

Dietro una parafrasi dell'Amleto di Shakespeare si cela un argomento che affligge molti operatori e che è oggetto di frequenti contestazioni da parte degli uffici doganali italiani. In questo articolo cercheremo di gettare un po' di luce su una questione di per sé complessa, ossia quella del computo delle royalties nel valore in dogana.

Royalties includere o non includere questo è il problema

La normativa in materia di determinazione del valore doganale delle merci è contenuta all'interno dei regolamenti CEE n. 2913/1992 (CDC) e n. 2454/1993 (DAC), i quali costituiscono il quadro normativo primario entro il quale va incasellata questa intricata materia. L'art. 32 CDC, in particolare, elenca gli elementi da sommare al "prezzo effettivamente pagato o da pagare" (cd. "valore di transazione") per le merci importate all'interno dell'Unione, ai fini della determinazione del valore in dogana delle merci stesse.

Tra gli elementi in questione figurano, fra l'altro, anche i corrispettivi (ossia le "royalties", secondo la dizione anglosassone) ed i diritti di licenza relativi alle merci che il compratore è tenuto a pagare, sia direttamente che indirettamente, come condizione della loro vendita.

Tuttavia, ai sensi dell'art. 32 CDC, da leggere in combinazione con l'art. 157, par. 2, delle DAC, corrispettivi e diritti di licen-

za entrano a far parte del valore doganale delle merci e come tali si sommano al prezzo effettivamente pagato o da pagare per l'importazione delle stesse ai fini dell'applicazione della tariffa doganale comune, soltanto se ricorrono due condizioni: 1) si riferiscono alle merci oggetto della valutazione; 2) costituiscono una "condizione di vendita".

Per quanto riguarda la prima ipotesi, in genere, sarà l'analisi delle disposizioni degli accordi conclusi tra acquirente e venditore a rivelare se effettivamente i corrispettivi versati si riferiscono alle merci importate. Si tratta di una condizione la cui sussistenza appare piuttosto scontata, per cui in relazione ad essa non si pongono particolari problemi. Più problematica è invece la comprensione del concetto di "condizione della vendita". È possibile dire, con una certa approssimazione, che le royalties si considerano condizione della vendita se risulta che le stesse rappresentano un elemento im-

prescindibile ed ineludibile della transazione commerciale, tale cioè che senza la loro corresponsione non ci sarebbe stata neanche la vendita. Si tratta ovviamente di un elemento difficile da accertare nella pratica, in quanto una previsione del genere non si trova quasi mai espressa in forma esplicita all'interno dei contratti di fornitura. Ratione per cui, il più delle volte, occorre ricavarla dall'analisi di documentazione accessoria relativa all'operazione, come le fatture di vendita ricevute dall'importatore o la corrispondenza commerciale.

Per comprendere esattamente quando una royalty può essere configurata come "condizione della vendita", occorre esaminare però altre due disposizioni delle DAC, che si riferiscono a due ipotesi specifiche: quella cioè del pagamento delle royalties a fronte dell'utilizzazione di un marchio commerciale (cioè applicato dal rivenditore) o di fabbrica (ossia quello appli-

cato dal produttore una volta che i beni escono dalla fabbrica), prevista dall'art. 159, e quella che regola l'ipotesi del pagamento di royalties ad un terzo, prevista dall'art. 160.

Il più delle volte queste condizioni ricorrono entrambe, in quanto nelle produzioni su licenza intervengono generalmente 3 soggetti: 1) il licenziante: colui cioè che è titolare dei diritti di proprietà intellettuale sul marchio, 2) il licenziatario, ossia colui che riceve in concessione il diritto all'utilizzazione del marchio dal licenziante, e 3) uno o più produttori terzi, che di fatto si occuperanno della fabbricazione dei beni sui quali figurerà il marchio del licenziante. Licenziante

e licenziatario concluderanno pertanto un accordo di licenza, mentre tra licenziatario e produttore terzo interverrà un contratto di compravendita. Del tutto irrilevante, ai fini della questione dell'inclusione delle royalty nel valore in dogana, è invece il paese di residenza del licenziante.

