



Papers di
**DIRITTO
EUROPEO**

www.papersdidirittoeuropeo.eu
ISSN 2038-0461

2022, n. 2

DIRETTORE RESPONSABILE

Maria Caterina Baruffi (Ordinario di Diritto internazionale, Università di Bergamo).

COMITATO DI DIREZIONE

Francesco Bestagno (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano; Consigliere giuridico presso la Rappresentanza permanente d'Italia all'UE); **Andrea Biondi** (Professor of European Law e Director of the Centre of European Law, King's College London); **Fausto Pocar** (Professore emerito, Università di Milano); **Lucia Serena Rossi** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, "Alma Mater Studiorum" Università di Bologna; Giudice della Corte di giustizia dell'Unione europea).

COMITATO SCIENTIFICO

Adelina Adinolfi (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Firenze); **Elisabetta Bani** (Ordinario di Diritto dell'economia, Università di Bergamo); **Matteo Borzaga** (Ordinario di Diritto del lavoro, Università di Trento); **Susanna Cafaro** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università del Salento); **Laura Calafà** (Ordinario di Diritto del lavoro, Università di Verona); **Javier Carrascosa González** (Catedrático de Derecho Internacional Privado, Universidad de Murcia); **Luigi Daniele** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Roma "Tor Vergata"); **Angela Di Stasi** (Ordinario di Diritto internazionale, Università di Salerno); **Davide Diverio** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Milano); **Franco Ferrari** (Professor of Law e Director of the Center for Transnational Litigation, Arbitration, and Commercial Law, New York University); **Costanza Honorati** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Milano-Bicocca); **Paola Mori** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università "Magna Graecia" di Catanzaro); **Matteo Ortino** (Associato di Diritto dell'economia, Università di Verona); **Carmela Panella** (Ordinario f.r. di Diritto internazionale, Università di Messina); **Lorenzo Schiano di Pepe** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Genova); **Alessandra Silveira** (Profesora Asociada e Directora do Centro de Estudos em Direito da União Europeia, Universidade do Minho); **Eleanor Spaventa** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università "Bocconi" di Milano); **Stefano Troiano** (Ordinario di Diritto privato, Università di Verona); **Michele Vellano** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Torino).
Segretario: **Caterina Fratea** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Verona).

COMITATO DEI REVISORI

Stefano Amadeo (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Trieste); **Bruno Barel** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Padova); **Silvia Borelli** (Associato di Diritto del lavoro, Università di Ferrara); **Laura Carpaneto** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Genova); **Marina Castellaneta** (Ordinario di Diritto internazionale, Università di Bari "Aldo Moro"); **Federico Casolari** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, "Alma Mater Studiorum" Università di Bologna); **Gianluca Contaldi** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Macerata); **Matteo De Poli** (Ordinario di Diritto dell'economia, Università di Padova); **Giacomo di Federico** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, "Alma Mater Studiorum" Università di Bologna); **Fabio Ferraro** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Napoli "Federico II"); **Daniele Gallo** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, LUISS Guido Carli); **Pietro Manzini** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, "Alma Mater Studiorum" Università di Bologna); **Silvia Marino** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università dell'Insubria); **Francesca Ragno** (Associato di Diritto internazionale, Università di Verona); **Carola Ricci** (Associato di Diritto internazionale, Università di Pavia); **Giulia Rossolillo** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Pavia); **Vincenzo Salvatore** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università dell'Insubria); **Andrea Santini** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano); **Cristina Schepisi** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Napoli "Parthenope"); **Martin Schmidt-Kessel** (Lehrstuhl für Deutsches und Europäisches Verbraucherrecht und Privatrecht sowie Rechtsvergleichung, Universität Bayreuth); **Chiara Enrica Tuo** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Genova).

COMITATO EDITORIALE

Diletta Danieli (Ricercatore t.d. di Diritto dell'Unione europea, Università di Verona); **Simone Marinai** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Pisa); **Teresa Maria Moschetta** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Roma Tre); **Rossana Palladino** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Salerno); **Cinzia Peraro** (Ricercatore t.d. di Diritto dell'Unione europea, Università di Bergamo); **Federica Persano** (Ricercatore di Diritto internazionale, Università di Bergamo); **Emanuela Pistoia** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Teramo); **Angela Maria Romito** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Bari "Aldo Moro"); **Sandra Winkler** (Associato di Diritto della famiglia, Università di Rijeka).

RESPONSABILE DI REDAZIONE

Isolde Quadranti (Documentalista, Centro di documentazione europea, Università di Verona).

I contributi sono sottoposti ad un procedimento di revisione tra pari a doppio cieco (*double-blind peer review*).

Non sono sottoposti a referaggio esclusivamente i contributi di professori emeriti, di professori ordinari in quiescenza e di giudici di giurisdizioni superiori e internazionali.

Fascicolo 2022, n. 2

INDICE

Ennio Triggiani <i>Editoriale. L'Unione europea nell'età della sua maturità</i>	1
Francesca Martines <i>La Conferenza sul futuro dell'Europa: prime valutazioni sugli strumenti di partecipazione, il processo deliberativo e il follow-up</i>	11
Federica Persano <i>Diritto d'asilo e sottrazione internazionale di minori nei casi di violenza domestica</i>	37
Diletta Danieli e Cinzia Peraro <i>L'applicazione del regolamento UE sui documenti pubblici e i suoi possibili sviluppi futuri</i>	57
Alessio Scaffidi <i>L'introduzione delle CACs single-limb nei titoli di Stato dell'eurozona: la tutela del bilancio a danno degli investitori?</i>	79
Approfondimenti del Master in Diritto ed Economia degli scambi internazionali (accreditato dalla Commissione europea come High-Quality Customs-Specific Study Programme)	
Cristina Faone <i>I criteri di daziabilità delle royalties tra soft law e principi giurisprudenziali</i>	109
Lilit Mora Simonyan <i>La Nuova Dogana: l'impatto di digitalizzazione e Paperless Customs</i>	129

I criteri di daziabilità delle *royalties* tra *soft law* e principi giurisprudenziali

Cristina Faone*

SOMMARIO: 1. Premesse. – 2. I criteri di determinazione del valore doganale. – 3. I corrispettivi e i diritti di licenza. – 4. I presupposti di tassabilità delle *royalties*. La riferibilità alle merci importate. – 5. Il pagamento delle *royalties* quale condizione della vendita. – 6. Il legame tra il licenziante e il fornitore/produttore. La nozione di controllo. – 7. Il pagamento effettuato per obbligo del venditore e l'impossibilità di vendita. – 8. Gli indicatori proposti con le *soft laws*. – 9. La dimensione nazionale delle sanzioni: un limite alla concorrenza? – 10. Conclusioni.

1. Premesse.

Un elemento dell'accertamento doganale, ai sensi dell'art. 8 del D.lgs. n. 374 del 1990, è il valore delle merci dichiarate, insieme alla quantità, alla qualità e all'origine¹.

La determinazione del valore di un'operazione doganale è indubbiamente un'attività delicata ed allo stesso tempo complessa.

Delicata in quanto il valore doganale rileva non soltanto al fine di individuare la base imponibile su cui calcolare i dazi e le tasse di effetto equivalente applicabili sulla tariffa doganale comune, così come i dazi *antidumping*, compensativi ed eventuali misure di salvaguardia a contenuto tariffario, ma anche per il calcolo delle imposizioni all'importazione previste dalla fiscalità interna nonché per le statistiche del commercio estero.

