

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 21/09/2016

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/38621-la-disciplina-doganale-delle-royalty>

Autore: Pittaluga Francesco

La disciplina doganale delle royalty

2016

La disciplina doganale delle
royalty: dal regolamento (CEE)
del Consiglio n. **2913/1992** al
nuovo regolamento (UE) del
Parlamento Europeo e del
Consiglio n. **952/2013**

A cura del dott.

Francesco Ferruccio Pittaluga

Pur garantendo la massima affidabilità riguardo al contenuto di quanto precede, l'Autore non risponde *dei danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. Quanto precede rispecchia esclusivamente l'interpretazione dell'Autore, e non impegna in modo alcuno l'Amministrazione delle Dogane e dei Monopoli.*

La presente opera è coperta dal diritto d'autore e come tale tutelata ai sensi della L. 633/1941. Eventuali riproduzioni anche solo parziali della stessa, e pur se destinate alla pubblicazione senza scopo di lucro all'interno di bollettini o quotidiani o riviste ufficiali di Corpi armati dello Stato o di forze di polizia, dovranno essere preventivamente autorizzate dall'Autore e, in ogni caso, dell'effettiva paternità dell'opera dovrà essere fatta menzione in nota.

La Spezia, Agosto 2016

1. La nozione di royalty e sua importanza nel commercio internazionale di beni

Nella moderna organizzazione del mercato, l'attenzione dei consumatori è attratta, per diverse categoria di prodotti, da alcuni elementi "accessori" usualmente non connaturati alla loro specifica funzione o qualità commerciale anche se costituenti quid pluris ricercato dall'utilizzatore finale.

Si tratta nella maggior parte dei casi di elementi "immateriali", non tangibili, costituiti – a seconda dei casi – o dal battage pubblicitario che ha accompagnato il lancio dei prodotti o dalla presenza di funzioni o elementi accessori che ne migliorano o ne rendono più agevole o semplice l'utilizzo o dalla presenza di elementi "grafici" che ne permettono un'associazione, sovente solo immaginaria e comunque del tutto aliena rispetto all'effettiva funzione svolta, con personaggi famosi (i c.d. testimonial) o con famose griffe della moda o dell'industria (come nel caso dei marchi o dei modelli ornamentali).

In altri casi, è proprio il bene in quanto tale, non tanto nella sua materialità quanto nel suo contenuto, ad essere coperto da un diritto di proprietà intellettuale – si pensi al caso del diritto d'autore¹ – che ne costituisce il fulcro essenziale nonché la ragione del successo commerciale.

Allorché i beni oggetto di transazione sono oggetto di un diritto di proprietà intellettuale (diritto di autore, marchio, modello ornamentale o brevetto e simili), l'acquirente/importatore deve concludere – al fine di poterne legittimamente disporre e non incorrere pertanto in violazioni di vario genere, da semplici violazioni amministrative (come nel caso del soggetto che acquista non a fini di rivendita, secondo la disciplina di cui all'art. 1 c. 7 del D.L. 35/2005) a vere e proprie violazioni penali - con il soggetto in capo al quale sono tutelati, uno specifico accordo commerciale normalmente chiamato **accordo di licenza** o, nella dizione anglosassone, license agreement².

¹ Come nel caso di un DVD musicale o video. Quello che interessa l'acquirente non è tanto l'oggetto in sé, quanto quello che esso contiene, il messaggio che esso incorpora, il brano musicale, il software informativo o altro.

² Per quanto qui interessa, i diritti di proprietà intellettuale non comprendono solo quelli oggetto di registrazione o iscrizione (a seguito di domanda) presso pubblici registri o uffici pubblici (per tutti, l'Ufficio Italiano Brevetti e Marchi e l'O.A.M.I.), ma anche quelli che, pur non essendo oggetto di tali procedure di pubblicità, possono essere comunque fatti oggetto di licenze d'uso: fra questi ultimi, una importanza cruciale svolge il c.d. know how, ossia quell'insieme di conoscenze e di esperienze tecniche necessarie per la produzione di un determinato bene o l'erogazione di un determinato servizio ma che, al fine di evitarne la pubblicizzazione e dunque la perdita della privativa trascorso il termine massimo previsto per i brevetti, non vengono registrate quali nuove invenzioni ma vengono gelosamente tenute custodite dall'inventore il quale se ne riserva comunque l'utilizzo in via esclusiva o previa licenza (il caso più famoso al mondo, è la formula per la produzione di una nota bevanda gassata alla caffeina creata per la prima volta negli Stati Uniti da un farmacista).

Tale accordo si struttura, nella quasi totalità dei casi, quale negozio a prestazioni corrispettive poiché, a fronte della prestazione “erogata” dal concedente (licensor) – consistente nel lasciare alla controparte contrattuale la facoltà di uso dei propri diritti di proprietà intellettuale – il licenziante (licensee) si impegna ad una ben determinata controprestazione che può consistere o semplicemente nell’acquisto del bene tout court e/o nella sua pubblicizzazione e comunque nella predisposizione di tutte quelle attività necessarie per offrirlo in vendita al pubblico. Sovente, a tali prestazioni se ne aggiunge una ulteriore, costituita dal pagamento di un corrispettivo monetario (o comunque da un’altra utilità economicamente valutabile) chiamato **corrispettivo** o **diritto di licenza** o, nella dizione anglosassone, **royalty**.

La presenza di tali corrispettivi specifica l’accordo di licenza quale negozio sinallagmatico a prestazioni corrispettive in quanto il loro pagamento è strettamente ed indissolubilmente collegato al possibilità di fare uso dei diritti di proprietà intellettuale riconducibili al concedente: ricorrendo talune condizioni, che qui di seguito verranno puntualmente esaminate, le royalty devono essere assoggettate all’imposizione di confine e, in particolare, costituendo elemento accessorio del valore della merce importata, sono incise fiscalmente con le medesime aliquote di quest’ultima, anche se bisogna fin d’ora osservare come, a seguito dell’abrogazione del regolamento (CEE) n. 2913/1992 e dell’entrata in vigore del regolamento (UE) n. 952/2013, le condizioni di imponibilità sono risultate leggermente modificate e, pertanto, è tanto opportuno quanto necessario – specie al fine di mantenere ben distinte le due discipline e consentire pertanto al lettore un chiaro discrimine fra le stesse – esaminarle separatamente.

2. Le principali modalità di calcolo delle royalty.

L’esame delle clausole negoziali presenti negli accordi di licenza³ mostra un panorama quanto mai variegato, caratterizzato dalla presenza di numerose modalità di calcolo e determinazione dei diritti di licenza dovuti dal licenziatario. Senza alcuna pretesa di esaustività, nella corrente pratica commerciale i contratti de quibus possono essere distinti in sei tipologie differenti, a seconda del fatto che la determinazione ed il pagamento della royalty sia previsto:

⇒ **“a pezzo” importato o in misura percentuale sul valore o sul quantitativo di acquisto della merce importata.**

In questo caso, l’importo della royalty è determinato in funzione della quantità di merce (di solito determinata in “pezzi”, ossia in singole unità di vendita) acquistata ed importata con destinazione finale al mercato comunitario.

³ Si rammenta a tale proposito che, contenendo dati potenzialmente incidenti sulla determinazione del valore imponibile, qualora tale contratto non sia prodotto spontaneamente dalla parte in allegato alla dichiarazione di importazione, può essere richiesto dall’Amministrazione Doganale facendo uso dei poteri di cui all’art. 35 c. 35 D.L. 223/2006, convertito in L. 248/2006 o di quelli di cui all’art. 14 del regolamento (CEE) n. 2913/1992 o del nuovo art. 15 § 1 del regolamento (UE) n. 952/2013.

Questa condizione subisce un adattamento nel caso in la merce importata non sia suscettibile, per sua stessa natura, di suddivisione in “pezzi”, come potrebbe essere, ad esempio, un rotolo di tessuto griffato: in tale caso, comuni sono le pattuizioni che prevedono un collegamento diretto fra l’importo della royalty ed il valore di acquisto della merce.

Si può con facilità apprezzare che, in tali casi, sia il valore di transazione della merce sia l’importo della royalty siano esattamente determinati o determinabili fin dal momento dell’importazione e, proprio per tale ragione, come meglio vedremo in seguito, l’art. 161 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 e l’art. 136 § 2 del regolamento (UE) n. 952/2013, pongono una presunzione di imponibilità dei diritti di licenza corrisposti;

⇒ **“a pezzo” importato e non riesportato o in percentuale sul valore netto di acquisto della merce importata.**

Le modalità di calcolo sono simili a quelle precedentemente esaminate, con la particolarità – però – che la base imponibile può essere determinata solo in un momento successivo a quello dell’effettiva importazione e, comunque, con modalità “differenziale”, in quanto è costituita dalla differenza fra il numero di unità di prodotto importato (o dal loro valore di acquisto) ed il numero di unità riesportate (ovvero dal valore di acquisto della merce riesportata⁴) entro un arco temporale predeterminato, variabile in ragione della particolare tipologia di prodotto⁵ (per i capi di abbigliamento, generalmente coincide con la stagione di vendita mentre per i prodotti c.d. “tecnologici” viene solitamente espresso in mensilità solari);

⇒ **“a pezzo” venduto o sul fatturato lordo di vendita (c.d. royalty sul fatturato lordo di vendita).**

Questo caso differisce notevolmente dai precedenti sotto almeno due aspetti:

- in primo luogo, l’importo dei diritti di licenza è collegato solo in modo indiretto al quantitativo di merce importata o al suo valore di acquisto dichiarato all’atto dell’importazione in quanto è determinato o in base al numero di unità di prodotto vendute (royalty “a pezzo” venduto) o in base agli importi “lordi” fatturati a fronte della vendita⁶;

⁴ Nella quasi totalità dei casi, il valore di acquisto unitario della merce riesportata viene considerato identico al valore che la medesima merce aveva all’atto dell’importazione e, dunque, pari al suo valore di fattura con condizione di resa FOB partenza ed al netto dei dazi di esportazione e delle tasse ad effetto equivalente. Si tratta, in sostanza, di un semplice “reso merce”.

⁵ Per i capi di abbigliamento, generalmente coincide con la stagione di vendita mentre per i prodotti c.d. “tecnologici” viene solitamente espresso in mensilità solari.

⁶ Oggetto di particolare attenzione deve essere questa seconda modalità di calcolo.

Con il termine “fatturato lordo”, infatti, non si intende il valore indicato dall’operatore commerciale nelle sue fatture (o scontrini) di vendita al lordo dell’I.V.A. ma, al contrario, tale importo deve essere considerato “nudo e puro”, ossia al netto dell’I.V.A. e delle altre imposte connesse alla vendita. Logica conseguenza è che rientrano

- inoltre, la royalty non può mai essere calcolata (ma, tutt'al, più presunta in base ad un calcolo probabilistico) all'atto dell'importazione, potendo, invece, essere determinata solo ex post.

Da ciò discendono problematiche di non poco momento in ordine alle modalità di determinazione dell'aumento che deve essere applicato al valore di transazione - ai sensi dell'abrogato art. 32 del regolamento (CEE) n. 2913/1992 o dell'attuale art. 71 § 1 lett. c) del regolamento (UE) n. 952/2013 - all'atto dello sdoganamento e che, come vedremo, possono portare all'applicazione di quanto previsto dall'art. 156-bis del regolamento (CEE) n. 2454/1993 o dell'attuale art. 73 del regolamento (UE) n. 952/2013 e dell'art. 71 del regolamento (UE) n. 2015/2446.

Sul punto, grande importanza rivestiva quanto previsto nel commento n. 3 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007) – ancora oggi applicabile nonostante l'intervenuta modifica della normativa sottesa - in forza del quale:

14. In generale i corrispettivi e i diritti di licenza sono calcolati dopo l'importazione delle merci da valutare. **In questi casi, si può scegliere fra differire la determinazione del valore conformemente all'articolo 257, paragrafo 3, delle Disposizioni d'applicazione, oppure calcolare una rettifica globale basata su quanto risulta dalle constatazioni effettuate durante un periodo rappresentativo ed aggiornandola regolarmente. Questa rimane una questione da concordare fra importatori e autorità doganali.**
15. Quando nel valore in dogana si deve includere soltanto una parte del pagamento del corrispettivo, è particolarmente auspicabile una consultazione tra l'importatore e le autorità doganali.
16. La base per la ripartizione dell'importo totale pagato fra elementi imponibili ed elementi non imponibili può a volte essere trovata nello stesso accordo di licenza come quando, ad esempio, si può specificare che il 7% dei corrispettivi pagati rappresenta per il 3% diritti di brevetto, per il 2% il know how per la commercializzazione e per il 2% l'uso del marchio di fabbrica. Più spesso, però, la base della ripartizione non può essere trovata in questa maniera. I rispettivi valori dei diritti e del know how possono essere stabiliti a volte valutando la parte di know how trasferito e messo a profitto e detraendo la relativa somma dall'importo totale dei corrispettivi pagati o da pagare.
17. Anche in risposta ad una richiesta congiunta dell'importatore e della dogana lo stesso concessionario della licenza può essere in grado di

nella base di calcolo della royalty anche le operazioni non imponibili – quali, ad esempio, le cessioni

indicare una ripartizione appropriata basata sui calcoli da lui stesso effettuati.