Con riferimento alla prima ipotesi (pagamenti di royalties a fronte dell'utilizzazione di un marchio commerciale o di fabbrica), l'art. 159 DAC stabilisce che "al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate" vanno aggiunte le royalties soltanto se: a) la royalty si riferisce a merci rivendute tali quali o formanti oggetto unicamente di lavorazioni secondarie

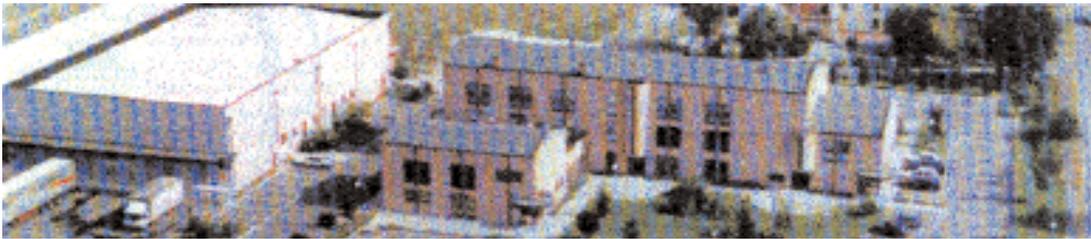
successive all'importazione; b) le merci sono commercializzate con il marchio di fabbrica, apposto prima o dopo l'importazione, per il quale si paga la royalty; c) l'acquirente non è libero di ottenere tali merci da altri fornitori non legati al venditore.

La prima di tali condizioni merita in particolare un approfondimento. Per essere incluse nel valore in dogana, le royalties devono riferirsi a merci che sono rivendute tali quali, a merci cioè che non hanno ricevuto altre lavorazioni successive all'importazione, a meno che non si tratti di lavorazioni secondarie e come tali non rilevanti. Se dunque i prodotti acquistati dal licenziatario dal produttore terzo, successivamente



**SDOGANAMENTI IMPORT EXPORT
CONSULENZA IN MATERIA DOGANALE**

**STUDIO SPEDIZIONIERE DOGANALE
ALBO PROFESSIONALE SPED. DOG.LI
COMPARTIMENTO DI BOLOGNA N. 497**



**RISOLVERE I VOSTRI PROBLEMI QUOTIDIANI
E' IL NOSTRO LAVORO !!
SAMASPED SIGNIFICA GARANZIA DI SERVIZIO E PROFESSIONALITA'**

**LINEA DIRETTISSIMA PLURISETTIMANALE
ITALIA – BULGARIA – ITALIA**

**CONSULENZA TRASPORTI, TARIFFE E COMMERCIO ESTERO
MAGAZZINO DOGANALE DI TEMPORANEA CUSTODIA MERCI ESTERE
DEPOSITO DOGANALE PRIVATO MERCI ESTERE
DEPOSITO IVA**

41012 CARPI (Modena) Via dei Trasporti, 2° Tel. 059 657 001 più linee Fax 059 657 044 più linee
<http://www.samasped.com> Email info@samasped.com

te alla loro importazione e prima di essere rivenduti, vengono assoggettati a lavorazioni aggiuntive di un certo rilievo, ossia che vanno oltre il semplice obiettivo della conservazione delle caratteristiche originarie del prodotto o del suo mantenimento in efficienza (e come tali non qualificabili come "secondarie"), la royalty corrisposta non andrà computata nel valore in dogana. Tale situazione tuttavia, difficilmente ricorre nella pratica, in quanto il più delle volte il licenziatario importa prodotti già finiti e non esegue su di essi nessuna lavorazione ulteriore.

Se poi, come avviene nella stragrande maggioranza dei casi, la royalty viene corrisposta dal licenziatario ad un soggetto terzo diverso da quello a cui fa produrre e da cui acquista la merce, estraneo all'operazione di compravendita (ed il licenziante è terzo rispetto al contratto di compravendita), alle condizioni sopra esaminate deve aggiungersene un'altra, specificata dall'art. 160 delle DAC. Questa condizione consiste nella verifica della circostanza che il soggetto nei confronti del quale è stato effettuato il pagamento della royalty (e quindi il licenziante) era legato o meno al produttore terzo. In caso positivo infatti, tale pagamento si configurerà come "condizione della vendita", aspetto che determina l'inclusione della royalty nel valore doganale delle merci.

Per capire esattamente cosa debba intendersi per "condizione

della vendita" occorre fare riferimento al documento TAXUD/800/2002-IT (Raccolta dei testi sul valore in dogana) del Comitato del Codice Doganale. Nella versione aggiornata al Gennaio 2007, tale documento stabilisce (commento n. 3, punto 12), che il problema della configurazione come "condizione di vendita" di un dato corrispettivo o diritto di licenza (limitiamo il nostro esame al solo caso delle royalties), consiste in sostanza nel verificare se il venditore (ossia il produttore terzo) è disposto a vendere le merci anche senza che la royalty sia corrisposta, a prescindere dal fatto che questa sia versata dal licenziatario direttamente nelle sue dirette mani o ad un terzo (il licenziante, che come è terzo rispetto al contratto di compravendita concluso tra licenziatario e produttore).