È un'operazione complessa perché, dovendo rispondere alle esigenze dell'ordinamento internazionale ed unionale, prima fra tutte quella per cui l'importo

* Dottoranda di ricerca, Università degli Studi di Verona, e funzionario presso l'Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli. Si rappresenta che le opinioni espresse con il presente elaborato sono strettamente personali e non impegnano in alcun modo l'Agenzia o i loro rappresentanti. Il presente lavoro è il risultato della partecipazione al Master in Diritto ed Economia degli scambi internazionali accreditato dalla Commissione europea come *high-quality customs-specific study programme (EU Reference Training Programmes for Academic Customs Education)*.

¹ Si tratta degli elementi «oggettivi» della dichiarazione che, unitamente alla richiesta di trattamenti preferenziali e di aliquote agevolate, includono gli aspetti sintomatici dell'obbligazione doganale anche nella fase dell'accertamento. V. A. ELIA, *Obbligazione Doganale (Parte Prima)*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 5, 2018, p. 2297. Merita, inoltre, evidenziare come la giurisprudenza osservi che, sebbene l'art. 303 del D.P.R. n. 43 del 1973 (TULD), nel sanzionare l'illecito del contrabbando, si riferisca testualmente solo alla falsa dichiarazione circa la quantità, qualità e valore, la disposizione deve intendersi riferita anche alle false attestazioni sull'origine della merce importata. In tale senso, *ex plurimus*, v. Corte di cassazione, Sez. trib., 27 luglio 2012, n. 13489; Comm. Trib. Prov., Milano, Sez. I, 21 febbraio 2017, n. 1516.

individuato corrisponda a valori reali ed attendibili, è necessario individuare criteri e metodologie uniformi nel territorio doganale per la determinazione del valore affinché si sterilizzino le eventuali distorsioni della concorrenza.

Certamente il valore doganale è diventata una materia di particolare interesse per gli operatori del diritto quando si è passati da un sistema tariffario basato su dazi specifici ad uno principalmente basato sui dazi *ad valorem*², quale è quello oggi vigente.

Nell'elaborazione condivisa di criteri e metodologie per la determinazione del valore in dogana, un punto di svolta si ebbe nel 1979 quando, tra i paesi aderenti al *General Agreement on Tariff and Trade* 1947 (GATT), fu stipulato l'accordo per l'applicazione dell'art. VII (c.d. Accordo sul valore) cui la Comunità Economica Europea ha aderito con decisione n. 80/271/CEE³.

Tale articolo e le relative note interpretative sono, poi, confluiti nel Codice doganale Comunitario del 1992 (CDC) e, poi, nell'Allegato I dell'Accordo di Marrakech istitutivo del World Trade Organization (WTO).

I criteri e le metodologie per la determinazione del valore sono, oggi, descritti negli artt. 69 e ss. del Reg. n. 952/2013 (CDU) e negli artt. 127 e ss. del Reg. UE n. 2447 del 2015 (RE).

2. I criteri di determinazione del valore doganale.

Il criterio primario di determinazione del valore⁴, ai sensi dell'art. 70 del CDU, è quello 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, eventualmente adeguato».

Come precisato dalla Corte di Giustizia⁵, il valore di transazione deve riflettere il valore economico reale della merce importata.

² Il sistema tariffario basato sui dazi *ad valorem* fu scelto dal Sottocomitato del valore per l'elaborazione della definizione del valore in dogana che, nel 1949, faceva parte del Gruppo di studi per l'Unione doganale europea del Comitato di Cooperazione economica europea. Per un approfondimento sull'evoluzione dei criteri e dei metodi per la determinazione del valore in dogana v. P. BELLANTE, *Il sistema doganale*, Torino, 2020, p. 665 e ss.

³ Tale accordo è costruito intorno alla nozione di valore attuale delle merci inteso come il prezzo al quale, nel tempo e nel luogo stabilito dall'ordinamento giuridico del paese di importazione, tali merci o merci similari sono vendute o offerte per la vendita in condizioni di libera concorrenza.

⁴ Anche l'Accordo per l'applicazione dell'art. VII del GATT 1947, oggi All. 1A all'Accordo istitutivo della WTO, articola le regole per la determinazione del valore in dogana in un criterio primario e, ove questo non sia applicabile, in criteri secondari in rapporto gerarchico discendente tra loro, nel senso che si può adottare il criterio previsto ad un livello gerarchico inferiore solo se è impossibile determinare il valore della merce secondo il criterio posto nel livello superiore.

⁵ Cfr., *ex plurimis*, Corte di giustizia, sentenza del 20 dicembre 2017, [causa C-529/16, Hamamatsu](#), EU:C:2017:984, e Corte di giustizia (Grande Sezione), sentenza del 16 novembre 2016, [causa C-304/14, Secretary of State for the Home Department c. CS](#), EU:C:2016:674.

A mente dell'art. 128 del RE⁶, il valore di transazione deve riferirsi al prezzo pagato per l'ultima vendita internazionale effettuata e, cioè, quella in forza della quale i beni vengono introdotti nel territorio UE⁷.

Mancando nell'ordinamento doganale dell'UE una nozione unitaria di vendita giuridicamente rilevante, in passato ci si era chiesti se il criterio primario del valore di transazione potesse essere adottato anche ove l'operazione commerciale si inscrivesse nell'ambito non di una vendita *strictu sensu* ma di un contratto di lavorazione.

In proposito, con il cennato Accordo sul valore, il Comitato tecnico della WCO stabilisce che «in linea con l'intento di base dell'Accordo, secondo cui il valore di transazione delle merci importate deve essere usato nella massima misura possibile ai fini del valore in dogana, l'uniformità di interpretazione e di applicazione può essere raggiunta considerando il termine "vendita" nel senso più ampio».

Anche la Corte di Giustizia ha precisato che solo l'adozione di una nozione ampia di vendita consentirebbe di evitare l'impiego in dogana di valori fittizi o arbitrari includendo nel valore doganale anche elementi integrativi obbligatori del prezzo pagato o da pagare⁸.

Fermo quanto detto, dal combinato disposto degli artt. 70 e 71 del CDU, 129 del RE e 1 e 8 dell'Accordo per l'applicazione dell'art. VII GATT 1994, è, comunque, possibile affermare che non possono essere considerate vendite le cessioni a titolo gratuito e quelle di campioni, nonché la cessione di merce oggetto di contratti di c.d. *consignment stock* o di comodato, di noleggio o *leasing*.

Nella previgente disciplina, in caso di vendite a catena, era prevista la possibilità di adottare, quale base imponibile per il valore doganale, il prezzo della prima vendita (*first sale price*)⁹.

Si trattava di una previsione normativa volta chiaramente a favorire le importazioni

⁶ La disposizione prevede che: «Il valore di transazione delle merci vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione è fissato al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale sulla base della vendita avvenuta immediatamente prima che le merci venissero introdotte in tale territorio doganale.

Se le merci sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione non prima di essere introdotte in tale territorio doganale ma mentre si trovano in custodia temporanea o sono vincolate a un regime speciale diverso dal transito interno, dall'uso finale o dal perfezionamento passivo, il valore di transazione è determinato sulla base di tale vendita».

⁷ In proposito si rinvia alle casistiche delineate da L. UGOLINI, *Il nuovo valore di transazione nel CDU e la disciplina delle royalties*, in *Corriere tributario*, n. 47, 2016, p. 3678 e ss.

⁸ Cfr. Corte di giustizia, sentenza del 12 dicembre 2013, [causa C-116/12](#), *Christodoulou e altri c. Dimosio*, EU:C:2013:825.