18. Inoltre, l'esame della corrispondenza intercorsa tra concessionari della licenza e beneficiari della stessa, dei rapporti d'ufficio interni sui negoziati che hanno preceduto l'approntamento dell'accordo di licenza o la discussione con uno dei negozianti dell'accordo di licenza fornirà spesso la base per procedere a tale ripartizione nei casi in cui, a prima vista, la ripartizione stessa non apparrebbe possibile.

⇒ **in misura percentuale sul ricavo lordo di vendita.**

Come nel caso precedente, la royalty non può essere predeterminata al momento dell'importazione, ma solo quantificata in un momento successivo.

Proprio le modalità di calcolo costituiscono il principale momento di differenza rispetto all'ipotesi sopra vista: se là, infatti, deve essere preso in considerazione il fatturato lordo di vendita, qui, invece, la royalty è determinata in funzione del "ricavo lordo di vendita".

La differenza terminologica esprime un concetto completamente diverso: si può infatti affermare che il "ricavo lordo di vendita" è costituito dalla differenza fra il ricavo di vendita (al netto delle imposte) ed il costo di acquisto (sempre al netto delle imposte deducibili ma al loro di quelle indeducibili costituenti costo puro e semplice) della merce importata e per la quale viene richiesto il pagamento della royalty.

⇒ **in misura percentuale sul ricavo netto di vendita.**

Questa particolare modalità di calcolo differisce dalla precedente per il fatto che la base imponibile è sì costituita dalla differenza fra il ricavo di vendita (al netto delle imposte) ed il costo di acquisto (sempre al netto delle imposte deducibili ma al loro di quelle indeducibili) della merce, ma il risultato di tale operazione algebrica deve essere ulteriormente "depurato" di una quota proporzionalmente adeguata dei costi fissi aziendali e, in particolare, della parte concernente la commercializzazione dello specifico prodotto per il quale vengono corrisposte le royalty⁷;

⇒ **in misura fissa indipendentemente dal volume o dal valore della merce importata o venduta o del ricavo lordo o netto di vendita.**

intracomunitarie – e quelle esenti di cui all'art. 10 d.P.R. 633/1972.

⁷ La corretta determinazione della base imponibile è qui un'operazione di estrema complessità che, salvi i casi in cui il l'acquirente/importatore sia concessionario esclusivo di un determinato marchio o prodotto soggetto a privativa industriale (nel qual caso, infatti, tutti i costi aziendali si intendono riferiti a tale prodotto), può essere resa possibile solo grazie ad un sistema di contabilità economica articolato per "centri di costo".

Talvolta, i contratti di licenza prevedono il pagamento di una royalty di importo fisso ed invariabile, non collegata al volume della merce importata o venduta o agli altri elementi sopra brevemente descritti.

Non vi è alcun dubbio, in tali casi, che pur sempre di royalty si tratta posto che al suo effettivo pagamento è subordinata la legittimità dell'uso dei marchi o degli altri diritti di proprietà intellettuale riconducibili al titolare e dei quali l'importatore fa uso.

Le modalità di calcolo e pagamento delle royalty non incidono in alcun modo sulle condizioni richieste per il loro assoggettamento ad imposizione di confine (principio ora espresso dall'art. 136 § 1 del regolamento UE n. 952/2013 a mente del quale “il metodo di calcolo dell'importo dei corrispettivi o dei diritti di licenza non è determinante”): anche quelle corrisposte in rate periodiche posticipate, se risultano integrate le condizioni previste dal legislatore (e di cui si farà tra poco cenno), sono colpite da imposizione fiscale di confine. Incidono invece, come meglio vedremo nel prosieguo, sulle “modalità” per mezzo delle quali può essere assolta l'obbligazione tributaria loro connessa.

Infatti:

- se la royalty viene corrisposta contestualmente al prezzo di acquisto del bene o prima della presentazione della dichiarazione di importazione, il suo importo è già certus an et quantum e, quindi, può essere compreso nel valore imponibile⁸;
- se, invece, è determinata o corrisposta in un momento successivo, l'importatore dovrebbe effettuare una “ripartizione” del suo ammontare fra le diverse dichiarazioni doganali presentate in un determinato periodo temporale e richiedere la loro revisione a posteriori o, in alternativa, potrebbe richiedere all'Ufficio delle Dogane competente in ragione del luogo di importazione l'adozione di un **criterio adeguato e specifico** (secondo la dicitura prevista dall'abrogato art. 156-bis del regolamento CEE n. 2454/1993, ora trasformata in semplice **criterio specifico** ai sensi del combinato disposto dell'art. 73 del regolamento UE n. 952/2013 e dell'art. 71 del regolamento UE n. 2015/2446) per l'individuazione della quota parte di royalty da sommare, di volta in volta, al valore di transazione della singola importazione.

La terza soluzione possibile, quella della “dichiarazione incompleta”, non pare invero procedibile vista l'estrema complessità che ne deriverebbe in ordine alla gestione della posizione fiscale del contribuente.

Nella pratica operativa, purtroppo, ciò non accade e, in sede di accesso, è quanto mai frequente, per il funzionario tributario, imbattersi in fatture relative a royalty solo annotate sul registro di cui all'art. 25 del d.P.R. 633/1972 con esposizione dell'I.V.A. debitoria (si noti: se il

⁸ I diritti di licenza devono essere esposti nel campo 45 della dichiarazione doganale.

percettore del diritto di licenza è una società stabilita in Italia) o, addirittura, senza esposizione dell'imposta sul presupposto (errato) che si tratti di prestazioni carenti del requisito della territorialità.

In detti casi, la semplice annotazione della fattura sul registro delle fatture passive non determina un corretto assolvimento dell'imposizione fiscale, anche se – a seguito della sentenza c.d. Equoland (Corte di Giustizia Comunitaria, della sentenza del 17/07/2014 – Causa C-272/13 “**Equoland**”) che, pur avendo ad oggetto la specifica casistica del deposito I.V.A., l'Autore ritiene applicabile anche alla fattispecie de qua – l'avvenuta annotazione della fattura nel registro I.V.A. ed il suo conseguente assolvimento secondo la procedura della “liquidazione per masse” impedisce all'Amministrazione Doganale di riscuotere nuovamente tale imposta mediante revisione della dichiarazione doganale di importazione.

3. Le specifiche condizioni previste dal legislatore comunitario per l'assoggettamento ad imposizione di confine delle royalty.

3.a) *Le condizioni generali per l'inclusione della royalty nel valore imponibile delle merci in dogana.*

Ai fini dell'imposizione di confine, è necessario operare una summa divisio a seconda della tipologia di diritto licenziato: nel passato, la disciplina positiva variava – e sensibilmente – a seconda che oggetto di licenza fosse un marchio o un altro diritto di proprietà intellettuale (brevetto, modello ornamentale, diritto d'autore, privativa sulle nuove varietà vegetali, semplice know how etc).

Alcune disposizioni, in ogni caso, erano “trasversali” e dunque trovavano applicazione indipendentemente dalla tipologia di diritto di proprietà intellettuale di volta in volta considerata.

Il previgente art. 29 §. 1 del regolamento (CEE) n. 2913/1992 disponeva che “il valore in dogana delle merci importate 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, previa eventuale rettifica ai sensi degli artt. 32 e 33 ...*omissis*...”.

Ai sensi del successivo art. 32 § 1, “per determinare il valore in dogana ai sensi dell'art. 29 si addizionano, al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate: a) i seguenti elementi, nella misura in cui sono a carico del compratore ma non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci: ...*omissis*... c) **i corrispettivi ed i diritti di licenza** relativi alle merci da valutare, **che il compratore è tenuto a pagare, dimettente 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 ...*omissis*...”.

Tali disposizioni sono state ora sostituite rispettivamente:

- ⇒ dall’art. 70 § 1 del regolamento (UE) n. 952/1992 a mente del quale “la base primaria per il valore in dogana delle merci è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l’esportazione verso il territorio doganale dell’Unione Europea”;
- ⇒ dall’art. 71 § 1 reg. cit. che così recita “1. Per determinare il valore in dogana ai sensi dell’art. 70 il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate è integrato da: ...*omissis*... c) **i corrispettivi ed 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 sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare” ...*omissis*...”.

E’ evidente la sostanziale continuità fra la previgente disciplina e quella entrata in vigore dal 1 maggio 2016.

L’ormai abrogato art. 157 § 1 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 chiariva che “per *corrispettivi e diritti di licenza si intende, in particolare, il pagamento per l’uso dei diritti inerenti:* - alla fabbricazione delle merci importate (in particolare, brevetti, progetti, modelli e know how per la fabbricazione⁹); - *alla vendita per l’esportazione della merce importata (in particolare marchi commerciali o di fabbrica e modelli depositati); - all’impiego ed alla rivendita delle merci importate (in particolare, diritti d’autore e procedimento di produzione incorporati in modo inscindibile nelle merci importate)”*.

Il termine "corrispettivi e diritti di licenza" di cui all’art. 32 § 1 lett. c) del regolamento (CEE) n. 2913/1992 e 157 § 1 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 era definito nelle note interpretative di tale ultimo regolamento ed, in particolare, dall’Allegato 23 di esso.

Tale definizione non è stata trasfusa all’interno del regolamento (UE) n. 2015/2447 con la conseguenza che, ad oggi, l’unica nozione può essere tratta dall’art. 12(2) del Modello O.C.S.E. di Convenzione Fiscale sul Reddito e sul Patrimonio del 1977 a mente del quale sono da considerare royalty e diritti di licenza “*i compensi di qualsiasi natura corrisposti per l’uso o la concessione in uso di un diritto d’autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, ivi comprese le*

⁹ Come indicato nel § 12 del commento OCSE all’art. 12 del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio del 1997, per know how si intendono "tutte le informazioni tecniche non divulgate, che si prestano o no ad essere brevettate e che sono necessarie per la riproduzione industriale di un prodotto o di un processo, direttamente e nelle stesse condizioni; considerato che il know how è frutto dell’esperienza, esso rappresenta ciò che il fabbricante non può desumere dal semplice esame del prodotto e dalla mera conoscenza del progresso tecnico."

pellicole cinematografiche e le registrazioni per trasmissioni radiofoniche e televisive, di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti, nonché per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche e per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico (comunemente definite "know-how").

Dalla lettura di tali disposizione si possono evincere alcuni “punti cardine”:

1. in primo luogo, la rettifica “in aumento” del valore imponibile, **può essere operata nel solo caso in cui i diritti di licenza siano corrisposti dall’acquirente/importatore.**

Qualora questi vengano corrisposti direttamente dal venditore¹⁰ o da un soggetto terzo rispetto all’operazione commerciale, infatti, non è soddisfatta la condizione di cui all’art. 32 § 1 lett. c) del regolamento (CEE) n. 2913/1992 o dall’attuale art. 71 § 1 lett. c) del regolamento (UE) n. 952/2013 e, pertanto, non può essere operata alcuna rettifica;

2. in secondo luogo, la rettifica “in aumento” è subordinata al fatto che la royalty **non sia già stata compresa nel valore di transazione**¹¹, id est, in sostanza, che non sia già stata pagata dal compratore, anche se in forma surrettizia, unitamente al corrispettivo di acquisto della merce.

In una simile ipotesi, il nuovo assoggettamento ad imposizione di confine del diritto corrisposto costituirebbe una illecita doppia tassazione, cosa alla quale l’ordinamento comunitario ha ormai da lungo tempo dimostrato una particolare avversione.

Ai fini dell’imposizione è quindi necessario operare un’attenta analisi della fattura di vendita ricevuta dall’importatore e del contratto di licenza di cui è parte al fine di verificare se, nella prima, è fatta espressa menzione del fatto che l’importo fatturato è da intendere già comprensivo della royalty e se tale menzione è compatibile con il contratto di licenza di cui l’importatore è parte¹².

¹⁰ Vi è però da dire che, in un caso simile, seppur non assoggettati ad imposizione fiscale in quanto royalty, gli importi pagati a tale titolo dal venditore vengono normalmente da questi ricompresi nel prezzo di vendita del prodotto e, pertanto, comunque il loro importo viene – seppure in via indiretta – assoggettato ad imposizione fiscale di confine.

¹¹ “3.1 3. L’articolo 71 del CDU riconosce che tali versamenti costituiscono parte del valore in dogana delle merci. Laddove i versamenti sono inclusi nel prezzo delle merci, allora tale valore è automaticamente incluso nel valore in dogana” (Linee Guida Valore in Dogana – TAXUD/B4/2016/808781 2a revisione del 28/04/2016).

¹² Non è circostanza rara, infatti, che questo si accordi con il suo fornitore – solitamente un operatore economico straniero come tale poco interessato alla corretta applicazione del diritto doganale all’interno dell’Unione Europea – il quale fa espressa menzione sulla fattura di vendita della già avvenuta corresponsione della royalty: ebbene, se dall’esame del contratto di licenza emerge con chiarezza che i diritti di licenza non sono già compresi nel prezzo di vendita (perché, ad esempio, vengono calcolati sul numero di pezzi importati e non riesportati o sul

Una ulteriore condizione “negativa” per l’assoggettamento ad imposizione era dettata dall’art. 33 § 1 lett. d) del regolamento (CEE) n. 2913/1992, per il quale “sempre che essi siano distinti dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, il valore in dogana non comprende i seguenti elementi: ...*omissis*... d) le spese relative al diritto di riproduzione nella Comunità delle merci importate”. Tale previsione era poi specificata dall’art. 158 § 3 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 in forza del quale “se i corrispettivi ed i diritti di licenza si riferiscono in parte alle merci importate ed in parte ad altri elementi o componenti aggiuntivi alle merci successivamente alla loro importazione oppure ad attività o servizi svolti successivamente *all’importazione, si effettua l’opportuna ripartizione basandosi solo su dati oggettivi e quantificabili, in conformità della nota interpretativa figurante nell’allegato 23 e relativa all’art. 32 § 2 del codice*”.