Il Commento n. 11 della suddetta Raccolta aggiunge che il pagamento di una royalty va configurato come "condizione della vendita" ogni volta che il compratore non è in grado di acquistare le merci dal venditore (e di conseguenza, quest'ultimo non è disposto a venderle) se l'acquirente non paga (prima) la royalty al titolare della licenza.

In genere, per accertare la suddetta condizione occorre guardare all'accordo di licenza, in quanto nella maggior parte dei casi questo aspetto si evincerà direttamente da esso (condizione di vendita "esplicita"). qualora dovesse mancare nel con-

tratto di licenza qualsiasi precisazione circa l'eventuale subordinazione della vendita delle merci importate al pagamento di un corrispettivo o di un diritto di licenza, sarà necessario passare in rassegna altra documentazione accessoria (es. i contratti di fornitura o la corrispondenza commerciale). Se da tali documenti risulta che il venditore non è disposto a vendere le merci se non sono pagati un corrispettivo o un diritto di licenza, la condizione di vendita si presumerà implicitamente esistente.

Come si può intuire, il nocciolo del problema relativo all'inclusione o meno delle royalties nel valore doganale delle merci, consiste nell'accertare l'esistenza di un "legame" tra licenziante e produttore terzo. Legame, ai sensi dell'art. 143, par. 1, lett. e), CDC, è qualsiasi forma di controllo (sia diretta che indiretta) che un soggetto esercita sull'altro. Il commento all'art. 143, par. 1, lett. e), CDC contenuto nell'Allegato 23 delle DAC ("Note interpretative in materia di valore in dogana") aggiunge inoltre che v'è "legame" se una persona è in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un potere di costrizione o di orientamento nei confronti di un'altra.

Al fine della determinazione dell'inclusione delle royalties nel valore in dogana, è dunque essenziale comprendere l'esatta natura del rapporto esistente tra il licenziante e produttore terzo e verificare se il primo soggetto è in

grado di esercitare una qualche forma di condizionamento dell'operato del secondo rilevante ai fini della configurabilità del suddetto "legame".

Per individuare l'esistenza del legame tra i soggetti in questione, l'ufficio doganale in genere fa riferimento ad una serie di indicatori elencati nel sopracitato doc. TAXUD 800/2002-IT, verificandone

la ricorrenza nell'operazione di specie. Dalla lettura di questo documento sembra che la sussistenza di un unico indicatore non sia sufficiente a configurare l'esistenza del legame.

Tuttavia nulla esclude che l'ufficio, data la natura non tassativa dell'elenco in questione, individui nella vicenda oggetto della sua analisi altri elementi, diversi da

quelli indicati dal testo, sintomatici a suo avviso dell'esistenza di un legame tra licenziante e produttore terzo.

Ciò evidenzia la natura altamente discrezionale della valutazione della dogana, che in sostanza potrebbe "vedere" l'esistenza del legame anche in ipotesi assolutamente insospettate da parte dell'operatore.

Gli indicatori in oggetto sono riportati nella seguente tabella:

1	il licenziante sceglie il produttore e lo impone all'acquirente od esiste un contratto diretto di produzione tra il licenziante e il venditore;
2	il licenziante esercita, direttamente o indirettamente, un controllo di fatto sulla produzione, sulla logistica e sulla consegna delle merci all'acquirente;
3	il licenziante decide a chi il produttore può vendere le merci o impone delle restrizioni per quanto concerne i potenziali acquirenti;
4	il licenziante fissa le condizioni del prezzo al quale il produttore/venditore vende le proprie merci o il prezzo al quale l'importatore/acquirente rivende le merci;
5	il licenziante ha il diritto di esaminare la contabilità del produttore o dell'acquirente;
6	il licenziante sceglie i metodi di produzione da utilizzare/fornisce dei modelli ecc.,
7	il licenziante sceglie/limita i fornitori dei materiali/componenti;
8	il licenziante limita le quantità che il produttore può produrre;
9	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;
10	il produttore non è autorizzato a produrre prodotti concorrenti (privi di licenza) in assenza del consenso del licenziante;
11	le merci fabbricate sono specifiche del licenziante (cioè nella loro concezione/nel loro design e con riguardo al marchio di fabbrica);
12	le caratteristiche delle merci e la tecnologia utilizzata sono definite dal licenziante.