⁹ Infatti, l'art. 147, comma 1, secondo capoverso delle Disposizioni Attuative del CDC (c.d. DAC), consentiva all'importatore di dichiarare all'autorità doganale il prezzo relativo ad una transazione anteriore rispetto a quella con cui era stata realizzata l'introduzione nel territorio comunitario, attribuendo così alle merci un valore inferiore rispetto a quello risultante dall'ultima cessione. Sul punto, v. M. SCUFFI, G. ALBENZIO e M. MICCINESI, *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milano, 2014, pp. 436 e 437.

nel territorio UE¹⁰ rappresentando un vantaggio anche nella valorizzazione dei trasferimenti infra-gruppo; l'esportatore-società madre, infatti, poteva fare dichiarare alle società-figlie europee non il prezzo da lei stessa applicato ma quello che a lei era stato applicato dai fornitori al netto dei propri margini di utile¹¹.

Sebbene il legislatore del CDU abbia abbandonato la possibilità di ricorrere al *first price sale*, l'art. 128 del RE offre una nuova opzione per far risalire il prezzo alla vendita precedente, vincolandone l'operatività alla circostanza che la vendita cui fare riferimento avvenga, per esempio, in regime di deposito doganale.

Segnatamente, il par. 2 prevede che: «Se le merci sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione non prima di essere introdotte in tale territorio doganale ma mentre si trovano in custodia temporanea o sono vincolate a un regime speciale diverso dal transito interno, dall'uso finale o dal perfezionamento passivo, il valore di transazione è determinato sulla base di tale vendita».

In altre parole, se le merci vengono fisicamente introdotte in un deposito nel territorio della UE, ancora di proprietà del venditore, e poi vengano cedute - anche più volte in costanza del regime sospensivo - è ammessa la possibilità per l'operatore economico di adottare quale prezzo di transazione quello pattuito con la prima vendita.

3. I corrispettivi e i diritti di licenza.

Il valore di transazione, quale base imponibile per la liquidazione del dazio, rappresenta solo un dato di partenza¹², che, come accennato, deve essere adeguato tenendo conto delle variabili in aumento e in diminuzione¹³ contemplate dagli artt. 71 e 72 del CDU.

Tra gli elementi di cui occorre tenere conto nella ricostruzione del valore doganale, ai sensi dell'art. 71 del CDU, per quanto di interesse, spicca: «il valore, attribuito in misura adeguata, dei prodotti e servizi qui di seguito elencati, qualora questi siano forniti

¹⁰ Come, d'altronde, di recente evidenziato da Comm. Trib. Reg., La Spezia, Sez. I., 3 dicembre 2021, n. 942. Inoltre, con la sentenza della Comm. Trib. Reg., Liguria, Sez. I, 28 gennaio 2015, n. 139 si è affermato che «Per poter applicare l'art. 147 occorrono tre requisiti:

- a) devono essere avvenute più transazioni, prima dell'importazione definitiva;
- b) le merci, fin dall'origine, devono essere destinate all'importazione in ambito UE;
- c) l'importatore deve dimostrare il valore della prima vendita».

¹¹ In tali termini, si esprime l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli con la Circolare del 6 novembre 2015, n. 16/D.

¹² Inoltre, quando l'operazione economica non rientra nell'ambito di una nozione di vendita, per quanto questa sia stata intesa in senso lato come detto, oppure sussista anche una sola delle condizioni individuate nel cennato art. 70, par. 3, il valore della merce da dichiarare non può essere basato sul prezzo della transazione ma occorre fare ricorso ai criteri secondari di cui all'art. 74, par. 2, del CDU.

¹³ Come precisato dall'Agenzia delle Dogane, con la Circolare del 19 aprile 2016, n. 8/D, a differenza della precedente disciplina contenuta nel CDC, a partire dal 1° maggio 2016, gli aggiustamenti negativi non devono più essere indicati separatamente in fattura, ma possono essere incorporati nel prezzo pagato o da pagare, purché facilmente determinabili.

direttamente o indirettamente dal compratore, senza spese o a costo ridotto e siano utilizzati nel corso della produzione e della vendita per l'esportazione delle merci importate, nella misura in cui detto valore non sia stato incluso nel prezzo effettivamente pagato o da pagare: [...]

- iv) i lavori di ingegneria, di sviluppo, d'arte e di design, i piani e gli schizzi eseguiti in un paese non membro dell'Unione e necessari per produrre le merci importate;
- a) i corrispettivi e 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 non siano stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare [...]

Dalla disposizione richiamata emerge come i diritti di licenza siano rilevanti ai fini del valore doganale¹⁴.

Tale circostanza discende proprio dalla natura immateriale dei beni in discussione¹⁵.

Infatti, la cessione dei diritti di sfruttamento di un bene immateriale configura una prestazione di servizi, operazione che, generalmente, non è oggetto di dazio doganale. La daziabilità di tali valori economici, quindi, potrà avvenire solo all'esito della verifica che gli stessi si riferiscano direttamente alle merci importate e non alle predette prestazioni.

L'inclusione nel valore doganale, tuttavia, non è automatica.

Invero, la Direzione Generale Fiscalità ed Unione Doganale della Commissione Europea (TAXUD), nell'elaborare il documento n. B4/ (2016) 808781, che contiene le cc.dd. Linee Guida Unionali, approvate dal Comitato Esperti del Valore in Dogana¹⁶, ha chiarito che il CDU e il Reg. UE di Esecuzione n. 2447/2015 (d'ora in poi, RE) «non contemplano l'ipotesi che le royalties ed i diritti di licenza siano automaticamente inclusi nel valore in dogana».

La Commissione Europea, in sostanza, impone l'adozione di un criterio sostanziale nella verifica della daziabilità delle *royalties*, che potranno essere considerate tassabili solo se, all'esito dell'esame dei vincoli contrattuali e giuridici stabiliti dalle parti, sia dimostrato che i diritti di proprietà intellettuale costituiscano condizione della vendita.

Tale approccio è stato adottato anche dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

¹⁴ Infatti, l'art. 8, par. 1, lett. c) dell'Accordo sul valore, a mente del quale: «In determining the customs value under the provisions of Article 1, there shall be added to the price actually paid or payable for the imported goods: ... c) royalties and licence fees related to the goods being valued that the buyer must pay, either directly or indirectly, as a condition of sale of the goods being valued, to the extent that such royalties and fees are not included in the price actually paid or payable».

¹⁵ Con la sentenza del 19 novembre 2019, [causa C-775/19, 5th Avenue Products Trading](#), EU:C:2020:948, la Corte di Giustizia UE ha affermato che l'elenco contenuto nell'art. 71 CDU non è a numero chiuso ritenendo includibile nel valore doganale anche il corrispettivo versato dall'importatore per la concessione di un diritto di distribuzione esclusiva delle merci determinato in proporzione al fatturato annuo risultante dalle vendite delle merci.

¹⁶ Il nome per esteso di tali Linee Guida è «*Guidance – Customs Valuation Implementing Act Articles 128 and 136 UCC IA Article 347 UCC IA*» ed hanno sostituito il documento di TAXUD n. 800/2002.

che, con la Nota n. 69073/RU del 17 giugno 2016, recependo gli orientamenti di TAXUD, ha osservato come, dal momento che «l'articolo 136 CDU/ atti di esecuzione non richiede che ... le royalties ed i diritti di licenza siano da includere nel valore in dogana a meno che il dichiarante non dimostri il contrario. Le dogane esamineranno tutti i contratti commerciali o raggiungeranno delle conclusioni sugli obblighi e le intenzioni contrattuali, laddove necessario».

Segnatamente, l'importo dei diritti di licenza relativi alle merci concorre alla formazione del valore doganale quando:

- non sono già inclusi nel prezzo pagato dall'importatore;
- si riferiscono alle merci da valutare;
- il compratore, direttamente o indirettamente, è tenuto a pagarli come condizione per la vendita dei beni¹⁷.

Si tratta di requisiti cumulativi tra loro, sicché la mancanza di uno solo di essi esclude la tassabilità delle *royalties*.