Il regolamento (UE) n. 952/2013 ha “ripreso” il contenuto dell’art. 33 cit. nel suo art. 72¹³ ma con due sostanziali differenze, in quanto:

- ⇒ in primo luogo, **non prevede più, quale condizione per la variazione in minus, l’indicazione “distinta” degli elementi a difalco** con la conseguenza che l’adeguamento potrà comunque essere effettuato anche qualora il relativo importo non sia oggetto di una puntuale e separata indicazione nella fattura o nella documentazione commerciale, ma sempre a condizione che l’importatore riesca a dimostrarne l’an, il quantum ed il relativo titulus.
- ⇒ in secondo luogo, **il pagamento effettuato quale contropartita del diritto di riproduzione nella Comunità non deve essere una condizione per l’esportazione della merce dal Paese di fabbricazione al territorio doganale unionale** in quanto, in caso contrario, si tratterebbe di una royalty ordinaria semplicemente “mascherata” da diritto di distribuzione o rivendita.

Trattandosi di un elemento portato in riduzione del valore di transazione, la prova di quanto sopra dovrà ovviamente essere fornita dall’importatore.

La previsione di cui all’abrogato art. 158 § 3 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 è ora ripresa dall’art. 136 § 3 del regolamento (UE) n. 952/2013 a mente del quale “se i corrispettivi o i diritti di licenza si riferiscono in parte alle merci da valutare ed in parte ad altri ingredienti o

fatturato lordo o sul ricavo lordo o sul ricavo netto, ossia secondo modalità per le quali è assolutamente impossibile che al momento della vendita da parte del fornitore extracomunitario sia possibile determinare l’esatta incidenza del diritto di licenza), potrebbe profilarsi una responsabilità penale per falso ideologico ex art. 483 c.p. (o, secondo taluna giurisprudenza, per dolosa induzione in errore di pubblico ufficiale, ex artt. 48 e 479 c.p.) e contrabbando aggravato ex artt. 292 e 295 c. 2 lett. c) T.U.L.D. a carico dell’acquirente/importatore con la conseguente assoggettabilità a sequestro preventivo della merce, provvedimento quest’ultimo adottabile anche in via d’urgenza dalla P.G. ai sensi dell’art. 321 c. 3-bis c.p.p.

¹³ “1. Per la determinazione del valore in Dogana ai sensi dell’art. 70 non si deve indicare: ...*omissis*... g) nonostante l’art. 71 § 1 lett. c), i pagamenti effettuati dal compratore come contropartita del diritti di distribuzione o di rivendita delle merci importate, se tali pagamenti non costituiscono una condizione per l’esportazione delle merci verso l’Unione”

componenti aggiuntivi alle merci successivamente alla loro importazione, oppure ad attività o servizi successivi all'importazione, viene effettuato un opportuno adeguamento”: in sostanza, trova conferma il principio in forza del quale le royalty inerenti attività o migliorie dei prodotti importati poste in essere successivamente alla loro introduzione nel territorio doganale comunitario non devono essere assoggettate ad imposizione di confine e, pertanto, qualora l'importo correlato sia compreso nel valore di transazione, dovrà da esso essere portato in deduzione.

3.b) La riferibilità delle royalty alla merce importata.

Come detto, ai sensi dell'abrogato art. 32 § 1 del regolamento (CEE) n. 2913/1992 “si addizionano ...*omissis*... c) i corrispettivi ed i diritti di licenza **relativi alle merci da valutare ...*omissis*...**”.

L'art. 157 § 2 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 disponeva che “*indipendentemente dai casi di cui all'art. 32 § 5 del codice, quando si determina il valore in dogana di merci importate in conformità alle disposizioni dell'articolo 29 del codice, si deve aggiungere un corrispettivo o un diritto di licenza al prezzo effettivamente pagato o pagabile soltanto se tale pagamento: - si riferisce alle merci oggetto di valutazione; - costituisce una condizione di vendita delle merci in causa*”.

Nella sua attuale formulazione, l'art. 71 del regolamento (UE) n. 952/2013 prevede che “1. Per determinare il valore in dogana ai sensi dell'art. 70 il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate è integrato da: ...*omissis*... c) **i corrispettivi ed 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 ...*omissis*...**”.

L'imposizione fiscale dei diritti di licenza, dunque, era ed è tutt'oggi **subordinata alla condizione** (da verificare sulla base delle pattuizioni negoziali esistenti) **della loro riferibilità diretta alle merci “oggetto di valutazione”, ossia alle merci importate**; per determinare se un dato corrispettivo riguarda tali merci, il punto principale non è costituito da come esso è calcolato (cfr. art. 136 § 1 del regolamento UE n. 2015/2447: “...*omissis*... *Il metodo di calcolo dell'importo dei corrispettivi o dei diritti di licenza non è determinante*”), ma dalla ragione per cui il pagamento viene effettuato, vale a dire concretamente quale contropartita spetta al beneficiario della licenza in cambio del pagamento effettuato.

A tale proposito, il legislatore comunitario degli anni '90 ha sancito una presunzione relativa prevedendo che “*quando il metodo di calcolo dell'ammontare di un corrispettivo o diritto di licenza si basa sul prezzo delle merci importate, salvo prova contraria si presume che il pagamento di tale corrispettivo o diritto si riferisca alle merci oggetto della valutazione*”¹⁴.

¹⁴ Cfr. art. 160 § 1 del regolamento CEE n. 2454/1993.

Il commento n. 3 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007) che così recita:

19. A norma dell'articolo 32, paragrafo 5, del Codice, non sono da aggiungere al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate i corrispettivi e i diritti di licenza che rappresentano:
- (a) le spese relative al diritto di riproduzione delle merci importate nella Comunità; o
 - (b) i pagamenti effettuati dal compratore in contropartita del diritto di distribuzione e di rivendita delle merci importate se tali pagamenti non costituiscono una condizione della vendita per l'esportazione a destinazione della Comunità delle merci.

Il concetto era ribadito dall'art. 158 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 per il quale:

- ⇒ nel caso in cui le merci oggetto di importazione costituivano solo un elemento ovvero un componente di merci fabbricate nell'Unione Europea, l'assoggettamento ad imposizione di confine della royalty era possibile nel solo caso in cui questa fosse riferita alle prime in quanto, altrimenti essa sarebbe stata riferita ad un bene prodotto nella Unione Europea e, al più assoggettata ad I.V.A.;
- ⇒ nel caso in cui le merci erano importate non assiemate o erano destinate a subire lavorazioni esclusivamente secondarie, la royalty avrebbe dovuto essere considerata come sicuramente ad esse riferibile.

Tale previsione è stata ora ribadita dall'art. 136 § 2 del regolamento (UE) n. 2015/2447 a mente del quale *“se il metodo di calcolo dell'importo di un corrispettivo o di un diritto di licenza si basa sul prezzo delle merci importate, salvo prova contraria si presume che il pagamento ...omissis... si riferisca alle merci oggetto di valutazione”*.

Il collegamento diretto fra l'importo della royalty ed il valore della merce importata (come accade in caso di royalty “a pezzo” importato o “a percentuale” sul valore di acquisto) determina una presunzione relativa di riferibilità alla merce importata. Nondimeno, il fatto che la royalty sia collegata ad elementi diversi rispetto al valore della merce importata **non determina alcuna presunzione di segno contrario**, stante quanto previsto dall'abrogato 161 § 2 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 (*“tuttavia, il pagamento del corrispettivo o del diritto di licenza può riferirsi alle merci oggetto di valutazione quando l'ammontare di tale corrispettivo o diritto di licenza venga calcolato senza tenere conto del prezzo delle merci importate”*) e dal già citato art. 136 § 1 secondo periodo del regolamento (UE) n. 2015/2447 (*“Il metodo di calcolo dell'importo dei corrispettivi o dei diritti di licenza non è determinante”*).

3.c) Aspetti peculiari delle royalty corrisposte a fronte del diritto di importazione e commercializzazione di prodotti riportanti marchi aziendali.

Quanto sopra vale, in generale, per le royalty corrisposte a fronte di tutti i diritti di proprietà intellettuale sopra richiamati.

Sotto l'impero del previgente Codice Doganale Comunitario, era prevista una specifica disciplina – parzialmente derogatoria – per i soli **marchi aziendali** o, per essere più precisi, per i diritti di licenza corrisposti a fronte del diritto di importare e successivamente commercializzare prodotti riportanti marchi commerciali.

L'art. 159 del regolamento (CEE) n. 2454/1993, infatti, disponeva che “al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate va aggiunto un corrispettivo o un diritto di licenza relativo al diritto di utilizzare un marchio commerciale o di fabbrica soltanto se: - il corrispettivo del diritto di licenza si riferisce a merci rivendute tali quali o formanti oggetto *unicamente di lavorazioni secondarie successive all'importazione*; - le merci sono commercializzate con il marchio di fabbrica, apposto prima o dopo l'importazione, per il quale si paga il corrispettivo o il diritto di licenza ...*omissis*...”.

In sostanza, se la royalty era corrisposta a fronte dell'utilizzo di un marchio aziendale (di fabbrica o commerciale), il suo assoggettamento ad imposizione di confine era subordinato alla positiva sussistenza di una duplice condizione in quanto le merci di cui si tratta:

- 1. dovevano essere rivendute tal quali ovvero essere oggetto solo di lavorazioni secondarie svolte in un momento successivo all'importazione.**

Pertanto, allorché, successivamente alla loro importazione, fossero state oggetto di lavorazioni “non secondarie”¹⁵, la royalty corrisposta in relazione alla loro importazione non avrebbe dovuto essere sottoposta ad imposizione di confine e, se “distintamente” (stante quanto previsto dall'allora vigente art. 33 del regolamento CEE n. 2913/1992) indicata nella fattura di acquisto o nella documentazione commerciale, avrebbe dovuto essere dedotta dal valore di transazione (con l'ulteriore ovvio obbligo di fare menzione di tale deduzione nel modello DV.1);

- 2. devono essere commercializzate con il marchio per il quale viene corrisposta la royalty.**

¹⁵ La nozione di “lavorazioni secondarie” non era indicata dal legislatore e quindi grande era l'incertezza in relazione all'individuazione delle operazioni che avrebbero potuto essere ricondotte in tale genus.

L'Autore ritiene che tali potevano essere considerate tutte quelle lavorazioni il cui fine era il semplice mantenimento dell'efficienza originaria o delle condizioni originarie del prodotto importato come, ad esempio, l'ingrassaggio della tomaia in pelle di calzature di particolare pregio o il condizionamento all'interno delle confezioni di minuta vendita dei capi di abbigliamento griffati acquistati dall'estero.

Si trattava, in realtà, di una logica conseguenza della condizione precedente: se è vero che il diritto di licenza veniva corrisposto a fronte dell'acquisizione del diritto di importare ed immettere sul mercato un bene individuato da un preciso marchio aziendale, la sua rimozione prima della commercializzazione avrebbe determinato il venir meno della sua efficacia distintiva e, pertanto, eliso la ragione principale di pagamento la royalty stessa¹⁶.

Il contenuto dell'art. 159 reg. cit. non è stato riprodotto dall'odierno regolamento (UE) n. 2015/2447 né tantomeno dal regolamento (UE) n. 2015/2446 **con la conseguenza che la condizione della “rivendita tal quale” delle merci riportanti marchi di fabbrica è stata elisa** e che l'eventuale soppressione di tali marchi al momento della successiva immissione in consumo della merce importata non determina alcuna conseguenza in ordine all'imponibilità delle royalty corrisposte.

In realtà, se tale conclusione è in linea di principio corretta, è fondamentale individuare con certezza quale sia l'oggetto della royalty in quanto è necessario che essa si riferisca alla merce in quanto tale e non ad eventuali prestazioni “collaterali” (come ad es. nel contratto di franchising) non direttamente correlabili alla merce stessa.

Ad ogni buon conto, **si può affermare che** – nella vigenza dell'attuale Codice Doganale Unionale – **non vi sia più alcuna distinzione fra diritti di licenza corrisposti a fronte del diritto di uso di marchi aziendali ed a fronte di altri diritti di proprietà intellettuale**¹⁷.

3.d) Il pagamento della royalty come “condizione di vendita”.

La seconda condizione prevista per l'assoggettamento ad imposizione di confine dei diritti di licenza è la loro qualificazione in termini di “condizione di vendita”.

La previgente disciplina era contenuta negli articoli:

⇒ 32 § 1 del regolamento (CEE) n. 2913/1992, per il quale “si aggiungono ...*omissis*... c) i corrispettivi ed i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a

¹⁶ Il legislatore poneva quale conditio il fatto che la merce fosse commercializzata con il marchio di fabbrica per il quale era stata pagata la royalty.

