circa il tema in commento.

- **I presupposti necessari alla “daziabilità” delle *royalties***

La disciplina vigente all'epoca dei fatti

La Corte, in un primo momento si sofferma sull'inquadramento nella cornice normativa di

riferimento in vigore all'epoca dei fatti. In particolare:

- a) l'art. 29 del Regolamento (CEE) n. 2913/92 (che ha istituito il Codice Doganale Comunitario, "CDC"), prevedeva che il valore in dogana delle merci importate corrispondesse al valore della transazione (prezzo effettivamente pagato o da pagare), fatte salve le rettifiche da effettuarsi ai sensi del successivo articolo 32 del CDC;
- b) l'art. 32, paragrafo 1, lett. c) del CDC, attribuiva rilevanza, *inter alia*, ai "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 da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare";
- c) inoltre, il paragrafo 2 ed il paragrafo 5, lett. b) del citato art. 32 del CDC prevedevano che, al prezzo effettivamente pagato o da pagare, avrebbero dovuto essere aggiunti i corrispettivi o diritti di licenza, soltanto nel caso in cui tale pagamento si fosse riferito alle merci oggetto della valutazione ed avesse costituito "una condizione della vendita" delle merci;
- d) infine, ai sensi dell'art. 159 del CDC, veniva altresì previsto che al prezzo effettivamente pagato avrebbe dovuto aggiungersi il corrispettivo o diritto di licenza relativo al diritto di utilizzare un marchio commerciale o di fabbrica, soltanto nel caso in cui (i) questi si fossero riferiti a merci rivendute tal quali o formanti oggetto unicamente di lavorazioni secondarie successive all'importazione, (ii) le merci fossero rivendute con il marchio di fabbrica apposto prima o dopo l'importazione (per cui fosse dovuta la *royalty*) e (iii) l'acquirente non fosse libero di ottenere tali merci da altri fornitori non legati al venditore.

In sostanza, come evidenziato dalla Corte, la rettifica prevista ai sensi dell'art. 32, paragrafo 1, lett. c) del CDC, avrebbe dovuto applicarsi alla ricorrenza delle "seguenti tre condizioni cumulative: in primo luogo, che i corrispettivi o i diritti di licenza non siano stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare; in secondo luogo, che essi si riferiscano alle merci da valutare; e, in terzo luogo, che l'acquirente sia tenuto a versare tali corrispettivi o diritti di licenza come condizione della vendita delle merci da valutare [...] anche se non determinati al momento della conclusione del contratto di licenza o dell'insorgenza dell'obbligazione doganale".

Con particolare riguardo a tale ultima condizione, coerentemente con la giurisprudenza della Corte di Giustizia (causa C-173/15, del 9 marzo 2017, *GE Healthcare*) pronunciata in conformità dell'art. 160 del Regolamento (CEE) n. 2454/93, è stato precisato che "la nozione di condizione di vendita sta ad indicare la situazione in cui, nell'ambito dei rapporti contrattuali tra il venditore – o la persona ad 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" e qualora "il beneficiario delle royalties sia soggetto diverso dal venditore, occorre verificare se la persona legata al venditore eserciti un controllo, sul medesimo o sull'acquirente, tale da poter garantire che l'importazione delle merci, assoggettate al suo diritto di licenza, sia subordinata al versamento, a suo favore, del corrispettivo o del diritto di licenza ad esso afferente" (enfasi aggiunte).

Pertanto, ha ritenuto la Corte di Cassazione, che il pagamento delle *royalties* costituisce una condizione di vendita, ai fini della rilevanza in dogana, non solo quando tale subordinazione sia espressamente menzionata nel contratto di vendita, ma anche nel caso in cui si evinca dal tenore delle clausole contrattuali in vigore tra i soggetti coinvolti nell'operazione: quando, come nel caso esaminato, il venditore è un soggetto diverso dall'avente diritto alla percezione delle *royalties* stesse.

Per quanto riguarda la nozione di “controllo” menzionata nella pronuncia, chiarisce il Collegio – facendo riferimento all’art. 143, paragrafo 1, let. e) del Regolamento (CEE) n. 2454/93 – che “*si considera che una persona ne controlli un’altra quando la prima si in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un potere di costrizione o di orientamento sulla seconda*”. Inoltre, come già stabilito dalla Cassazione (Cfr. Cass. Civ. n. 8473/1981), il controllo è inteso in una accezione “ampia” che “*ben si coordina con la nozione economica del valore doganale*”, atteso che da un lato, sul piano della fattispecie, viene assunto per la sua rilevanza anche di fatto e, dall’altro, sul piano degli effetti, è sufficiente il potere di “orientamento” del soggetto controllato.

A conclusione dell’iter argomentativo relativo ai testi di legge vigenti *ratione temporis*, viene affermato che gli indicatori utili all’identificazione della nozione di “controllo” potessero (ma non solo) essere tratti dal Commento n. 11 riportato nel Documento TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007), afferente all’art. 32, paragrafo 1, lett. c) del CDC. Si tratta di indicatori che individualmente non costituiscono delle condizioni di vendita, “*tuttavia [aggiunge la Corte, ndr.] una combinazione di questi elementi dimostra che esiste quel ‘potere di orientamento’ della licenziante sulla venditrice, tale per cui il pagamento dei diritti di licenza costituisce una condizione di vendita*”. In altre parole, secondo i Giudici, assume rilevanza, ai fini di nostro interesse, l’esistenza in capo alla società licenziante di “*poteri di controllo e orientamento sull’attività di fabbricazione, che non si risolvono in un mero controllo di qualità dei beni, ma investono segmenti del processo produttivo*” (enfasi aggiunta).