Se il primo requisito non pone particolari questioni interpretative, lo stesso non può dirsi per gli altri due presupposti, sui quali, pertanto, si discuterà nei paragrafi successivi.

4. I presupposti di tassabilità delle *royalties*. La riferibilità alle merci importate.

Al fine di determinare se il prezzo corrisposto per l'utilizzo dei diritti di licenza debba essere incluso nel valore delle merci in dogana occorre, in primo luogo, verificare se le *royalties* corrisposte siano riferite alle merci importate.

L'art. 136, par. 1 del RE stabilisce che: «Alle merci importate sono connessi corrispettivi e diritti di licenza se, in particolare, i diritti trasferiti nell'ambito dell'accordo relativo alla licenza o ai corrispettivi sono incorporati nelle merci. Il metodo di calcolo dell'importo dei corrispettivi o dei diritti di licenza non è determinante».

La Direzione TAXUD della Commissione UE, con il citato documento n. B4/(2016) 808781, ha precisato che si può ricavare un riferimento diretto alle merci importate quando queste incorporino già il marchio per il quale viene pagato il diritto di licenza oppure quando siano costituite da ingredienti o componenti oggetto della licenza. In questi casi, infatti, sarebbe difficile negare che le merci costituiscono l'oggetto del

¹⁷ In particolare, con la sentenza del 5 giugno 2020, n. 10687, la Corte di cassazione, sebbene con riguardo ad un'ipotesi soggetta alla vecchia disciplina del CDC, ma le medesime considerazioni valgono anche per la disciplina contenuta nel CDU, ha osservato che: «deve concludersi, in coerenza con quanto affermato nella sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 9 marzo 2017, GE Healthcare, che la rettifica prevista dall'art. 32, par. 1, lett. c), del codice doganale comunitario [oggi, anche l'art. 71, paragrafo 1, lett. c) del CDU - ndr] si applica quando ricorrono le seguenti tre condizioni cumulative: in primo luogo, che i corrispettivi o i diritti di licenza non siano stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare; in secondo luogo, che essi si riferiscano alle merci da valutare; e, in terzo luogo, che l'acquirente sia tenuto a versare tali corrispettivi o diritti di licenza come condizione della vendita delle merci da valutare» (Corte di cassazione, Sez. trib., 5 giugno 2020, n. 10687).

contratto di licenza.

A medesime conclusioni dovrebbe giungersi, secondo i giudici unionali, quando i diritti di licenza si riferiscono solo in parte ai prodotti importati - venendo versati, per la parte residuale, quale corrispettivo di una prestazione di servizi - dal momento che la Corte di Giustizia UE ha chiarito che le *royalties* che assumono rilievo ai fini doganali non devono necessariamente riferirsi a tutti i prodotti importati¹⁸.

Ed ancora.

A dispetto di quanto testualmente previsto dal RE (nella parte in cui all'art. 136, come detto, stabilisce che «il metodo di calcolo dell'importo dei corrispettivi o dei diritti di licenza non è determinante») la giurisprudenza domestica¹⁹ ha affermato che, laddove i diritti di licenza vengano calcolati sull'importato, e cioè sui prodotti fabbricati dall'operatore estero, è da ritenersi che tali diritti si riferiscano alle merci importate e, quindi, debbano essere inclusi nel valore doganale. Diversamente, quando le *royalties* sono calcolate in proporzione al fatturato della licenziataria (magari anche al netto dei resi e dell'invenduto), dovrebbe escludersene la daziabilità.

Tale criterio ermeneutico, se avallato anche dalla Corte di Cassazione, potrebbe condurre alla valorizzazione, nella prassi, di un elemento che, oltre ad essere testualmente considerato irrilevante dal legislatore unionale, sarebbe del tutto astratto, a dispetto, invece, dell'approccio sostanzialistico che, come detto, rappresenta il *focus* che deve guidare operatori e interpreti nella determinazione del valore doganale, conducendo, in alcuni casi, anche a conclusioni errate²⁰.

¹⁸ V. Corte di giustizia, sentenza del 9 marzo 2017, [causa C-173/15](#), *GE Healthcare GmbH*, EU:C:2017:195, che si è pronunciata in relazione ad una vicenda in cui il contratto di licenza prevedeva l'obbligo, in capo alla licenziataria, di versare i corrispettivi e i diritti di licenza relativi all'utilizzo del marchio per le merci importate, con eccezione di alcune di queste che, invece, potevano essere utilizzate, sotto tale marchio, in regime di esenzione (si trattava di quelle rivendute ad altre filiali del gruppo di cui faceva parte la licenziante, di quelle da utilizzare a fini sperimentali, dei campioni e delle merci da destinare alla rottamazione). Ebbene, in tale occasione i Giudici unionali hanno statuito che: «L'articolo 158, paragrafo 3, del regolamento n. 2454/93 dispone, infatti, che se i corrispettivi e i diritti di licenza si riferiscono in parte alle merci importate e in parte ad altri elementi o componenti aggiunti alle merci successivamente alla loro importazione, oppure ad attività o servizi svolti successivamente all'importazione, si effettua un'opportuna ripartizione basandosi solo su dati obiettivi e quantificabili, conformemente alla nota interpretativa relativa all'articolo 32, paragrafo 2, del codice doganale, di cui all'allegato 23 del regolamento n. 2454/93 ... Alle luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla prima e alla seconda questione dichiarando che l'articolo 32, paragrafo 1, lettera c), del codice doganale dev'essere interpretato nel senso che, da un lato, non impone che la determinazione dell'importo dei corrispettivi o dei diritti di licenza avvenga al momento della conclusione del contratto di licenza o dell'insorgenza dell'obbligazione doganale affinché tali corrispettivi o diritti di licenza siano considerati come relativi alle merci da valutare e, dall'altro lato, consente che i corrispettivi e detti diritti di licenza medesimi vengano considerati «relativi alle merci da valutare», quand'anche si riferiscano soltanto in parte alle merci medesime».

¹⁹ Cfr. Comm. Trib. Reg. della Lombardia, Sez. VII, 9 luglio 2018, n. 3151; Comm. Trib. Reg. della Lombardia, Sez. IX, 30 maggio 2018, n. 2493.

²⁰ In questo senso, M. FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2020, p. 235, evidenzia come, in caso di importazione di un componente o di un ingrediente del prodotto oggetto di licenza, il pagamento delle *royalties*, ancorché basato sulla realizzazione della vendita del prodotto, possa anche non riferirsi affatto ai beni importati.

5. Il pagamento delle *royalties* quale condizione della vendita.

Come accennato, ai sensi dell'art. 71, del CDU, i diritti di licenza devono comporre la base imponibile per la liquidazione dei dazi quando sono condizioni della vendita.

In proposito, la giurisprudenza di merito ha osservato che se la tassabilità delle *royalties* fosse avulsa da tale requisito, il pagamento dei diritti sarebbe assoggettato ad una doppia imposizione ai fini IVA e, cioè, sia al momento dell'importazione sia in quanto prestazione di servizi al momento dell'effettivo pagamento da parte del licenziante²¹.

L'art. 136, par. 4 del RE chiarisce che i corrispettivi e i diritti di licenza sono condizione della vendita quando è soddisfatto uno dei seguenti requisiti:

«a) il venditore o una persona ad esso collegata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento;

b) il pagamento da parte dell'acquirente è effettuato per soddisfare un obbligo del venditore, conformemente agli obblighi contrattuali;

c) le merci non possono essere vendute all'acquirente o da questo acquistate senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza a un licenziante»²².