Pratica commerciale diffusa, in realtà, è – nella fase di successiva rivendita dei beni importati – l'apposizione sul bene, da parte del trader o dell'importatore, anche del proprio marchio senza rimuovere quello di fabbrica: tale eventualità non era idonea a fare venire meno il presupposto d'imposizione e ciò in quanto la merce era comunque commercializzata (anche) con il suo marchio di fabbrica

¹⁷ “3.2 8. La definizione di cui sopra è utile e indica che le royalties ed i diritti di licenza costituiscono dei compensi corrisposti per una serie di diritti (immateriali). Il CDU e gli atti di esecuzione non fanno distinzione tra i vari diritti. Pertanto, i versamenti di royalties e diritti di licenza per la concessione in uso, per esempio, di *un marchio di fabbrica non può essere l'oggetto* di specifiche disposizioni, ma piuttosto rientrare nelle *disposizioni generali dell'articolo 71 del CDU e 136 del CDU / atti di esecuzione*” (Linee Guida Valore in Dogana – TAXUD/B4/2016/808781 2a revisione del 28/04/2016).

pagare, dimettente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare ...*omissis*...”;

- ⇒ 157 § 2 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 “*indipendentemente dai casi di cui all’art. 32 § 5 del codice, quando si determina il valore in dogana di merci importate in conformità alle disposizioni dell’articolo 29 del codice, si deve aggiungere un corrispettivo o un diritto di licenza al prezzo effettivamente pagato o pagabile **soltanto se tale pagamento: ...omissis... - costituisce una condizione di vendita delle merci in causa***”.
- ⇒ 159 del regolamento (CEE) n. 2454/1993, che come abbiamo detto si applicava ai soli diritti di licenza corrisposti a fronte dell’utilizzo di **marchi aziendali**, per il quale “al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate va aggiunto un corrispettivo o diritto di licenza ...*omissis*... **soltanto se: ...omissis... - l’acquirente non è libero di ottenere tali merci da altri fornitori non legati al venditore**”.

Quest’ultima previsione aveva un chiaro valore di specialità rispetto alla disciplina generale in materia e, pertanto, non poteva trovare applicazione analogica al di là dei casi dalla medesima previsti ossia, in buona sostanza, **era applicabile alle sole royalty corrisposte in relazione a marchi aziendali**¹⁸;

- ⇒ 160 del medesimo regolamento (CEE) n. 2454/1993 in forza del quale “*qualora l’acquirente paghi un corrispettivo o un diritto di licenza ad un terzo, le condizioni previste dall’art. 157 c. 2 si considerano soddisfatte **solo se** il venditore o una persona ad esso legata chiede all’acquirente di effettuare tale pagamento*”.

In sostanza, per tutti i tipi di diritti di licenza l’assoggettamento ad imposizione di confine era subordinato alla positiva dimostrazione che il loro pagamento fosse riferito alle merci oggetto di valutazione e costituisse una “condizione di vendita” (cfr. art. 157 § 2 cit.); **per i soli marchi aziendali**, oltre alla riferibilità della royalty alle merci oggetto di valutazione, era richiesta la prova dell’esistenza delle condizioni di cui all’art. 159 cit. (vedi supra).

Per quanto concerne la “condizione di vendita”, occorre tenere ben distinte le due ipotesi. In particolare,

¹⁸ Tale conclusione era corroborata da quanto indicato nella nota prot. 54211RU del 24/05/2013 dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli – Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti nonché nella TAXUD/835267/2010 rev. 3 del 17/11/2011 laddove si legge che “per quanto riguarda la relazione tra gli articoli 159 e 160 delle D.A.C., nella fattispecie si deve rilevare che si applica un trattamento diverso (cioè *norme specifiche*) per i diritti relativi all’uso dei marchi, rispetto a quelli derivanti da altri tipi di accordi di licenza. Per i soli marchi di fabbrica, l’art. 159 stabilisce tre condizioni supplementari per l’inclusione dei relativi canoni nel valore in dogana. Tale disposizione non si applica a tutti gli altri tipi di accordi di licenza. D’altra parte, in uno scenario a tre parti, come descritto nell’art. 160, le condizioni previste dall’art. 157 § 2 per i diritti di licenza da includere nel valore in dogana sono considerate soddisfatte solo quando il pagamento è richiesto dal venditore o da una persona a lui legata. Tuttavia, la regola di cui all’art. 160 non deve essere considerata come superamento della *lex specialis* di cui all’art. 159”

1. per quanto riguarda **le royalty corrisposte a fronte della licenza di importazione ed uso di diritti di proprietà intellettuale diversi dai marchi aziendali**, se è vero che il legislatore comunitario richiedeva la sussistenza del vincolo condizionale (combinato disposto dell'art. 157 § 2 secondo alinea e 160 cit.), è altresì vero che non necessariamente doveva trattarsi di una condizione esplicita contenuta nel contratto di acquisto della merce.

Era quindi possibile che tale condizione:

- ⇒ non avesse forma scritta ma fosse implicita nell'accordo negoziale, sovente concluso per facta concludentia, fra acquirente e venditore.

Nel commercio internazionale, frequente è il caso in cui l'importatore decide di effettuare un acquisto dopo averne visionato un solo campione di merce, magari inviato tramite corriere espresso aereo, o, addirittura, a seguito di un semplice accesso da remoto sul sito internet del produttore. In tali casi, il contratto di vendita – ammesso che abbia forma scritta – consiste in una semplice e-mail di ordine o da un semplice “purchase order” riportante alcune condizioni negoziali “minime” (quantità acquistata, tipologia di merce, condizioni di resa, termini di consegna etc.) prestabilite direttamente dal venditore.

A tale riguardo, chiarificatore era il commento n. 3 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007) in forza del quale:

12. Il problema da risolvere è di verificare se il venditore è disposto a vendere le merci senza che siano pagati un corrispettivo o un diritto di licenza. **La condizione può essere esplicita o implicita.** Nella maggior parte dei casi viene specificato nell'accordo di licenza se la vendita delle merci importate sia subordinata o no al pagamento di un corrispettivo o di un diritto di licenza. Tuttavia, non è essenziale che questo sia così specificato.

- ⇒ seppure riferibile ad un vero e proprio contratto avente forma scritta, non fosse materialmente citata in esso ma ne fosse comunque presupposta.

La corresponsione del diritto di licenza era, in questo caso, una evidente condizione implicita del contratto: in sua assenza, infatti, non trovandosi in posizione di liceità la merce – ed integrando pertanto il suo acquisto almeno il reato di cui all'art. 474 (o 517-ter) c.p. – il contratto di acquisto avrebbe oggetto illecito e, come tale, avrebbe dovuto essere considerato nullo.

Ancora, l'art. 160 D.A.C. prevedeva che **il pagamento del corrispettivo o del diritto di licenza fosse richiesto dal venditore “o da persona ad esso legata”**: tale previsione

alternativa era di notevole importanza in quanto, nella maggior parte dei casi, gli importi non venivano corrisposti dall'acquirente/importatore al venditore/esportatore ma, bensì, dal primo al terzo/titolare dei diritti di proprietà intellettuale conglobati nel bene acquistato/importato.

Conseguentemente, nella quasi totalità dei casi l'acquirente/importatore concludeva il contratto di licenza non con il venditore/esportatore ma direttamente con il titolare del diritto di proprietà intellettuale al quale veniva poi versato, direttamente o indirettamente, l'importo pattuito. A tale riguardo, l'art. 162 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 prevedeva l'irrelevanza del paese di residenza del beneficiario del pagamento.

Tornando per un attimo alla nozione di "condizione di vendita" (cfr. art. 157 § 2 secondo alinea cit.) questa può consistere in una specifica clausola negoziale prevista dal contratto intercorrente fra l'acquirente/importatore ed il suo fornitore/esportatore, **ma anche in una clausola contenuta nel contratto di licenza intercorrente fra l'acquirente/importatore ed il terzo/titolare del diritto di proprietà intellettuale**¹⁹. A tale proposito, il già citato commento n. 3 della TAXUD/800/2002 (versione italiana del 2007) recitava:

13. **Quando le merci vengono acquistate da una persona e il corrispettivo oppure il diritto di licenza viene pagato ad un'altra, il pagamento può essere considerato nondimeno una condizione di vendita delle merci a determinate condizioni** (si confronti al riguardo l'articolo 160 delle Disposizioni d'applicazione). 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. **È da considerare uguale il caso in cui il venditore sia il beneficiario di una licenza del destinatario del corrispettivo il quale, a sua volta, controlla le condizioni di vendita.**

La circolare n. 21/D del 30/11/2012 (prot. n. 136017RU) dell'Agenzia delle Dogane – Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti dell'Agenzia delle Dogane aveva opportunamente suddiviso l'ipotesi in cui:

- ⇒ le parti del contratto di compravendita coincidono con quelle dell'accordo di licenza (c.d. **scenario a due parti**), nel quale è evidente che il pagamento della royalty costituisce condizione della vendita e, dunque, dovesse essere assoggettato ad imposizione di confine, qualora fossero soddisfatte le condizioni di cui all'art. 158 cit.;
- ⇒ le parti del contratto di compravendita non fossero le stesse dell'accordo di licenza (c.d. **scenario a tre parti**), così come previsto dall'art. 160 del regolamento (CEE) n.

¹⁹ Deve ovviamente trattarsi di una condizione effettiva idonea a fare apparire il materiale pagamento della royalty non tanto e non solo quale condizione di liceità dell'importazione, ma anche quale ragione della scelta, da parte dell'acquirente (importatore) di un ben determinato fornitore (esportatore)

2454/1993 per il quale “qualora l’acquirente paghi un corrispettivo o un diritto di licenza ad un terzo, le condizioni previste ... si considerano soddisfatte solo se il venditore o una persona ad esso legata chiede all’acquirente di effettuare il pagamento”.

Al di fuori dell’ipotesi in cui il soggetto a cui era corrisposto il diritto di licenza esercitasse un effettivo potere di controllo come definito dall’art. 143 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 (anche interpretato alla luce del quattordicesimo punto dell’Allegato 23 al medesimo regolamento) sul soggetto venditore/esportatore²⁰, la verifica della sussistenza di tale presupposto non era cosa facile. Proprio per tale ragione, il commento n. 24 alla la TAXUD/800/2002 chiariva che:

“Di norma, quando i diritti di licenza sono versati a una parte che esercita un controllo diretto della produzione e della vendita dei prodotti, o un controllo indiretto sul produttore, tali pagamenti possono essere considerati come una condizione per la vendita, anche se l’obbligazione nei confronti del detentore della licenza non fa capo al venditore, ma al compratore.

I seguenti elementi dovrebbero poter dimostrare che il conceditore di licenza esercita, direttamente o indirettamente, un controllo sul produttore sufficiente per ritenere che il pagamento dei diritti costituisca una *condizione della vendita all’esportazione*:

- a) elementi relativi al prodotto quali:
 - il prodotto fabbricato è specifico del conceditore di licenza (concezione e marchio);
 - le caratteristiche del prodotto e la tecnologia utilizzata sono stabilite dal conceditore di licenza;
- b) elementi relativi al produttore quali:
 - il conceditore di licenza sceglie il produttore e lo impone all’acquirente;
 - esiste un contratto diretto di produzione tra il conceditore di licenza e il venditore.
- c) elementi relativi al controllo effettivamente esercitato dal conceditore di licenza quali:
 - il conceditore di licenza esercita, direttamente o indirettamente, un controllo di fatto sul produttore (centri di produzione e/o metodi di produzione);
 - il conceditore di licenza esercita, direttamente o indirettamente, un controllo di fatto sulla logistica e la consegna delle merci al compratore.

Ciascuno di questi elementi non costituisce di per sé una condizione di vendita; tuttavia, la combinazione di alcuni di questi elementi tende a

²⁰ Ipotesi in cui la condizione prevista dall’art. 160 cit. risultava de plano integrata.

dimostrare che il pagamento dei diritti di licenza costituisce effettivamente una condizione di vendita anche in mancanza di un legame ai sensi dell'articolo 143 delle disposizioni d'applicazione del codice doganale comunitario".

Disciplina sicuramente né di facile applicazione né ben collegata le allora vigenti disposizioni codicistiche. Nella versione del 2007 della TAXUD/800/2002, il commento n. 24 è stato abrogato ed integralmente sostituito dal commento n. 11 a mente del quale:

Anche se l'effettivo contratto di vendita concluso tra l'acquirente e il venditore non richiede esplicitamente che l'acquirente effettui il pagamento dei corrispettivi, il pagamento potrebbe essere una condizione implicita di vendita, se l'acquirente non fosse in grado di acquistare le merci dal venditore e se quest'ultimo non fosse disposto a venderle se l'acquirente non paga il corrispettivo al titolare della licenza.

Ai sensi dell'articolo 160 delle DAC "qualora l'acquirente paghi un corrispettivo o un diritto di licenza a un terzo, le condizioni previste dall'articolo 157, paragrafo 2, si considerano soddisfatte **solo se** il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento".

Nel contesto dell'articolo 160 delle DAC quando i corrispettivi sono **pagati a un terzo che esercita direttamente o indirettamente il controllo sul produttore** (e si possa pertanto concludere che le parti sono legate ai sensi dell'articolo 143 delle DAC), **in tal caso tali pagamenti sono considerati una condizione di vendita**. Ai sensi dell'allegato 23 delle DAC – Note interpretative in materia di valore in dogana all'articolo 143, paragrafo 1, lettera e) "si considera che una persona ne controlli un'altra quando la prima sia in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un potere di costrizione o di orientamento sulla seconda."