L'ufficio doganale dunque, innanzitutto cercherà, attraverso la verifica della ricorrenza di alcuni dei suddetti indicatori ed attraverso l'analisi del modo in cui

questi si combinano, di accertare se esiste una relazione tra licenziante e produttore tale da poter ipotizzare la sussistenza di un potere di costrizione o di orienta-

mento dell'uno sull'altro.

In caso positivo, il pagamento del corrispettivo verrà configurato come una "condizione di vendita", conseguente obbligo

di includere le royalties nel valore in dogana.

Occorre precisare che alcuni di questi indicatori corrispondono a clausole comunemente presenti all'interno degli accordi di licenza e che, pertanto, ricorrono in quasi tutte le operazioni di produzione su licenza.

Un esempio è quello del controllo contabile del licenziante (indicatore n. 5) esercitato sul produttore oppure (si faccia attenzione!), sullo stesso licenziatario (acquirente dei beni che poi importerà e dichiarerà in Italia).

Per evitare la ricorrenza di quest'indice, occorrerà pertanto fare attenzione che già in fase di stesura del contratto di licenza non vengano inserite pattuizioni che consentono al licenziante di accedere in qualche modo alla contabilità od alle scritture del licenziatario.

Altro caso piuttosto frequente è quello del licenziante che pur rimanendo sostanzialmente estraneo al processo di selezione del fornitore estero a cui verrà affidata la produzione (dal licenziatario), si riserva contrattualmente il diritto di pre-approvare il produttore o di autorizzare la stipula del contratto, con la possibilità quindi, in concreto, di "bloccare" la conclusione di contratti con soggetti da egli "non graditi".

Altro esempio ancora è quello dell'autorizzazione o del consenso del licenziante per l'avvio della produzione e/o commercializzazione di qualsiasi tipo di prodotto non incluso nel contratto

di licenza e rientrante nella gamma dei prodotti fabbricati dal licenziante od affine a beni già prodotti da quest'ultimo (indicatore n. 10).

Un eventuale controllo di qualità esercitato dal licenziante sui prodotti fabbricati dal produttore terzo non costituisce invece, per espressa previsione del documento contenente la Raccolta dei testi sul valore in dogana (pag. 52), un indice dell'esistenza di un legame nel senso sopra precisato.

“Per concludere, non esiste alcuna certezza che la conclusione raggiunta dall'operatore (o dai suoi consulenti) circa l'esclusione dell'esistenza del suddetto "legame" coincida con l'apprezzamento dell'ufficio doganale, avvenendo tale operazione ermeneutica in base a criteri di fatto discrezionali ”

Qualora le due valutazioni (dell'operatore e della dogana) seguano binari diversi e l'ufficio doganale contesti la mancata inclusione delle royalties, non rimarrà dunque altra scelta che ricorrere in Commissione Tributaria. In ogni caso sarà sempre opportuno corrispondere prima all'ufficio doganale l'importo della sanzione comminata, onde ottenere lo svincolo immediato delle merci.

Nell'avviare il ricorso in Commissione Tributaria, va tenuto inoltre conto del fatto che il più volte richiamato documento. TA-XUD 800/2002-IT – che come si è visto, detta le linee guida per la ricostruzione del valore in dogana delle merci ad opera degli uffici doganali - non ha valore giuridicamente vincolante e, pertanto, le Commissioni Tributarie non sono tenute ad attenervisi ai fini dell'accertamento dell'esistenza del suddetto legame. In tale ipotesi inoltre, spetterà all'ufficio doganale il compito di produrre elementi idonei a provare che l'operazione in oggetto, per il modo in cui è stata strutturata, presentava alcune caratteristiche che hanno determinato l'insorgenza di un "legame" tra licenziante e produttore rilevante ai fini dell'inclusione delle royalties nel valore in dogana.

E molte volte le ragioni prodotte dall'ufficio doganale presentano una carenza proprio sotto questo punto.

In ogni caso, onde evitare spiacevoli sorprese, soprattutto nelle situazioni più dubbie, è sempre opportuno attivare in via preventiva la procedura di interpello doganale presso la Direzione regionale od interregionale dell'Agenzia delle Dogane competente. L'interpello doganale serve infatti proprio a dirimere questioni di obiettiva incertezza, ma occorre tenere presente che esso può essere adottato solo con riferimento ad operazioni future, ossia in relazione ad ipotesi per le quali non vi siano accertamenti già in corso.