Nella previgente disciplina, se le *royalties* erano dovute ad un soggetto diverso dal fornitore estero (il c.d. scenario a tre parti²³), la daziabilità delle stesse era subordinata a tre requisiti cumulativi: *i*) il pagamento doveva essere specificamente riferibile alle merci oggetto di valutazione; *ii*) il pagamento doveva essere una condizione del contratto di vendita delle merci; *iii*) il venditore o una persona ad esso legata doveva chiedere all'acquirente di effettuare il pagamento delle *royalties*.

Nell'attuale disciplina, quindi, se i requisiti di cui alle lett. a) e b) dell'art. 136, par. 4 del RE ricalcano, di fatto, le ipotesi che erano già previste dall'ordinamento unionale, sembra comunque emergere una *voluntas legis* tesa ad estendere le ipotesi in cui i diritti di licenza devono essere inclusi nella determinazione del valore doganale, essendo stata eliminata la regola della cumulatività dei requisiti cui è subordinata la loro tassazione.

6. Il legame tra il licenziante e il fornitore/produttore. La nozione di controllo.

²¹ Cfr. la già citata Comm. Trib. Reg. della Lombardia, Sez. IX, 30 maggio 2018, n. 2493 ove si afferma che: «i corrispettivi dei diritti di licenza costituiscono prestazioni di servizi imponibili ai fini IVA e, pertanto, laddove la rettifica del valore di dogana non fosse legato al presupposto che le *royalties* possono essere aggiunte al prezzo delle merci importate solo se costituiscono condizione per la vendita delle merci, il pagamento di tali diritti sarebbe assoggettato ad una doppia imposizione, sia all'atto dell'importazione, che a quello successivo dell'effettivo pagamento al licenziante».

²² Tale requisito, di cui alla lett. c) della disposizione in esame, non era previsto nella precedente disciplina.

²³ La fattispecie è stata definita dall'Agenzia delle Dogane, con la Circolare n. 21/D del 30 novembre 2012, «scenario a tre parti».

Con riguardo alla sussistenza di un legame tra il licenziante e il fornitore/produttore, l'art. 127, primo paragrafo, lett. f) del RE prevede che «due persone sono considerate legate se ... l'una e l'altra sono direttamente o indirettamente controllate da una terza persona».

Ai sensi del successivo paragrafo 3: «si ritiene che una parte controlli l'altra quando la prima è in grado, di diritto o di fatto, di imporre orientamenti alla seconda».

Innanzitutto, è certamente integrata la nozione di controllo rilevante ai fini della daziabilità delle *royalties* (che, per comodità, qui definiremo «controllo qualificato») quando sussiste un controllo di diritto. In tale senso, recentemente, in un caso in cui la licenziataria aveva stipulato un contratto di agenzia con un'altra società, incaricata degli acquisti dai produttori esteri, è stata affermata la daziabilità delle *royalties* dal momento che le quote sociali dell'agente erano per la maggior parte detenute dalla licenziante²⁴.

Laddove, invece, manchi un controllo di diritto occorre verificare la sussistenza di un controllo di fatto; un'indagine che, è intuibile, presenta contorni non sempre nitidi.

Per condurre tale verifica, non si può non partire da quanto affermato dall'Agenzia delle Dogane che, con la Circolare n. 21/D del 30 novembre 2012, ha chiarito la necessità che il controllo esercitato dalla licenziante «vada oltre il controllo di qualità».

Nonostante le indicazioni fornite nel citato documento di prassi, sul tema si registrano due diversi indirizzi giurisprudenziali.

Secondo una prima tesi, il «controllo qualificato» sarebbe ravvisabile anche nei casi in cui il titolare del marchio detti regole di produzione che sono unicamente finalizzate a contrastare la contraffazione o ad assicurarsi il rispetto dei codici etici, per i lavoratori e per l'ambiente²⁵.

Un altro indirizzo ermeneutico, invece, più recente, ai fini dell'integrazione del requisito della condizione della vendita in esame, richiede la sussistenza di un potere di orientamento e di controllo concreto sul processo produttivo, sulla logistica, sulla consegna delle merci, sui possibili acquirenti, sui prezzi di vendita e così via²⁶.

Volendo fornire un'indicazione, meramente esemplificativa, degli elementi presi in

²⁴ Cfr. Comm. Trib. Reg. della Lombardia, Sez. IX, 27 luglio 2021, n. 2933.

²⁵ In tale senso, si veda Corte di cassazione, Sez. trib., 27 maggio 2020, nn. 9889 e 9890; Corte di cassazione, Sez. trib., 11 febbraio 2020, n. 3257.

²⁶ Da ultimo v. Corte di cassazione, Sez. trib., Ord., 21 gennaio 2021, n. 1041; Corte di cassazione, Sez. trib., 5 giugno 2020, nn. 10686 e 10687. V. anche Corte di cassazione, Sez. trib., 13 febbraio 2020, n. 3595 che ritiene sussistere un «mero» controllo di qualità quando le clausole contrattuali «possono essere intese soltanto come finalizzate, all'esito del ciclo produttivo, alla tutela a favore della licenziante di caratteristiche estetiche e qualitative che garantiscano la corrispondenza dei prodotti agli elementi distintivi del marchio, e quindi della riconoscibilità ed apprezzabilità del prodotto commerciato dalla licenziataria, senza che il riscontro di tali qualità e caratteristiche, che attiene al risultato finale del processo produttivo, possa di per sè incidere, neppure indirettamente, sull'autonomia delle scelte organizzative ed operative del produttore - venditore extracomunitario». Cfr. anche Comm. Trib. Reg. Liguria, Sez. I., 3 dicembre 2021, n. 942.

considerazione al fine di escludere l'inclusione delle *royalties* nel valore doganale, la Corte di cassazione, richiamando le Linee Guida di TAXUD n. 800/2002 e, nello specifico, gli indicatori tratti dall'esemplificazione presente nel Commento n. 11 sull'art. 32, par. 1, lett. c) del CDC, in una vicenda concernente uno scenario c.d. a tre parti, ha confermato la sentenza della Corte territoriale che aveva escluso la daziabilità dei diritti versati per lo sfruttamento di un marchio valorizzando sia la circostanza che il controllo del licenziante riguardava unicamente la qualità del prodotto, senza alcuna imposizione alla licenziataria circa la scelta dei produttori, sia la sussistenza di un rapporto solo tra licenziante e licenziatario²⁷.

Parimenti, in un'altra occasione, è stato dato rilievo alla presenza di clausole nell'accordo di licenza che riconoscevano alla licenziataria la facoltà di ideazione, progettazione, realizzazione e produzione dei prodotti importati e che prevedevano la sua libertà di scelta dei produttori e nell'utilizzo di determinati materiali o particolari componenti, evidenziandosi, inoltre, che i poteri riconosciuti alla licenziante si sostanziavano in una verifica della qualità dei prodotti realizzati in relazione al rispetto di «idonei *standard*» e, in quanto tale, privi di rilevanza ai fini dell'individuazione di una situazione di controllo²⁸.

Sembra, quindi, possibile tracciare una distinzione nella nozione di controllo.

Da un lato, vi è il controllo di qualità, con cui il licenziante impone alcune regole di produzione volte a tutelare il marchio commerciale concesso per lo sfruttamento oppure per garantire il rispetto di codici etici; dall'altro lato, invece, vi è il controllo sul produttore che sussiste quando, tra licenziante e licenziatario, vengano pattuite clausole che realizzino una vera e propria restrizione dei diritti del produttore.

Nell'ambito del cennato indirizzo più favorevole all'operatore economico, poi, la giurisprudenza ha attribuito rilevanza alla clausola convenzionale con cui si pattuisca che il controllo da parte del licenziante venga esercitato a posteriori sull'attività del produttore, lasciando ricadere (per esplicita previsione) sulla licenziataria il rischio dell'eventuale inidoneità della merce a soddisfare i requisiti qualitativi richiesti dal marchio.