Per determinare la presenza di un controllo devono essere esaminati i seguenti elementi:

- 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;

- il licenziante fissa le condizioni del prezzo al quale il produttore/venditore vende le proprie merci o il prezzo al quale l'importatore/l'acquirente rivende le merci;
- il licenziante ha il diritto di esaminare la contabilità del produttore o dell'acquirente;
- il licenziante sceglie i metodi di produzione da utilizzare/fornisce dei modelli ecc.
- il licenziante sceglie/limita i fornitori dei materiali/componenti;
- il licenziante limita le quantità che il produttore può produrre;
- il licenziante non autorizza l'acquirente a comprare direttamente dal produttore, ma attraverso il titolare del marchio (licenziante) che potrebbe agire anche come agente di acquisto dell'importatore;
- il produttore non è autorizzato a produrre prodotti concorrenti (privi di licenza) in assenza del consenso del licenziante;
- e merci fabbricate sono specifiche del licenziante (cioè nella loro concezione/nel loro design e con riguardo al marchio di fabbrica);
- e caratteristiche delle merci e la tecnologia utilizzata sono definite dal licenziante.

Una combinazione di questi indicatori, che va al di là dei semplici controlli di qualità del licenziante, dimostra che esiste una relazione nel senso di cui all'articolo 143, paragrafo 1, lettera e), delle DAC e che quindi il pagamento del corrispettivo sarebbe una condizione di vendita ai sensi dell'articolo 160 delle DAC.

Occorre anche notare che, in alcuni casi, possono esistere anche altri tipi di indicatori. È necessario anche sottolineare che determinati indicatori hanno un peso maggiore e dimostrano con più forza di altri che il licenziante esercita un potere di costrizione o di orientamento sul produttore/venditore e potrebbero pertanto costituire essi stessi una condizione di vendita.

Rispetto alla versione precedente, il “nuovo” commento n. 11 ha avuto il pregio di fare sussumere gli elementi la cui sussistenza consentiva di accertare la presenza della “condizione di vendita” nell’ambito della condizione di collegamento o controllo di cui all’art. 143 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 secondo l’interpretazione – onestamente molto lata – che ne dà il quattordicesimo punto dell’Allegato 23 al medesimo²¹;

²¹ Sul punto, la già citata circolare n. 21D/2012 disponeva che “*ai fini della determinazione dell’inclusione delle royalty nel valore in dogana, è quindi imprescindibile definire l’esatta natura del rapporto tra licenziante e compratore, ovvero tra licenziante e produttore terzo e, laddove non ricorrano le condizioni definite all’art. 143 cit., è altrettanto indispensabile verificare se il primo è in grado di esercitare comunque, di fatto, il concreto “potere di costrizione ed orientamento” di cui al predetto Allegato 23 delle D.A.C.. Tale potere di costrizione e orientamento serve sostanzialmente ad impedire al produttore di vendere le merci se il compratore non paga le royalty... Se il contratto di vendita concluso tra il venditore e l’acquirente dovesse tacere al riguardo,*

2. per quanto concerne, invece, **le royalty corrisposte a fronte della licenza di importazione di marchi aziendali**, la situazione era leggermente diversa rispetto a quella sopra indicata in quanto l'art. 159 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 poneva quale condizione che **“l'acquirente non [fosse] libero di ottenere tali merci da altri fornitori non legati al venditore”**.

Tale disposizione si poneva in rapporto di specialità rispetto a quella “generale” di cui all'art. 157 § 2 secondo alinea cit. che, dunque, non trovava applicazione al caso di specie.

Si potrebbe quindi essere portati a pensare che i principi che determinavano a suo tempo l'imposizione dei diritti di licenza corrisposti a fronte del diritto di uso di marchi aziendali fossero ontologicamente diversi rispetto a quelli applicabili in caso di altri diritti di proprietà intellettuale, ma così non era.

Per una più completa disamina della situazione e per una sua più completa comprensione, è necessario svolgere un'attenta esegesi dell'art. 159 cit. onde verificare se e quando la condizione de qua doveva considerarsi integrata.

Cosa intendeva esattamente il legislatore comunitario per “impossibilità di ottenere le medesime merci da un altro fornitore non legato al venditore”? L'impossibilità cui viene fatto riferimento sembra essere di carattere eminentemente negoziale più che giuridico, con la conseguenza che, per la sua esistenza, bisognava avere riguardo ai vincoli negoziali sussistenti fra fornitore ed acquirente e fra quest'ultimo ed il titolare del marchio aziendale di cui era concesso l'uso.

Sul punto, qualche utile spunto è contenuto, oltre che dalla giurisprudenza alla quale si farà a breve cenno, dalla già citata circolare n. 21/D del 30/12/2012 dell'Agenzia delle Dogane laddove veniva fatto riferimento a quanto previsto dal Commentario n. 25.1 del 2011 della World Customs Organization per il quale, affinché il pagamento di un diritto di licenza possa essere considerato condizione di vendita, devono essere presi in considerazione i seguenti fattori:

- ⇒ l'esistenza di un riferimento al pagamento stesso nei contratti di vendita o nei documenti ad esso correlati;
- ⇒ l'esistenza di un riferimento alla vendita delle merci all'interno dell'accordo di licenza;
- ⇒ la previsione, nell'accordo di licenza o nel contratto di vendita, della risoluzione di quest'ultimo negozio quale conseguenza di un inadempimento delle clausole

nondimeno potrebbero desumersi, dalle clausole contrattuali (o anche dell'accordo di licenza) condizioni di vendita implicite, in quanto attribuenti al licenziante un potere di controllo sul produttore o sulla produzione che vada oltre il mero controllo di qualità”

contrattuale dell'accordo di licenza a causa del mancato pagamento dei relativi diritti al licenziante da parte dell'acquirente;

- ⇒ l'inserimento, all'interno dell'accordo di licenza, di una clausola che stabilisca, in caso di mancato pagamento del corrispettivo, il divieto per il produttore di produrre e vendere all'importatore i beni che incorporano la proprietà intellettuale del licenziante;
- ⇒ l'inserimento, nell'accordo di licenza, di clausole che consentano al licenziante di gestire la produzione o la vendita tra il produttore e l'importatore (vendita per l'esportazione verso il Paese di importazione) al di là del mero controllo di qualità.

Ulteriori utili indizi erano contenuti nel già citato commento n. 11 della TAXUD/800/2002 (nella versione italiana del 2007), laddove – come detto – venivano enucleati una serie di “**indicatori**” la cui presenza doveva essere valutata al fine di stabilire l'esistenza di un controllo di fatto idoneo a determinare l'inclusione nel valore in dogana del diritto di licenza corrisposto al titolare del diritto di proprietà intellettuale.

Ciascuno di tali “indicatori” non costituiva, di per sé solo, condizione di vendita. Tuttavia, una loro combinazione, che andasse comunque al di là del semplice controllo di qualità²² sulle merci incorporanti i diritti di proprietà intellettuale oggetto di licenza, era idonea a dimostrare l'esistenza di una relazione rilevante ai sensi dell'art. 143 § 1 lett. e) reg. cit. e, pertanto, determinava l'assoggettamento al pagamento dei corrispettivi pagati a fronte della possibilità di fare uso dei detti diritti di proprietà intellettuale.

Come sottolineato nel commento richiamato, “in alcuni casi possono esistere altri tipi di indicatori” e “determinati indicatori hanno un peso maggiore e dimostrano con più forza di altri che il licenziante esercita un potere di costrizione o di orientamento sul

²² Come chiarito dalla già più volte citata circolare n. 21/D del 2012, sono da considerare alieni al mero controllo di qualità dei prodotti, e dunque possono essere considerati validi indicatori della situazione di controllo:

- il potere di controllare, nel corso della lavorazione, l'adeguatezza della programmazione della produzione e degli ordini di acquisto dei materiali;
- il potere di inibire al licenziatario o al suo incaricato qualsiasi forma di commercializzazione, distribuzione o vendita senza avere ricevuto la preventiva approvazione da parte del licenziante;
- il potere di subordinare l'appalto, il subappalto, la concessione o la sub concessione, la delega o la subdelega a terzi della fabbricazione dei prodotti licenziati alla previa autorizzazione scritta del licenziante;
- il potere di subordinare la vendita della merce all'approvazione scritta del licenziante di tutto l'Artwork, gli articoli, i comunicati stampa ed i materiali in ciascuna fase del loro sviluppo e della loro produzione nonché i campioni di pre-produzione;
- il potere del licenziante di imporre il design degli articoli da importare.

Sussistendo tali pattuizioni negoziali, chiarisce la circolare, **è ragionevole presumere la sussistenza di una situazione di controllo di fatto del licenziante sul licenziatario che consenta al primo di imporre al secondo condizioni contrattuali eccedenti le normali condizioni commerciali**

produttore/venditore e potrebbero pertanto costituire essi stessi una condizione di vendita”²³. In sostanza, l’elencazione fornita dalla TAXUD non costituiva un numero chiuso con la conseguenza che ogni ufficio doganale poteva prendere in considerazione anche altri elementi, diversi da quelli sopra elencati, a suo avviso significativi dell’esistenza del potere di “costrizione ed orientamento” di una parte sull’altra, purché tale scelta fosse supportata da idonei indizi di prova in ordine all’effettiva esistenza di tale potere di etero direzione.

Si può pertanto concludere che, sotto l’impero del precedente Codice Doganale Comunitario:

- ⇒ nel caso in cui il venditore fosse anche il titolare del marchio, la royalty ad esso corrisposta generava in ogni caso materia imponibile;
- ⇒ nel caso in cui il contratto di licenza fra l’acquirente/importatore ed il titolare del marchio facesse riferimento all’obbligo di acquistare la merce da uno o più fornitori previamente determinati, nulla quaestio in quanto era evidente l’impossibilità negoziale “di ottenere tali merci da altri fornitori” e, pertanto, i corrispettivi pagati erano oggetto di imposizione fiscale;
- ⇒ allorché il contratto fra l’acquirente/importatore ed il titolare del diritto di proprietà intellettuale prevedeva solo un controllo (determinato sulla base dei criteri sopra esposti), da parte di quest’ultimo, sulla produzione del bene (vedi supra), sussisteva comunque una impossibilità de facto per l’acquirente/importatore di ottenere il medesimo prodotto da un soggetto diverso rispetto al fornitore/esportatore e, dunque, la condizione di imposizione appariva pienamente integrata.

La attuale disciplina in materia è contenuta, come già più volte detto:

- ⇒ nell’art. 71 § 1 lett. c) regolamento (UE) n. 952/2013 in forza del quale “1. Per determinare il valore in dogana ai sensi dell’art. 70 il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate è integrato da: ...omissis... c) **i corrispettivi ed 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 sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare” ...omissis..”;
- ⇒ nell’art. 136 del regolamento (UE) n. 2015/2447 in forza del quale “4. I corrispettivi ed i diritti di licenza sono considerati pagati come condizione della vendita delle merci importate quanto è soddisfatta una delle seguenti condizioni: 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

²³ In sostanza, l’elencazione fornita dalla TAXUD non costituisce un numero chiuso con la conseguenza che ogni ufficio doganale può prendere in considerazione anche altri elementi, diversi da quelli sopra elencati, a suo avviso significativi dell’esistenza del potere di “costrizione ed orientamento” di una parte sull’altra, purché tale scelta sia supportata da idonei indizi di prova in ordine all’effettiva esistenza di tale potere di etero direzione

obblighi contrattuali; c) le merci non possono essere vendute all'acquirente o da questo acquistate senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza".

Si potrebbe dire "nulla di nuovo sotto il sole", ad eccezione del fatto che non vi è più alcuna distinzione fra le royalty corrisposte a fronte dell'importazione di prodotti riportati marchi aziendali e quelle corrisposte a fronte di altri diritti di proprietà intellettuale.

Le condizioni previste per l'assoggettamento ad imposizione fiscale della royalty, infatti, sono rimaste le stesse ossia:

- il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente l'effettuazione di tale pagamento;
- il pagamento deve essere effettuato dall'acquirente al fine di soddisfare un obbligo imposto dal venditore sulla base degli obblighi contrattuali;
- le merci non possono essere vendute all'acquirente o da questo acquistate senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza di cui si tratta.

3.e) La giurisprudenza in materia di imposizione di confine dei corrispettivi pagati per il diritto di utilizzo di marchi o brevetti industriali.

La giurisprudenza, fino ad oggi, si è pronunciata non troppe volte sull'imponibilità al confine delle royalty corrisposte a fronte del diritto di utilizzo di beni coperti da privativa industriale e, nella maggior parte dei casi, si è trattato di royalty inerenti marchi aziendali.

Oggetto di dibattito giurisprudenziale sono sostanzialmente due elementi:

- ⇒ in primo luogo, l'effettiva sussistenza dei requisiti previsti per tale assoggettamento ad imposizione fiscale e sopra già meglio visti.

A livello nazionale, la C.T.P. di Milano – Sez. XXXI – n. 51/31/11 del 05/12/2010 (causa GIOCHI PREZIOSI S.P.A. c. Ufficio delle Dogane di Milano 2) ha conosciuto di una causa avente ad oggetto una serie di avvisi di rettifica emessi in esito a revisione a posteriori di bollette di importazione di giocattoli per i quali, successivamente allo sdoganamento, si è proceduto alla rideterminazione del valore imponibile includendovi le royalty corrisposte dall'importatore ad una società appartenente sì al medesimo gruppo societario del produttore ma costituente pur sempre un soggetto giuridico diverso rispetto a quest'ultimo²⁴.