La disciplina attualmente in vigore

Come anticipato, la Corte di Cassazione si è concentrata sulla normativa vigente al momento dell’importazione. Tuttavia, è fatto noto che il summenzionato Codice Doganale Comunitario sia stato sostituito dal Regolamento (UE) n. 952/2013, che ha istituito il Codice Doganale dell’Unione Europea (“CDU”). Parallelamente, anche il cennato documento di *soft law* TAXUD/800/2002 è stato a sua volta sostituito dal TAXUD/B4/2016, correlato al CDU.

In proposito i Supremi Giudici hanno notato che quest’ultimo “*fornisce linee orientative più sintetiche (ma non meno lineari)*” e che, ai sensi dell’art. 70, paragrafo 1, del CDU, la regola generale per la determinazione del valore in dogana è quella del “*prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci*”, mentre il paragrafo 2 della norma aggiunge che questo “*è il pagamento totale che è stato o deve essere effettuato dal compratore nei confronti del venditore, o dal compratore a una terza parte, a beneficio del venditore, per le merci importate, e comprende tutti i pagamenti che sono stati o devono essere effettuati, come condizione della vendita delle merci importate*”.

In proposito, coerentemente con la normativa previgente, anche l’art. 71, paragrafo 1, lett. c) del CDU, prevede tra gli elementi da includere nel valore della transazione 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 da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare*” (formulazione identica all’art. 32, del CDC).

Inoltre, l’art. 136 del Regolamento di Esecuzione del CDU n. 2015/20447/UE precisa poi che “*i corrispettivi e i diritti di licenza sono considerati pagati come condizione della vendita delle merci importate quando è soddisfatta una delle seguenti opzioni: a) il venditore o una persona ad esso collegata chiede all’acquirente 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*”.

La disposizione, come accaduto per la normativa meno recente, deve essere letta in conformità di quanto espresso nel TAXUD/B4/2016, secondo cui “*il criterio applicabile è capire se il venditore può vendere o se il compratore può comprare le merci senza pagare royalties o diritti di licenza. La condizione*

può essere implicita o esplicita. In alcuni casi sarà specificato nell'accordo di licenza se la vendita delle merci importate è subordinata al pagamento di un corrispettivo o di un diritto di licenza. Tuttavia, non è richiesto che ciò debba essere precisato negli accordi?

Osserva la Corte come il raffronto della normativa vigente con quella non più in vigore non risulti distonico, bensì la nozione di “controllo” conservi importanza in quanto, a norma dell’art. 127 del cennato Regolamento di Esecuzione n. 2015/2447/UE, ai fini della determinazione del valore in dogana “*si ritiene che una parte controlli l'altra quando la prima è in grado, di diritto o di fatto, di imporre orientamenti alla seconda*”.

In sostanza, viene argomentato che, sebbene la locuzione sia più generica e ampia di quella precedente (giacché non richiede necessariamente la totale investitura delle attività del soggetto controllato da parte del potere di orientamento), quanto previsto nel TAXUD/800/2002 (applicabile *ratione temporis*) mantenga inalterato il suo valore orientativo, in quanto la nuova normativa fornisce una regolamentazione che privilegia più incisivamente la rilevanza delle *royalties* pagate ai fini della determinazione del valore della merce, ma anche perché il nuovo TAXUD/B4/2016 “*non si discosta dalle linee generali fondamentali già affermate*”.

- **La decisione della Corte**

Tanto chiarito circa il contesto normativo di riferimento – sia quello strettamente applicabile al caso oggetto di giudizio che quello attualmente in vigore – come interpretato dalla Corte di Cassazione, si può apprezzare compiutamente la decisione pubblicata.

In particolare, la sentenza di appello (confermata) aveva riscontrato l’assenza di un controllo (nell’accezione suesposta) dei licenzianti sui fornitori, in ragione del fatto che “*questi ultimi non erano imposti dai licenzianti medesimi, non erano a questi legati da rapporti contrattuali e non erano soggetti a controlli di fatto da parte dei licenzianti stessi sulla produzione, sulla logistica o sulla consegna delle merci*”. In maggior dettaglio, in relazione all’ultimo aspetto, viene notato dai Giudici come ai licenzianti non fosse riconosciuto il “*potere di interdizione della produzione o della consegna delle merci al licenziatario a tutela del diritto di credito avente ad oggetto il pagamento delle royalties*” e come sia privo di rilevanza il fatto che ai licenziatari fosse riconosciuto un controllo di qualità della merce prodotta con il marchio oggetto di licenza, finalizzato alla protezione dell’immagine del titolare e del segno distintivo. In altre parole, concludono i Giudici, le facoltà del licenziante si risolvevano in un controllo di mera qualità sul prodotto, non implicante l’esistenza di un controllo sullo svolgimento dell’attività produttiva, come identificato dal Commento n. 11 del Comitato del Codice Doganale Comunitario contenuto nel Documento TAXUD/800/2002.

* * *

Foglia & Partners è a Vostra disposizione per ogni ulteriore chiarimento ed approfondimento in merito ai temi affrontati.

Contatti:

Email: home@fptax.it Web: fogliandpartners.com

Roma, Via dei Prefetti 17, Tel: +39 06 68300655

Milano, Largo Ildefonso Schuster 1, Tel: +39 02 09994690

Il presente documento ha finalità meramente informativa e non può essere inteso, in alcun modo, quale parere legale.