In questo caso, infatti, sarebbe evidente che il controllo, anche qualitativo, non si realizza nel corso del ciclo produttivo medesimo, lasciandone pienamente responsabile il terzista estero nei confronti della licenziataria e quest'ultima verso la licenziante, secondo gli ordinari canoni della responsabilità contrattuale²⁹.

Alla luce della soluzione ermeneutica più recente è, quindi, evidente che il controllo è inteso in un'accezione ampia nella misura in cui ci si accontenta di un potere di «orientamento» che, tuttavia, deve ricadere sul produttore e non sui prodotti importati.

²⁷ Cfr. Corte di cassazione, Sez. trib., 9 ottobre 2020, n. 21775.

²⁸ V. Corte di cassazione, Sez. trib., 16 ottobre 2020, n. 22480.

²⁹ Cfr. la già citata Corte di cassazione, Sez. trib., 13 febbraio 2020, n. 3595.

Si tratta, inoltre, di una nozione necessariamente casistica che, in tale senso, ben si coordina con la nozione economica del valore doganale, la quale si traduce nel rilievo, anch'esso di fatto, degli elementi che definiscono il valore economico del bene³⁰.

Ne discende che, non soltanto l'Agenzia delle Dogane, al fine di procedere ad una rettifica in aumento del valore doganale, deve dare conto degli elementi concreti su cui si basa la contestazione³¹ ma anche i giudici sono tenuti a ponderare detti elementi onde verificare la fondatezza del ricorso proposto dal contribuente avverso un avviso di accertamento in rettifica³².

7. Il pagamento effettuato per obbligo del venditore e l'impossibilità di vendita.

Come visto, il pagamento delle *royalties* costituisce condizione della vendita anche quando lo stesso è effettuato per obbligo del venditore.

Con riguardo a tale requisito, l'Agenzia delle Dogane, con la cennata Circolare n. 21/D del 30 novembre 2012, ne ha ravvisato la sussistenza quando l'accordo di licenza prevede la risoluzione del contratto di compravendita in caso di mancato pagamento dei diritti di licenza.

In tale ipotesi, invero, il legame tra la compravendita e lo sfruttamento dei beni immateriali è talmente forte da determinare, addirittura, la caducazione del primo in caso di mancato adempimento del secondo, con la conseguenza che sarebbe difficile sostenere che il valore delle merci oggetto di vendita non debba tenere conto anche dei diritti versati per lo sfruttamento del bene immateriale.

Nello stesso senso, la giurisprudenza di merito esclude che sussista l'obbligo della corresponsione delle *royalties* quando tale adempimento sia del tutto indifferente al produttore³³.

³⁰ In tali termini si esprime la menzionata Corte di cassazione, Sez. trib. 9 ottobre 2020, n. 21775.

³¹ Si rammenta, infatti, che, secondo il criterio generale di riparto dell'onere probatorio, di cui all'art. 2967 c.c., la prova della fondatezza della pretesa dell'Amministrazione finanziaria spetta in prima battuta a quest'ultima e non al contribuente, ad eccezione del caso in cui il contribuente non abbia invocato una fattispecie di esenzione e/o agevolativa, in cui, invece, opera l'inversione dell'onere probatorio. In questo senso, si è pronunciata anche di recente la Corte di Giustizia con la sentenza del 9 luglio 2020, [causa C-76/19, Curtis Balkan](#), EU:C:2020:543.

³² In proposito, si osserva che proprio recentemente la Corte di cassazione ha cassato, accertandone la nullità ai sensi dell'art. 360, n. 4 c.p.c. per motivazione apparente, una pronuncia resa dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia con cui il Collegio, «nel negare la ricorrenza dei presupposti per includere le royalties ... nel valore doganale ha affermato apoditticamente che dagli atti non emergeva un controllo della licenziante sulla produzione ... senza disvelare quali fossero gli elementi probatori esaminati e conducenti all'affermata mancanza, nella specie, di quel legame tra venditore/fabbricante e licenziante necessario per potere configurare il pagamento delle royalties come condizione di vendita» (Corte di cassazione, Sez. trib., 14 dicembre 2021, n. 39978).

³³ In proposito, recentemente la Comm. Trib. Reg. della Liguria, Sez. IV, 2 novembre 2021, n. 836, ha attribuito rilevanza alla clausola contrattuale con cui si prevedeva che il produttore non era autorizzato a produrre prodotti concorrenti privi di licenza senza l'autorizzazione della licenziante. Tale clausola, secondo il Collegio territoriale, inibisce l'autonomia del produttore il quale può, di fatto, vendere solo ad importatori graditi dalla licenziante e graditi perché, ad esempio, solventi rispetto al pagamento dei canoni.

Infine, e l'affermazione è alquanto scontata, il pagamento delle *royalties* è condizione della vendita quando, in mancanza dello stesso, le merci non possono essere vendute³⁴.

Tale requisito era estraneo al CDC ma la Commissione Europea ha evidenziato come con esso non si introduca una nuova condizione di tassazione ma, piuttosto, si ribadisce la necessità che le *royalties* siano corrisposte dall'acquirente delle merci al licenziante.

Con il documento n. B4/ (2016) 808781, TAXUD precisa che, qualora nel contratto di compravendita venga pattuito che il venditore possa vendere le merci senza pagare le *royalties* o i diritti di licenza, deve escludersi la sussistenza della condizione in esame.

La previsione potrebbe essere esplicitamente prevista nell'accordo di vendita oppure può essere implicitamente ricavata dall'interpretazione sistematica delle clausole del contratto di compravendita.

8. Gli indicatori proposti con le *soft law*.

La necessità di compiere una verifica di tipo sostanziale onde includere le *royalties* nel valore doganale e, al contempo, però, l'esigenza di garantire l'uniforme interpretazione della disciplina sul punto, hanno condotto le principali Autorità internazionali, europee e domestiche, a fornire pareri e chiarimenti sul tema.

Stante la matrice internazionale delle norme sul valore doganale, vengono, in primo luogo, in rilievo i pronunciamenti espressi dalla World Customs Organization (WCO) la quale, con il Commentario 25.1 del Comitato tecnico sul valore³⁵, al punto 9, ha individuato una serie di «fattori [che – ndr] potrebbero essere presi in considerazione nel determinare se il pagamento del corrispettivo o il diritto di licenza è una condizione di vendita»³⁶.

³⁴ Come evidenziato da S. ARMELLA, *Diritto doganale dell'Unione Europea*, Milano, 2017, p. 260, appare tautologico affermare che costituisce condizione della vendita la circostanza che il venditore non potrebbe vendere le merci senza il versamento delle *royalties*.

³⁵ Nel Commentario, infatti, si afferma: «Tutte le circostanze che riguardano vendita (e l'importazione delle merci), se richiesto, dovrebbero essere studiate. Ciò include, in particolare, possibili legami fra gli accordi di vendita e di licenza nonché altre importanti informazioni. Ciascuna situazione deve essere esaminata sulla base di tutti gli elementi legati alla vendita e all'importazione delle merci, inclusi gli obblighi contrattuali e giuridici delle parti nonché altre informazioni pertinenti».

³⁶ Tali fattori sono: «(a) vi è un riferimento al corrispettivo o al diritto di licenza nel contratto di vendita o in documenti correlati;

(b) vi è un riferimento alla vendita dei beni nel contratto di diritto di licenza;

(c) in base ai termini del contratto di vendita o del contratto di licenza, il contratto di vendita può essere risolto come conseguenza della violazione del contratto di licenza se l'acquirente non paga il corrispettivo o diritto di licenza al licenziante. Ciò indicherebbe un legame tra il corrispettivo o il diritto di licenza di pagamento e la vendita delle merci da valutare;

d) vi è un termine nel contratto di licenza che indica che se i diritti di licenza non vengono pagati, al produttore è vietato produrre e vendere la merce che incorporano proprietà intellettuale del licenziante nei confronti dell'importatore;

Anche il Comitato del Codice Doganale, all'interno della Direzione di TAXUD, con il Commento n. 11 poc'anzi citato, contenuto nel documento n. 800/2002, ha individuato alcuni elementi utili per determinare la presenza di un controllo tra licenziante e produttore idoneo a ritenere che il pagamento delle *royalties* sia condizione di vendita³⁷.