²⁴ Si legge nelle premesse della sentenza che "La GIOCHI PREZIOSI S.P.A. ha effettuato operazioni di importazione nel territorio dello Stato di merci provenienti dalla Repubblica Popolare Cinese, ivi fabbricate da fornitori locali e distribuite dalla GIOCHI PREZIOSI H.K. LTD. (in seguito GPZ HK).

Il giudice di prime cure ha confermato la bontà degli accertamenti fiscali posti in essere dall'Ufficio riconoscendo che:

...omissis... i presupposti per includere le royalty nel valore in Dogana delle merci sono rappresentati dalle seguenti condizioni che devono sussistere congiuntamente:

- il pagamento dei corrispettivi deve essere specificatamente riferito alle merci oggetto di valutazione;
- **il pagamento deve essere una condizione di vendita delle merci;**
- ***il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare il pagamento delle royalty.***

Delineato questo quadro normativo, occorre esaminare se nella fattispecie si verificano le condizioni per includere i diritti di licenza nel valore delle merci in Dogana.

Nessun dubbio in ordine al primo requisito, visto che – nella totalità dei casi – si riferiscono alle merci da valutare.

Per determinare se i corrispettivi vengono pagati come condizione di vendita *delle merci* ... [si deve] accertare se il venditore è disposto a vendere le merci senza che siano pagati un corrispettivo o un diritto di licenza. La condizione può essere implicita o esplicita ma nella maggior parte dei casi, anche se non essenziale, viene specificata nell'*accordo di licenza*. *A tale proposito, la Commissione ritiene non attinente alla presente controversia la nozione di controllo contenuta nell'art. 2359 c.c., visto che i termini e le condizioni del controllo discendono dagli accordi contrattuali stipulati fra gli interessati.*

E l'art. 160 D.A.C. prevede che il pagamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza sia richiesto dal venditore <o da persona ad esso legata>, per cui

Quest'ultima società svolge il ruolo di distributore dei prodotti dalla Cina all'Italia ed è controllata dalla ... GIOCHI PREZIOSI S.P.A.

Tutte le importazioni hanno avuto ad oggetto merci e prodotti commercializzati dalla società.

La società non ha incluso le royalty nel valore in Dogana delle merci affermando di attenersi agli artt. 29 e 31 c. 1 lett. c) C.D.C. nonché agli artt. 143 § 1, 157 § 2, 160 § 1 ed all'allegato 23 delle disposizioni di attuazione delle D.A.C. ... *in forza delle quali i diritti di licenza devono essere addizionati al prezzo delle merci solo nel caso in cui essi siano una condizione di vendita, ossia nel caso in cui il venditore delle merci o una persona ad esso legata ne impongano il pagamento all'acquirente ai fini dell'importazione.*

Condizione che, a parere del ricorrente, non si verifica nel caso di specie in quanto né la GPZ H.K. che svolge il ruolo di distributore dei prodotti in Italia né una persona ad essa legata obbliga la società al pagamento delle royalty. *L'Ufficio invece asserisce che esistono tutti i presupposti per l'inclusione delle royalty nel prezzo dichiarato in Dogana, assumendo che tutti i licenziatari ai quali Giochi Preziosi S.p.A. corrisponde le royalty esercitano singolarmente e contestualmente il controllo di tipo indiretto sulla società GPZ H.K. per il tramite di Giochi Preziosi, rilevando che dai contratti di licenza stipulati da Giochi Preziosi S.p.A. con i numerosi soggetti titolari dei marchi emergerebbero elementi di fatto che evidenziano la presenza di un controllo diretto da parte dei licenzianti sulla società distributrice GPZ H.K.*”.

contempla anche il caso in cui le royalty, come nella prassi, non vengano corrisposte dall'acquirente/importatore al venditore/esportatore, bensì al titolare dei diritti di parte (licenziante).

Nel contesto dell'art. 160 D.A.C., quando i corrispettivi sono pagati ad un terzo che esercita direttamente o indirettamente il controllo sul produttore (e si possa pertanto concludere che le parti sono legate ai sensi dell'art. 143 D.A.C.), in tale caso i pagamenti sono considerati condizione di vendita.

Il comitato del codice doganale, ha determinato una serie di elementi che devono essere esaminati per determinare la presenza di un controllo ... Una combinazione di tali elementi, definiti dalla Commissione <indicatori>, che vada al di là dei semplici controlli di qualità del licenziante, dimostra che esiste una relazione nel senso di cui all'art. 143 § 1 lett. e) D.A.C. e che quindi il pagamento del corrispettivo sarebbe una condizione di vendita ai sensi dell'art. 160.

...omissis... dall'esame dei contratti di licenza emergono comuni clausole espresse che conferiscono al licenziante il potere di procedere all'approvazione dei modelli, di esaminare la contabilità del produttore e dell'acquirente, di fissare le condizioni di prezzo, l'impegno a non produrre prodotti concorrenti in assenza del consenso del licenziante e ... l'acquirente/importatore è legato al contratto di licenza con il licenziante al quale versa i diritti di proprietà intellettuale riferiti ai beni importati. Il licenziatario può produrre direttamente i beni specificati nei contratti di licenza previa approvazione del licenziante, ma può anche disporre che la produzione possa essere effettuata da terzi. In questo caso, deve darne preventiva comunicazione al licenziante (che può opporsi) ed è interamente responsabile dell'osservanza delle clausole contrattuali. Peraltro, il licenziante ha in ogni caso diritto di intervenire direttamente nei luoghi di produzione al fine di verificare la conformità dei prodotti alle leggi in generale ed al contratto di licenza.

In buona sostanza, esistono ... tutti i gran parte degli indicatori che consentono di affermare che il pagamento del corrispettivo è una condizione di vendita ai sensi dell'art. 160 D.A.C..

Dette clausole, appaiono in tutta evidenza nei contratti DISNEY ... laddove si evince che il licenziante esercita direttamente o indirettamente un controllo di fatto sulla produzione, approvando per iscritto, preventivamente, tutti i modelli con il potere di intimare il ritiro dal mercato degli articoli non approvati e quindi non commerciabili. La licenziataria, come pure i terzi produttori, si impegnano a conformarsi a tutte le leggi vigenti ed il licenziante ha la facoltà di effettuare nei luoghi di produzione, attività di verifica della produzione oltre che sulla qualità di conformità dei prodotti ai canoni prefissati. Analoghe considerazioni si riscontrano anche nei contratti ... In alcuni dei sopra citati contratti, il licenziante fornisce i materiali da utilizzare per la produzione. In altri, esiste il preciso divieto del produttore di produrre merci per conto di altri o di appaltare la produzione ad altri soggetti senza una preventiva autorizzazione del licenziante.

*Concludendo, la Commissione ... ritiene **che le royalty pagate per i diritti di licenza vadano aggiunte al prezzo di transazione della merce**, in quanto costituiscono una condizione di vendita delle merci importate”.*

Tale orientamento è stato confermato dalla medesima C.T.P. Milano – Sezione XXXI (PUMA ITALIA S.R.L. c. Ufficio delle Dogane di Milano 1) con sentenze n. 23/31/11, 26/31/11 e 27/31/11 con l'unica differenza, rispetto al caso sopra delineato, che qui il soggetto importatore/licenziatario (la PUMA ITALIA S.R.L.) corrispondeva le royalty ad un soggetto (la WORLD CAR FAR EAST di Hong Kong) inizialmente ritenuta controllata da un terzo soggetto giuridico (PUMA AG) facente parte del medesimo gruppo societario dell'importatore.

A distanza di qualche anno, però, la C.T.P. Milano – Sezione XLVI (PUMA ITALIA S.R.L. c. Ufficio delle Dogane di Milano 1) con sentenza n. 4871/XLVI705 del 28/05/2015, melius in re perpensa, ha mutato il proprio indirizzo così decidendo:

...omissis... Venivano, quindi, esaminati il "Contratto di licenza" stipulato tra la P.A. in qualità di licenziante, e la ricorrente P.I. S.r.l., in qualità di licenziataria; il "Contratto di agenzia per gli acquisti", stipulato tra P.I. S.r.l. e W.C.L. (società con sede ad Hong Kong, controllata al 100% da P.A.); l'"Accordo di fabbricazione" tra W.C.L. e S.K.E. Co. Ltd (pro(...)uttore asiatico).

Sulla base di tali contratti e di ulteriore documentazione esaminata in sede di verifica, l'ufficio provvedeva pertanto ad emettere e notificare gli atti impositivi de quibus, con i quali accertava, a'sensi dell'art. 86 del D.P.R. n. 43 del 1973 (T.U.L.D.) maggiori somme dovute a titolo di dazi, IVA, interessi maturati e relative sanzioni.

Le società ricorrenti, con autonomi ricorsi, impugnavano gli atti in epigrafe, ritenuti illegittimi e meritevoli di annullamento.

...omissis...

Nel merito della questione, le società ricorrenti eccepivano, poi, l'assoluta illegittimità della pretesa concernente l'inclusione nel valore dei servizi resi dalla casa madre tedesca P.A. alla ricorrente P.I. nel prezzo d'acquisto della merce importata. Evidenziavano infatti che il recupero a tassazione ai fini doganali era da considerare del tutto illegittimo in quanto riferito ad un corrispettivo reso a fronte di plurimi servizi resi dalla casa madre P.A., che non avevano nulla a che vedere, a suo dire, con il valore in dogana della merce.

Ancora, contestavano la violazione delle norme in materia di valore in dogana a seguito dell'erronea ricostruzione dei rapporti intercorrenti tra la ricorrente, la commissionaria all'acquisto, P.A. e i fornitori esteri.

...omissis...

L'operato della società è corretto e viene quindi totalmente confermato. L'interpretazione data dall'ufficio, su quanto la società ha svolto(...) non è esatto in quanto non prende in esame che il precedente accordo, valido sino alla fine del 2010, è stato oggetto di innumerevoli giudizi, tutti favorevoli all'odierna

ricorrente. Si legge negli atti del fascicolo processuale che la società è stata raggiunta da svariate decine di avvisi di rettifica e di altrettanti atti di irrogazione sanzioni, in parte conclusi, sparsi un po' ovunque, i cui giudizi sono stati favorevoli per la società e alcune sentenze della Commissione Tributaria sono anche passate in giudicato.

Ritiene questo Giudice di primo grado che i provvedimenti impugnati sono manifestamente illegittimi, in quanto operano un recupero a tassazione, ai fini doganali, di un corrispettivo reso a fronte di plurimi servizi resi dalla casa madre P.A. a P.I., servizi che nulla hanno a che vedere con il valore in dogana della merce e che non possono incidere su di esso.

Negli atti difensivi, predisposti dalla ricorrente, risulta chiaro che P.I. ha stipulato con P.A. (casa madre) un accordo infragruppo, **mediante il quale P.I. ha riconosciuto a P.A. una remunerazione, a fronte di un insieme di attività e servizi svolti dalla società controllante, tra cui il diritto all'utilizzo del marchio.**

E' chiaro che in tale accordo sono ripartiti una serie di costi infragruppo e di spese di regia, particolarmente significativi: il contratto si riferisce, in particolare, alle attività di promozione e marketing internazionale svolte da P.A. e alle attività di ricerca e sviluppo di nuovi prodotti e nuove linee di produzione, economicamente sostenute in via esclusiva da P.A. e riaddebitate pro quota a tutte le società del gruppo. Tale accordo, pertanto, è volto a ripartire i costi sostenuti dalla casa madre per conto di tutte le società del gruppo e si riferisce ad una serie complessa di servizi e attività svolte dalla capogruppo e che nessun concreto e specifico legame hanno con i beni oggetto di importazione.

Osserva questo Collegio giudicante che il corrispettivo dovuto alla casa madre a' sensi dell'accordo valido sino al 31 dicembre 2010, tra P.I. e P.A. non rappresenta assolutamente una royalty, ossia un corrispettivo pagato per l'uso di diritti inerenti la fabbricazione, la vendita, l'uso e la rivendita di merce importata, avendo un contenuto ben più ampio e complesso.

A fronte delle molteplici attività svolte dalla casa madre nei confronti di P.I., questa corrisponde alla prima un corrispettivo pari all'8% per cento delle vendite sul mercato nazionale, tenuto conto fra l'altro che P.A. non è assolutamente il fornitore dei prodotti importati da P.I. **L'attività di W.C. è di semplice commissione d'acquisto, poiché il contratto di compravendita è stipulato direttamente tra P.I. e i fornitori esteri.** Le fatture di vendita sono inviate direttamente dal produttore - fornitore estero a P.I., che ne versa il prezzo direttamente al produttore, ne(...) termini concordati.

Risulta chiaro dalla documentazione allegata al ricorso che i fornitori esteri sono soggetti di grandi dimensioni industriali e commerciali, non sono partecipati né direttamente, né indirettamente da P.A. e non operano in condizioni di esclusiva commerciale con P.A., poiché producono abitualmente per altri operatori del settore, anche concorrenti di P.. **I fornitori in questione lavorano anche per società concorrenti, come dimostrato dalle dichiarazioni dagli stessi forniti.**

Secondo quanto previsto dall'Organizzazione Mondiale delle Dogane, il "prezzo effettivamente pagato" è la somma totale pagata dall'importatore all'esportatore quale corrispettivo della merce importata; esso non comprende il corrispettivo di servizi, se non in casi tassativamente individuati e che devono, pertanto, essere considerati quali eccezioni alla regola generale di tassazione, ai fini doganali, del solo prezzo del prodotto importato. **Ritiene questo Consesso giudicante, contrariamente a quanto sostenuto dall'ufficio impositore che le somme pagate da P.I. alla casa madre non possono costituire un elemento accessorio indissolubilmente legato alla merce importata e quindi non possono essere riprese a tassazione.** Il recupero è tassativamente illegittimo in quanto non ricorrono le tre richieste condizioni ai fini dell'inclusione delle royalty, nel valore doganale.

I tre requisiti sono: pagamento delle royalty specificatamente riferibile alle merci oggetto di valutazione; pagamento di royalty come condizione di vendita delle merci dai fornitori asiatici a P.I. e legame tra il fornitore estero e P.A.

Sul problema del controllo, **risulta chiaro che P.A. non ha nessun potere di controllo sui prodotti asiatici, non essendone né azionista, né avendo il potere di imporre condizioni contrattuali che eccedano le normali condizioni commerciali.** Una cosa è il controllo sul produttore, altra cosa è invece il controllo sulla produzione. Il rapporto sul produttore, come sopra richiamato, presuppone un rapporto di diritto (partecipazione maggioritaria) o di fatto (esclusiva commerciale) che nel caso di specie è palesemente assente, tenuto conto che P.A. non ha alcun potere di controllo sui prodotti asiatici, non possedendo partecipazioni societarie (controllo di diritto). Il controllo sulla produzione, invece, è del tutto irrilevante ai fini dell'eventuale comprensione del valore della royalty nel valore doganale della merce. **L'attività svolta da W.C. presso gli stabilimenti di produzione è volta esclusivamente a ispezionare la qualità dei prodotti e non certo a influenzare le strategie aziendali dei produttori, le loro direttive commerciali e le loro scelte imprenditoriali.** Non deve essere confuso il profilo del controllo di qualità del prodotto, parte essenziale di ogni rapporto di fornitura di merci, con il controllo sul produttore, il quale attiene a profili assolutamente distinti dal primo.

Tenuto conto di tali considerazioni, viene meno la pretesa dell'ufficio doganale in materia di valore doganale in quanto lo stesso ha ricostruito in modo non corretto i rapporti intercorrenti tra l'odierna ricorrente, la commissionaria all'acquisto, P.A. e i fornitori esteri. Venuto meno tale aspetto, si annulla la pretesa IVA relativa all'incremento della base imponibile derivante dall'inclusione dei diritti di licenza nel valore di transazione, pur sapendo l'ufficio che P.I. ha regolarmente corrisposto l'IVA sulle royalty versate alla casa madre sugli articoli venduti. Per gli spedizionieri, non vi è solidarietà alcuna.

Sono queste le ragioni e le argomentazioni per le quali i ricorsi riuniti vengono accolti con l'annullamento degli atti impugnati. Tenuto conto della peculiarità del caso, le spese di giudizio vengono compensate fra le parti.

Sempre nel medesimo periodo, la C.T.R. Milano – Sezione VII, sentenza n. 5288 del 09/12/2015²⁵ ha riconosciuto che:

...omissis... decisivo, ai fini dell'assoggettamento ai dazi doganali dei diritti pagati a un terzo (ossia a un soggetto diverso dal fornitore del prodotto), è il rapporto esistente tra questi e il fornitore della merce.

Per stabilire l'esistenza di un controllo tra il titolare della royalty e il produttore, la Commissione Europea ha previsto un'elencazione non esaustiva di elementi che possono essere utilizzati allo scopo di determinare se le parti possono considerarsi legate ai sensi dell'art. 143 DAC tra cui l'esistenza di un contratto diretto di produzione tra il licenziante e il venditore; il potere del licenziante di decidere a chi il produttore può vendere le merci o le condizioni del prezzo praticato dal produttore o le quantità che il produttore può realizzare.

Il controllo cui fa riferimento il Comitato del codice doganale ...omissis... si verifica quando il licenziante è in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un potere di costrizione nei confronti del produttore della merce. A tal fine è

²⁵ Conforme a tale indirizzo è la C.T.P. La Spezia, Sezione I, n. 65/I/10 del 06/04/2010 (ud. Del 25/02/2010) che così ha deciso: “Quanto poi al problema delle royalties, va osservato che le D.A.C. (art 160 del Reg. CE n. 2454/ 1993) prevedono che <qualora l'acquirente Pagi un corrispettivo o un diritto di licenza a un terzo, le condizioni previste dall'art. 157 § 2, si considerano soddisfatte solo se il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento>. Orbene, il Comitato del Codice Doganale ha precisato che quando le merci vengono acquistate da una persona e il corrispettivo oppure il diritto di licenza viene pagato ad un'altra, il pagamento può essere considerato nondimeno una condizione di vendita delle merci a determinate condizioni. Occorre, pertanto, accertare se le società licenzianti, alle quali parte ricorrente paga le royalty, siano collegate alle ditte fornitrici, nel senso che esiste un rapporto di controllo tali società. Il Comitato del Codice Doganale, nel commento n. 11 relativo specificamente all'<applicazione dell' art. 32, paragrafo L lettera c) del Codice Doganale relativo ai diritti e ai corrispettivi pagati a un terzo ai sensi dell' art. 160 del regolamento 2454/93> precisa che <nel contesto dell' art 160 delle D.A.C. quando i corrispettivi sono pagati a un terzo che esercita direttamente o indirettamente il controllo sul produttore (e si possa pertanto concludere che le parti sono legate ai sensi dell' art. 143 delle D.A.C.), in tal caso tali pagamenti sono considerati una condizione di vendita. Ai sensi dell' art. 23 delle D.A.C. – note interpretative in materia di valore in dogana all'art.143, paragrafo 1, lettera e) si considera che una persona ne controlli un'altra quando la prima sia in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un potere di costituzione o di orientamento sulla seconda. Per determinare la presenza di un controllo devono esservi una serie di elementi di collegamento, di controllo di fissazione di condizioni di prezzo, di verifica da parte del controllante della contabilità del controllato, dell' utilizzo dei metodi di produzione e, comunque, l'esistenza di una relazione nel senso di cui all'art. 143 § 1 lettera e) delle D.A.C. e che, quindi, il pagamento del corrispettivo sarebbe una condizione di vendita ai sensi dell' art. 160 delle D.A.C.. Ne discende, dunque, la riflessione secondo cui le royalties possono essere comprese nel valore imponibile della merce importata se il soggetto titolare del diritto di licenza indica esso stesso il soggetto (fornitore) dal quale l'acquirente deve acquistare la merce per la quale viene corrisposta la royalty oppure si riserva un espresso ed effettivo controllo sulla società produttrice. Nel caso in questione, il soggetto titolare del diritto di licenza si limita ad esercitare una serie di controlli esclusivamente finalizzati a garantire la qualità dei prodotti realizzati... Ne deriva dalle argomentazioni sopra esposte che, poiché le royalties sono state pagate a soggetto terzo che ha solamente un controllo sulla qualità del prodotto finito e poiché tale pagamento non costituisce condizione di vendita, tale importo non doveva essere assoggettato ad imposizione di confine”.

necessario che la Dogana dimostri l'esistenza di una relazione tra due parti determinate e specificamente individuate. **Occorrerà verificare**, attraverso una attenta analisi dei rapporti in essere tra le parti, **se il titolare dei diritti abbia un reale potere di controllo sui produttori, in forza di una partecipazione societaria (controllo di diritto) ovvero di un prevalente potere negoziale che gli consenta di imporre condizioni contrattuali che eccedano le normali condizioni commerciali (controllo di fatto)**. Non è dunque indispensabile un controllo di tipo societario tra i due soggetti potendo, invece, essere sufficiente un controllo sulla attività del fornitore esportatore. **E' bene sottolineare, in proposito, che il controllo idoneo a rappresentare condizione per l'assoggettamento ai dazi doganali delle royalties è però rappresentato dal controllo sul produttore e non dal controllo sulla qualità della produzione, che invece rientra nella normale prassi commerciale, soprattutto nei rapporti con i Paesi asiatici ove è maggiore il rischio di contraffazione.**

Applicando le linee guida interpretative emesse dalla Commissione Europea, secondo autorevole giurisprudenza si è correttamente rilevato che il fatto che il produttore debba realizzare manufatti rispondenti a elevati standard qualitativi imposti dal proprietario della licenza, non implica l'esistenza di un controllo, sia pure indiretto, sui fornitori extracomunitari.

Ne consegue che l'onere della prova in ordine ,all'esistenza del legame, di diritto o di fatto, tra il licenziatario e il produttore deve essere fornita dalla Agenzia delle dogane attraverso una serie di elementi gravi, precisi e concordanti.

Nel caso di specie, mancando la dimostrazione dell'esistenza di un rapporto di controllo tra il titolare della licenza e il fornitore estero, le royalty non possono essere assoggettate ai dazi doganali. **Non comportano, infatti, alcun legame tra produttore e società licenzianti gli accordi finalizzati a tutelare le concedenti da comportamenti illeciti, ovvero eticamente scorretti, dei produttori imponendo il rispetto del "codice di condotta per fabbricanti" e della normativa di sicurezza sul lavoro, del rispetto dell'ambiente, del corretto utilizzo del marchio e quant'altro, poiché tali accordi costituiscono una legittima cautela per evitare contraffazioni del prodotto che possano nuocere all'immagine del detentore del marchio.**

Le clausole che si rilevano dai contratti prodotti in giudizio, anche se contemplano la preventiva approvazione da parte del licenziante dei campioni di produzione, dell'imballaggio, del materiale pubblicitario, delle idee creative e quant'altro, non rappresentano un legame con il produttore, ma rientrano nella normale attività di garanzia della qualità dei prodotti a salvaguardia del marchio.

Tali elementi non appaiono sufficienti a dimostrare - come vorrebbe l'Ufficio - un legame inscindibile tra licenziante e produttore né l'esistenza di un vero e proprio controllo operativo; essi trovano giustificazione nella semplice finalità di

prevenire eventuali inosservanze degli standard qualitativi e violazioni in materia di ambiente, di lavoro, ecc.

Per converso occorre considerare che, nella fattispecie, le royalty non sono dolute ai soggetti licenzianti in base agli acquisti, ma in base alle vendite e ciò esclude che le stesse royalty siano determinabili all'atto dell'importazione delle merci e che rientrino nel prezzo del loro acquisto dai produttori.

- ⇒ in secondo luogo, la possibile duplicazione dell'I.V.A. a fronte di corrispettivi non assoggettati ad imposizione di confine ma comunque “calati” all'interno delle scritture contabili del soggetto che le paga a fronte di fatture esponenti I.V.A. da parte del soggetto emittente (ovvero tramite il c.d. reverse charge).

Per quanto riguarda tale aspetto, occorre considerare che, **ancora prima dell'emissione della c.d. sentenza “Equoland”, dal giurisprudenza nazionale di merito era già giunta** - in caso di royalty calcolate “sul venduto” ed oggetto di separata fatturazione con esposizione I.V.A. - **a ritenere sussistente una “duplicazione d'imposta” nel caso in cui gli importi corrisposti a tale titolo siano nuovamente assoggettati ad imposizione di confine**²⁶.

Tale giurisprudenza di merito era stata poi disattesa da quella di legittimità risalente all'anno 2010; in una serie di sentenze inerenti l'utilizzo fraudolento del deposito I.V.A. “virtuale”, la Corte di Cassazione era giunta a ritenere l'insussistenza di qualsivoglia forma di “doppia imposizione” I.V.A. nel caso in cui importi già assoggettati a tale tributo con il sistema delle “masse” siano nuovamente ad essa riattratti ad imposizione in sede di riliquidazione dei diritti di confine, proprio a cagione della differente natura che – in tali casi – avrebbe assunto l'I.V.A. (imposta in consumo in un caso, imposta di confine nel secondo)²⁷.