Avendo l'Organo della Commissione Europea individuato ipotesi in cui sussiste una restrizione concreta dei diritti del produttore, emerge in modo chiaro la volontà di TAXUD di oggettivizzare la nozione di controllo rilevante e di delinearla quale reale potere di limitazione della libertà contrattuale del fornitore estero³⁸.

Il Commento in esame precisa inoltre che, per l'integrazione del controllo, occorre una combinazione degli indicatori ivi riportati, con la conseguenza che la presenza di uno solo o di alcuni di essi non è di per sé sufficiente, dovendosi verificare che dall'esame congiunto degli indicatori emerga la sussistenza di un controllo reale del licenziante che vada oltre il controllo di qualità³⁹.

La giurisprudenza unionale ha evidenziato come le conclusioni del Comitato Doganale, sebbene non giuridicamente vincolanti, costituiscono, tuttavia, strumenti rilevanti per garantire un'uniforme applicazione del codice doganale e per l'interpretazione dello stesso⁴⁰.

Tali Linee Guida Unionali sono state sostituite, con l'entrata in vigore del CDU, dal già citato documento TAXUD n. B4/ (2016) 808781 e, da ultimo, dalle Linee Guida contenute nel doc. n. 2623395 revision 2 del 17 settembre 2020⁴¹.

e) l'accordo di licenza contiene condizioni che consentono al licenziante di gestire la produzione o la vendita tra il produttore e l'importatore (vendita per l'esportazione verso il Paese d'importazione) che vanno oltre il controllo di qualità».

³⁷ Il Commento n. 11, in particolare, dispone(va) che: «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; le merci fabbricate sono specifiche del licenziante (cioè nella loro concezione/nel loro design e con riguardo al marchio di fabbrica); le caratteristiche delle merci e la tecnologia utilizzata sono definite dal licenziante».

³⁸ Si veda S. ARMELLA, *Royalties tassate solamente se presenti gli indicatori fattuali del controllo del licenziante - Dogane - Il mero controllo di qualità del prodotto non rileva sulla tassabilità dei diritti di licenza*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 8, 2020, p. 684.

³⁹ In tale senso, v. anche la già citata Corte di giustizia, sentenza del 9 luglio 2020, *Curtis Balkan*.

⁴⁰ Cfr. la già richiamata Corte di giustizia, sentenza del 9 marzo 2017, *GE Healthcare GmbH*.

⁴¹ Con le Linee Guida contenute nel doc. n. B4/ (2016) 808781, si è affermato che, al fine di verificare la sussistenza di un controllo «il criterio applicabile è capire se il venditore può vendere o se il

Ciò, però, come anche più recentemente precisato dalla Corte di Cassazione, non ha comportato il venire meno del valore orientativo del Commento n. 11, sia perché non trattandosi di fonte normativa questo non è soggetto all'art. 11 delle preleggi sulla successione delle leggi nel tempo⁴², sia perché il nuovo documento non si discosta dalle linee generali fondamentali già affermate, fornendo anzi una regolamentazione della materia che privilegia in misura più incisiva la rilevanza delle *royalties* pagate ai fini della determinazione del valore delle merci⁴³.

9. La dimensione nazionale delle sanzioni: un limite alla concorrenza?

Come noto, la rettifica di ufficio della dichiarazione doganale all'esito dell'accertamento di un maggiore valore rispetto a quello dichiarato, comporta anche l'irrogazione di sanzioni.

Il legislatore comunitario ha mantenuto in capo ai singoli paesi membri il potere di repressione delle violazioni e dell'irrogazione delle sanzioni; potere che, nel nostro ordinamento, è disciplinato dal D.P.R. n. 73 del 1943 oltre che dai D.lgs. n. 472 e 473 del 1997.

Il carattere nazionale della disciplina sulle sanzioni, però, si ritiene debba recedere rispetto alla dimensione, invece, internazionale (e non solo unionale) della disciplina in tema di valore doganale.

La riflessione prende avvio da una recente pronuncia della giurisprudenza di merito⁴⁴ che ha escluso l'invocabilità dell'obiettiva incertezza della norma in tema di condizione di vendita.

Il contribuente, in particolare, nel sostenere la propria mancanza di colpevolezza aveva invocato la prassi con cui le Autorità doganali estere avevano interpretato le medesime clausole dell'accordo di licenza sottoposte all'attenzione dell'Autorità fiscale italiana, escludendo, a differenza, da quanto operato da quest'ultima, la daziabilità delle *royalties*.

I giudici territoriali hanno respinto l'eccezione del contribuente dal momento che l'interpretazione fornita da autorità doganali estere non rientrerebbe nella nozione di

compratore può comprare le merci senza pagare royalties o diritti di licenza. La condizione può essere implicita o esplicita. In alcuni casi sarà specificato nell'accordo di licenza se la vendita delle merci importate è subordinato al pagamento di un corrispettivo o di un diritto di licenza. Tuttavia, non è richiesto che ciò debba essere precisato negli accordi».

⁴² In questo senso, si è espressa di recente Corte di cassazione, Sez. trib., Ord., 30 gennaio 2020, n. 2140.

⁴³ Cfr. la già citata Corte di cassazione, Sez. trib., 5 giugno 2020, n. 10687. Sul valore orientativo delle nuove Linee Guida Unionali si veda anche Corte di cassazione, Sez. Trib., Ord. 10 agosto 2021, n. 22539 che, sebbene in ordine ad una vicenda avente ad oggetto una pretesa erariale ai fini delle imposte sui redditi, in un *obiter dictum*, ha ribadito come le Linee Guida di TAXUD abbiano il compito di colmare gli spazi interpretativi lasciati dalle norme di diritto interno.

⁴⁴ Cfr. Comm. Trib. Reg. della Lombardia, Sez. IV, 4 marzo 2021, n. 915.

condizione di non punibilità invocata.

La pronuncia, pur se corretta in termini di diritto, non appare tuttavia condivisibile laddove non tiene in adeguata considerazione il contesto normativo internazionale in cui si innesta il tema della tassabilità, ai fini doganali, delle *royalties* e la nozione casistica del requisito della condizione di vendita.

Infatti, se l'inclusione del bene immateriale nel valore doganale impone, come visto, l'esame delle clausole contrattuali pattuite tra le parti coinvolte, di contro non sembra potersi negare la rilevanza dell'interpretazione di dette clausole anche ai fini sanzionatori.

Si consideri, ad esempio, un operatore economico che contestualmente intrecci rapporti commerciali, per l'importazione di prodotti identici, con operatori economici di stati extraeuropei e di stati, invece, membri dell'UE utilizzando le medesime clausole contrattuali per gli uni e per gli altri.

Ebbene, qualora le Autorità non unionali rettifichino il valore dichiarato includendo le *royalties*, non si vedono motivi ostativi per ritenere, ove venga fornita idonea prova, che l'operatore economico abbia maturato un legittimo affidamento circa la non daziabilità delle *royalties*, con la conseguenza che allo stesso non potrà essere rimproverato alcun comportamento colpevole e, quindi, irrogate sanzioni qualora le Autorità doganali unionali, invece, ritenessero che i diritti di licenza concorrano alla formazione del valore.

Invero, non è revocabile in dubbio, e ciò è precisato anche dalla WCO, che l'esigenza di uniformità delle interpretazioni delle norme in tema di valore doganale ha carattere internazionale, con la conseguenza che obliterare tale esigenza anche sotto il profilo sanzionatorio potrebbe condurre un operatore economico a prediligere gli scambi con certi paesi piuttosto che con altri, alterando, di fatto, la leale concorrenza.

10. Conclusioni.

La globalizzazione ha determinato un mutamento del quadro del commercio mondiale che si presenta molto articolato.

Se la delocalizzazione, però, consente alle imprese di orientare in maniera strategica la propria produzione e commercializzazione, al punto da segmentare su scala mondiale anche lo sfruttamento dei beni immateriali, tuttavia, la mancanza di uniformità nell'interpretazione della disciplina in tema di valore doganale, rischia di essere foriera, al contempo, di non trascurabili distorsioni della concorrenza.

Le principali organizzazioni internazionali ed europee, non a caso, sono intervenute in più occasioni al fine di fornire precisazioni e chiarimenti, e che tali interventi fossero necessari trova conferma nel fatto che i medesimi vengono ricondotti sotto l'alveo delle cc.dd. *soft laws*, con la conseguenza che, sebbene non siano vincolanti, costituiscono

comunque, o così dovrebbe essere, una guida per gli operatori economici e per le autorità doganali.

Ciò nonostante, rimangono numerose le ipotesi in cui sia difficile stabilire se anche l'importo corrisposto a titolo di *royalty* debba concorrere alla formazione del valore doganale.

Certamente, la questione assume contorni ancora più sfumati quando l'operazione doganale coinvolge tre parti e l'importatore acquista i diritti di licenza da un soggetto terzo distinto dal fornitore.

In dette ipotesi, come si è visto, il *punctum dolens* è rappresentato dall'interpretazione dei presupposti di daziabilità delle *royalties* e, in particolare, del requisito della mancanza di controllo da parte del licenziante sul produttore / fornitore.

Dopo i primi interventi della Corte di Cassazione sembrava che fosse sufficiente la sussistenza di una clausola contrattuale che attribuisse al licenziante di imporre alcune caratteristiche per la produzione dei beni, per reputare sussistente un controllo da parte del licenziante tale da condizionare la vendita dei beni al pagamento delle *royalties* e, di conseguenza, la loro tassabilità ai fini doganali.

Recentemente, invece, e condivisibilmente, il Supremo Collegio sembra avere avallato un orientamento interpretativo più coerente con la *ratio* della disciplina unionale.

Si deve, infatti, distinguere l'ipotesi in cui il controllo esercitato dal licenziante sia finalizzato a tutelare il diritto immateriale concesso in sfruttamento da quello in cui, invece, il controllo sia finalizzato ad orientare la produzione.

Ne discende che, in caso di clausole contrattuali che attribuiscono al titolare dell'*intangible* il potere di imporre *standard* di idoneità su alcune caratteristiche dei prodotti che beneficeranno del valore immateriale concesso, si dovrà escludere l'inclusione dei corrispettivi versati nel valore doganale ove si accerti che lo scopo della disposizione convenzionale non sia di attribuire al licenziante un potere di «ingerenza» nella *supply chain* o nelle scelte inerenti la produzione ma, piuttosto, di tutelare il valore economico detenuto dal licenziante. Ciò non è infrequente nelle ipotesi di cessione dei diritti per lo sfruttamento di un marchio, dal momento che rientra nel legittimo interesse del licenziante di imporre il rispetto di codici etici, per i lavoratori e per l'ambiente, per lo svolgimento del ciclo produttivo o l'adozione di determinati materiali per la produzione, al fine di tutelare il prestigio del marchio dinanzi ai consumatori.

Il carattere casistico della nozione di controllo, stante anche l'autonomia contrattuale che contraddistingue la maggior parte degli ordinamenti giuridici, certamente, rende più difficoltoso all'operatore la valutazione preventiva dell'impatto, sotto il profilo della fiscalità doganale ed interna, delle operazioni che intende compiere.

Ciò nondimeno, è anche l'unico modo per assicurare, per quanto possibile, il rispetto del principio in base al quale i corrispettivi e i diritti di licenza sono daziabili solo ove si riferiscano concretamente ed effettivamente alle merci oggetto di importazione e,

di conseguenza, per garantire lo svolgimento di una concorrenza leale tra i diversi paesi dello scenario mondiale.

È, pertanto, auspicabile che gli Organismi internazionali, raccogliendo le esperienze di ciascuno stato membro della WCO, continuino a fornire Linee Guida sugli indicatori di tassabilità delle *royalties* ma, al contempo, si ritiene che la via verso l'uniforme applicazione della disciplina sul valore doganale non possa prescindere da una maggiore presa di coscienza, da parte delle Autorità doganali e dei Giudici nazionali, della dimensione internazionale del tema cui, in determinati casi, dovrebbe seguire anche il riconoscimento delle prassi sull'interpretazione delle clausole convenzionali adottate dagli altri paesi al fine di escludere l'irrogabilità delle sanzioni nei confronti dell'operatore economico che, facendo legittimo affidamento su quelle prassi, abbia incolpevolmente escluso la daziabilità delle *royalties* corrisposte al licenziante.

ABSTRACT: Negli ultimi decenni si è assistito ad un forte incremento della delocalizzazione delle imprese che, ispirate dalle logiche del risparmio dei costi e della ricerca del profitto, sempre più spesso decidono di segmentare strategicamente il proprio ciclo produttivo su scala mondiale.

Nell'ambito di tale fenomeno, è frequente che il titolare di un marchio, e più in generale di un diritto di proprietà intellettuale, non ne gestisca direttamente la commercializzazione ma si limiti a riscuotere i diritti di licenza ed i corrispettivi per l'impiego, da parte di altri soggetti, del relativo bene immateriale.

A fronte di tale scelta aziendale, diventa complesso il procedimento di determinazione del valore doganale, dovendosi stabilire se anche le *royalties* corrisposte per la cessione degli *intangibles*, che si affianca alle importazioni delle merci, debbano essere assoggettate al dazio.

In assenza di una chiara regolamentazione da parte del legislatore unionale, occorre avere riguardo alle soluzioni che, di volta in volta, sono state proposte dagli operatori del diritto.

Con il presente elaborato, quindi, si cercherà di raccogliere, senza alcuna pretesa di esaustività, i pareri e i chiarimenti formulati dalle Autorità internazionali, europee e domestiche ed i principi espressi dalla giurisprudenza più recente, per proporre una sorta di catalogo delle condizioni in presenza delle quali, allo stato dell'arte, le *royalties* devono concorrere a formare il valore dichiarato in dogana.

PAROLE CHIAVE: diritti di licenza; valore doganale; catalogo; dazi; requisiti.

Royalties eligibility criteria between soft law and jurisprudential principles

ABSTRACT: In the last decades, there has been a strong increase in the delocalisation of companies which, more and more often, strategically decide to segment their production on a global scale, following the cost savings logic and the pursuit of profit.

In particular, it is common that the owner of a trademark or of other intellectual property rights sell the use of the right to a third person without manage directly its marketing.

In this case, it is difficult to determinate the customs value, because it should be established whether the royalties paid for the sale of the intangibles must be subject to the customs duty.

In the absence of a clear European regulation, it is necessary to examine the solutions proposed in practice each time.

In this paper, it will try to collect, without claiming to be exhaustive, the opinions elaborated by international and European Organizations, the clarifications formulated by domestic Authorities and the recent judgments of Italian courts on the subject, in order to propose a sort of catalogue of the conditions to include royalties in the customs value.

KEYWORDS: *royalties; customs value; catalogue; customs duty; conditions.*