²⁶ Ex multis, C.T.P. La Spezia, Sezione I. n. 62/1/10, NAVA MILANO S.p.A. c. Ufficio delle Dogane della Spezia

²⁷ Si veda a tale proposito, ex multis, Corte Cass., Sezione Tributaria, n. 12272/2010 resa in causa MANUEL S.r.l. c. Agenzia delle Dogane e, da ultimo, la sentenza Cass. civ. Sez. V, Sent., 08-05-2013, n. 10734 resa in causa Agenzia delle Dogane c. Industria Adriatici Confezioni S.p.A. che così ha statuito: “Il ricorso principale e quello incidentale, siccome proposti nei confronti della stessa decisione, vanno riuniti per essere definiti con unica pronuncia. Con il primo motivo l'Agenzia delle dogane assume essere dovuta l'I.V.A. all'importazione anche per le operazioni che si sono concluse con l'introduzione della merce in un deposito fiscale, qualora l'importazione debba considerarsi irregolare per la riscontrata falsità/irregolarità delle dichiarazioni di origine preferenziale presentate dall'importatore, con conseguente indebita attribuzione dei benefici daziari connessi, in tal senso interpretandosi il D.L. n. 331 del 1993, art. 50 bis, comma 4, lett. b), ed escludendosi ogni ipotesi di duplicazione di imposta con l'I.V.A. interna, contrariamente a quanto ritenuto dalla CTR. Con il secondo motivo denuncia vizio di motivazione sul punto. **Il primo motivo è fondato, con assorbimento dell'esame del secondo motivo.** Questa Corte ha chiarito, con riguardo ai depositi fiscali ai fini I.V.A., i c.d. depositi I.V.A., che <il D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 50-bis, comma 4, lett. b, convertito, con modificazioni, nella L. 29 ottobre 1993, n. 427, nel prevedere che sono effettuate senza pagamento dell'imposta le operazioni di ammissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in tali depositi, si riferisce all'I.V.A. all'importazione e non all'I.V.A. interna gravante sull'operazione successiva, con la conseguenza che gli accertamenti relativi alla correttezza dell'introduzione della merce nel deposito I.V.A., riguardando un'imposta assimilata ai diritti di confine, rientrano nella competenza dell'Ufficio doganale, con applicabilità della procedura di cui al D. Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, art. 11> (Cass. n. 12272 del 2010). **Ed ha in proposito affermato che il mancato assolvimento dell'I.V.A. all'importazione di beni non comunitari**

Nel corso del 2014, il panorama giurisprudenziale ha ricevuto un notevole “scossone” a seguito dell’emanazione, da parte della Corte di Giustizia Comunitaria, della sentenza del 17/07/2014 – Causa C-272/13 (“Equoland”) avente ad oggetto proprio la compatibilità con il diritto comunitario delle disposizioni nazionali in materia di deposito I.V.A. ed il conseguente regime sanzionatorio.

In tale sede, il giudice comunitario, pur riconoscendo in linea di principio la legittimità della disposizione nazionale che prevede l’obbligatoria introduzione “fisica” delle merci all’interno dei luoghi autorizzati quali deposito I.V.A. (in sostanza, la legittimità della disposizione nazionale che vieta l’utilizzo dei depositi “virtuali”)²⁸ e la conseguente sanzionabilità (seppure nell’obbligatorio rispetto del principio di proporzionalità) della violazione di tale obbligo, **ha sancito l’incompatibilità con la disciplina comunitaria in materia di I.V.A.** (in particolare, per violazione del principio di neutralità dell’imposta) **della normativa nazionale che prevede – per il caso di illecito utilizzo del regime del deposito I.V.A. – l’obbligo posto a capo del contribuente di versare nuovamente l’imposta dovuta all’importazione quando questa sia stata già regolarizzata mediante il meccanismo dell’inversione contabile** (ossia mediante emissione di autofattura e conseguente corretta annotazione della medesima all’interno dei registri I.V.A., n.d.r.), senza che allo stesso venga riconosciuto, nel contempo, il diritto alla detrazione dell’imposta medesima²⁹.

destinati all'ammissione in libera pratica senza che ne ricorressero le condizioni, "non può essere compensato dall'assolvimento, mediante autofatturazione, dell'I.V.A. interna, in considerazione della diversità tra i due tributi: l'I.V.A. all'importazione è un diritto di confine che deve essere accertato e riscosso nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo, e di cui una quota parte va riversata alla Comunità Europea, mentre l'I.V.A. nazionale viene autoliquidata e versata in relazione alla massa di operazioni attive e passive poste in essere dal contribuente ed inserite nella dichiarazione periodica, costituendo, peraltro, l'autofatturazione delle merci in uscita da un deposito I.V.A., un'operazione neutra di compensazione dell'I.V.A. nazionale a debito con quella a credito" (Cass. n. 12263 del 2010). Non è quindi configurabile come duplicazione dell'I.V.A. interna l'I.V.A. all'importazione, che segue (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 67-70) la disciplina dei diritti di confine, e la cui mancata corresponsione, nella specie, si risolverebbe in un'indebita attribuzione di benefici daziari ”

²⁸ “28. Nel caso di specie, come emerge dalla decisione di rinvio, il legislatore italiano ha previsto che, al fine di poter beneficiare dell’esonazione dal pagamento dell’IVA all’importazione, il soggetto passivo abbia l’obbligo di introdurre fisicamente la merce importata nel deposito fiscale, poiché si presume che tale presenza fisica garantisca la successiva riscossione dell’imposta.

29. Orbene, è giocoforza constatare che un siffatto obbligo, nonostante il suo carattere formale, è atto a permettere di conseguire efficacemente gli obiettivi perseguiti, vale a dire garantire un’esatta riscossione dell’IVA nonché evitare l’evasione di tale imposta e, in quanto tale, non eccede quanto necessario per conseguire i suddetti obiettivi.

30. Di conseguenza, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l’articolo 16, paragrafo 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che subordini la concessione dell’esonazione dal pagamento dell’IVA all’importazione, prevista da tale normativa, alla condizione che le merci importate e destinate a un deposito fiscale ai fini dell’IVA siano fisicamente introdotte nel medesimo”.

²⁹ “31 Con la sua seconda e terza questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la sesta direttiva debba essere interpretata nel senso che, conformemente al principio di neutralità dell’IVA, essa osta ad una normativa nazionale in forza della quale uno Stato membro richiede il

pagamento dell'IVA all'importazione sebbene sia già stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile, mediante un'autofatturazione e una registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo.

32 *A tal riguardo, va ricordato che qualora, per esercitare le competenze attribuite dall'articolo 16, paragrafo 1, della sesta direttiva, gli Stati membri adottino misure quali l'obbligo di introdurre fisicamente la merce importata nel deposito fiscale, tali Stati rimangono anche competenti, in mancanza di una disciplina in materia di sanzioni, a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate (v., in tal senso, sentenza Rēdlihs, EU:C:2012:497, punto 44).*

33 *È quindi legittimo per uno Stato membro, al fine di garantire l'esatta riscossione dell'IVA all'importazione e di evitare l'evasione, prevedere nella propria normativa nazionale sanzioni appropriate, volte a penalizzare il mancato rispetto dell'obbligo di introdurre fisicamente una merce importata nel deposito fiscale.*

34 *Siffatte sanzioni non devono tuttavia eccedere quanto necessario per conseguire tali obiettivi (v., in tal senso, sentenze Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, punti da 65 a 67; EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punto 67, e Rēdlihs, EU:C:2012:497, punto 47).*

35 *Al fine di valutare se una simile sanzione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa.*

36 *Per quanto riguarda, in primo luogo, la natura e la gravità dell'infrazione, da un lato, occorre ricordare che l'obbligo di introdurre fisicamente la merce importata nel deposito fiscale costituisce un requisito formale, come statuito al punto 29 della presente sentenza.*

37 *Va rilevato, d'altro lato, come sottolineato dal giudice del rinvio, che l'inosservanza di tale obbligo non ha comportato, perlomeno nel procedimento principale, il mancato pagamento dell'IVA all'importazione poiché questa è stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile applicato dal soggetto passivo.*

38 *Certamente, si potrebbe argomentare che, siccome la merce non è stata fisicamente introdotta nel deposito fiscale, l'IVA era dovuta al momento dell'importazione e, pertanto, il pagamento mediante il meccanismo dell'inversione contabile costituisce un pagamento tardivo di tale IVA.*

39 *Orbene, da una giurisprudenza costante della Corte risulta che un versamento tardivo dell'IVA costituisce, in mancanza di un tentativo di frode o di danno al bilancio dello Stato, solo una violazione formale che non può rimettere in discussione il diritto a detrazione del soggetto passivo. Ad ogni modo, un siffatto versamento tardivo non può essere equiparato, di per sé, a una frode, la quale presuppone, da un lato, che l'operazione controversa, nonostante il rispetto delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la recepisce, abbia il risultato di procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sia contraria all'obiettivo perseguito da queste disposizioni e, dall'altro, che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo essenziale dell'operazione controversa è il conseguimento di un vantaggio fiscale (v., in tal senso, sentenze Halifax e a., C-255/02, EU:C:2006:121, punti 74 e 75, nonché EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punto 74).*

40 *Per quanto riguarda, in secondo luogo, le modalità di determinazione dell'importo della sanzione, va constatato, anzitutto, che la prescrizione secondo cui, oltre a una maggiorazione del 30%, il soggetto passivo deve versare nuovamente l'IVA all'importazione, senza che si tenga conto del pagamento già avvenuto, equivale sostanzialmente a privare tale soggetto passivo del suo diritto a detrazione. Infatti, assoggettare una sola e unica operazione a una doppia imposizione dell'IVA, concedendo al contempo una sola volta la detraibilità di tale imposta, fa permanere la rimanente IVA a carico del soggetto passivo.*

41 *A tal riguardo, e senza che sia necessario esaminare la compatibilità di tale parte della sanzione con il principio di proporzionalità, è sufficiente ricordare, da un lato, che la Corte ha ripetutamente dichiarato che in considerazione del ruolo preponderante che il diritto a detrazione occupa nel sistema comune dell'IVA, diretto a garantire la perfetta neutralità fiscale di tale imposta rispetto a tutte le attività economiche, poiché tale neutralità presuppone la facoltà per il soggetto passivo di detrarre l'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche, una sanzione consistente in un diniego del diritto a detrazione non è conforme alla sesta direttiva nel caso in cui non fossero accertati nessuna frode o danno per il bilancio dello Stato (v., in tal*

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha recepito, con la circolare n. 16/D (prot. n. 117543RU) del 20/10/2014, il contenuto della sentenza "Equoland" sancendo che "nella sentenza viene detto che <da giurisprudenza costante della Corte risulta che un versamento tardivo dell'I.V.A. costituisce, in mancanza di un tentativo di frode o di danno al bilancio dello Stato, solo una violazione formale> e che una frode <presuppone, da un lato, che l'operazione controversa, nonostante il rispetto delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la recepisce, abbia il risultato di procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sia contraria all'obiettivo perseguito da queste disposizioni e, dall'altro, che da un insieme di elementi oggetti risulti che lo scopo essenziale dell'operazione controversa è il conseguimento di un vantaggio fiscale>. Pertanto, al ricorrere dei suddetti elementi, laddove non siano emersi profili di frode a danno dello Stato come sopra qualificati, gli uffici provvederanno ad annullare in autotutela gli atti di revisione dell'accertamento relativamente alla pretesa dell'I.V.A.

senso, sentenze Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punti 23 e 24, nonché EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punti 68 e 70).

42 D'altro lato, dalla giurisprudenza della Corte emerge che, contrariamente a quanto sostenuto dal governo italiano in udienza, il regime dell'inversione contabile previsto dalla sesta direttiva consente, in particolare, di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale constatate in taluni tipi di operazioni (v. sentenza Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, punto 34).

43 Nei limiti in cui, secondo il giudice del rinvio, nel procedimento principale non sussiste né evasione né tentativo di evasione, la parte della sanzione consistente nel richiedere un nuovo pagamento dell'IVA già assolta, senza che tale secondo pagamento conferisca un diritto a detrazione, non può considerarsi conforme al principio di neutralità dell'IVA.

44 Per quanto riguarda, poi, la parte della sanzione consistente in una maggiorazione dell'imposta secondo una percentuale forfettaria, è sufficiente ricordare che la Corte ha già dichiarato che una siffatta modalità di determinazione dell'importo della sanzione – senza che sussista una possibilità di gradazione del medesimo – può eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare l'evasione (v., in tal senso, sentenza Rēdlihs, EU:C:2012:497, punti 45 e da 50 a 52).

45 Nella fattispecie, in considerazione dell'entità della percentuale fissata per la maggiorazione prevista dalla normativa nazionale e dell'impossibilità di adeguarla alle circostanze specifiche di ogni caso di specie, non è escluso che tale modalità di determinazione dell'importo della sanzione, e dunque la parte corrispondente della medesima, possa rivelarsi sproporzionata (v. sentenza Rēdlihs, EU:C:2012:497, punto 52).

46 Infine, va aggiunto che, ai sensi della giurisprudenza della Corte, il versamento di interessi moratori può costituire una sanzione adeguata in caso di violazione di un obbligo formale, purché non ecceda quanto necessario al conseguimento degli obiettivi perseguiti, consistenti nel garantire l'esatta riscossione dell'IVA e nell'evitare l'evasione (v. sentenza EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punto 75).

47 Tuttavia, qualora l'importo globale degli interessi posti a carico del soggetto passivo dovesse corrispondere all'importo dell'imposta detraibile, privando quindi quest'ultimo del suo diritto a detrazione, una siffatta sanzione dovrebbe essere considerata sproporzionata.

48 Ad ogni modo, la valutazione finale del carattere proporzionato della sanzione di cui trattasi nel procedimento principale compete unicamente al giudice del rinvio.

49 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda e terza questione pregiudiziale dichiarando che la sesta direttiva deve essere interpretata nel senso che, conformemente al principio di neutralità dell'IVA, essa osta ad una normativa nazionale in forza della quale uno Stato membro richiede il pagamento dell'IVA all'importazione sebbene la medesima sia già stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile, mediante una autofatturazione e una registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo".

all'importazione gravante sui beni non introdotti fisicamente in deposito I.V.A. ma ivi contabilmente registrati a cura del depositario, per i quali 'imposta sia stata assolta nei modi previsti dall'art. 50-bis c. 6 D.L. 331/1993...".

Ora, se è vero ed incontestabile che la sentenza in questione attiene unicamente la fattispecie del deposito I.V.A., è pur vero – a parere di chi scrive – che i principi fatti propri dai giudici comunitari in materia di illecita duplicazione dell'I.V.A. sono applicabili anche all'assoggettamento ad imposizione di confine delle royalty.