

ROYALTIES E DELOCALIZZAZIONE

NEL COMMERCIO GLOBALE

Avv. Antonella Roberti

Funzionaria dell' Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

Il presente lavoro, pur se curato con scrupolosa attenzione, non comporta alcuna responsabilità derivata dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. Tale pubblicazione rappresenta esclusivamente l'interpretazione dell'autrice e non impegna in modo alcuno l'Amministrazione delle Dogane e dei Monopoli.

INDICE

1. *La delocalizzazione produttiva nell'esperienza italiana.*
2. *Nozione di royalty e di contratto di licenza nel commercio internazionale*
3. *Royalties e valore in dogana.*
4. *La pianificazione fiscale aggressiva e le royalties.*
5. *Analisi della recente giurisprudenza italiana e comunitaria.*
6. *Recenti sviluppi e prospettive future: la "delocalizzazione 2.0".*

Cap. 1

La delocalizzazione produttiva nell'esperienza italiana.

Come è noto, per delocalizzazione dell'impresa si intende il trasferimento del processo produttivo, o di alcune fasi di esso, in aree geografiche o Paesi in cui esistono vantaggi competitivi.

Se agli inizi del '900 Alfred Weber¹ formulava la nota teoria della localizzazione delle industrie ponendola in rapporto con la distanza dalle fonti di approvvigionamento delle materie prime e con la distanza dal mercato dei prodotti finiti, gli stabilimenti industriali edificati negli ultimi decenni sono sempre meno condizionati dai fattori di allocazione basati sul c.d. minimo trasportazionale delineato dal Weber, basti pensare alle cosiddette attività *High-Tech*, che presentano vincoli localizzativi assai minori, essendo per lo più attratte dalla esistenza di un adeguato mercato, nonché da altri fattori.

Al giorno d'oggi l'ubicazione dei complessi produttivi è dettata anche da altri fattori oltre a quelli individuati dalla economia classica, quali ad esempio:

- l'efficienza dei trasporti e della logistica;
- la pace sindacale;
- costo del lavoro;
- carico fiscale;
- peso della burocrazia, ecc.

Il fenomeno della delocalizzazione in Italia ha riguardato fin dagli anni cinquanta le imprese di grandi dimensioni, quali FIAT in Polonia e Piaggio in India. Tuttavia, negli ultimi anni il fenomeno ha assunto dimensioni imponenti con conseguenze sociali spesso drammatiche, basti ricordare che nell'ultimo decennio i posti di lavoro persi in Italia dal gruppo **Fiat**, a causa delle delocalizzazioni, sono stati ben ventimila. Cinquemila quelli dei call center, altrettanti nella telefonia. Delocalizzazioni come quella della **Omsa** fanno perdere all'Italia 400 posti di lavoro, mentre la **Dainese** di Molveno, la casa delle tute sportive e motociclistiche sponsor tecnico di **Valentino Rossi**, ha recentemente spostato tutta la

¹ A. WEBER: "Über den Standort der Industrien", J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1922.

produzione in Tunisia, dove impiega già 500 persone, salvando solo 80 lavoratori su 250. E poi, ancora, i casi di **Bialetti, Rossignol, Geox, solo per citarne alcuni**, e la complessa situazione del nord-est dove il fenomeno della delocalizzazione soprattutto nei settori del tessile, abbigliamento e calzaturiero ha comportato perdite di decine di migliaia di posti di lavoro, solamente nel distretto tessile veneto (Verona, Vicenza, Padova e Treviso) ed un impatto anche sui piccoli laboratori artigiani che facevano da sub-fornitori alle imprese medio-grandi.

I settori più coinvolti sono quello del commercio, soprattutto filiali e joint venture commerciali di imprese manifatturiere, con oltre 14.000 casi su 35.684 registrati nel 2015 (pari al 40,5 per cento del totale) e quello manifatturiero che ha coinvolto oltre 8.200 attività (pari al 23,1 per cento del totale), in particolar modo quelle produttrici di macchinari, apparecchiature meccaniche, metallurgiche e prodotti in metallo².

Sovente le scelte di delocalizzazione vedono l'impresa mantenere in Italia il marchio, l'ideazione e la progettazione del prodotto, il design, la finitura e il controllo finale di qualità per evitare perdite di immagine, con trasferimento all'estero degli asset produttivi, soprattutto per sfruttare il basso costo della manodopera, ma anche altri vantaggi connessi alla delocalizzazione.

In questi casi, gli strumenti giuridici utilizzati sono molteplici, si va dalle importazioni di prodotti finiti realizzati all'estero su licenza, alla fornitura di taluni servizi che non è economico effettuare in proprio (cd. Outsourcing), a forme di partenariato o franchising.

Non di rado poi la delocalizzazione delle piccole e medie imprese è avvenuto con il sistema del TPF (traffico di perfezionamento passivo), cioè l'esportazione delle materie prime o semilavorate (le tomaie, le soles delle scarpe da assemblare), con garanzia di riacquisto se la lavorazione è stata perfettamente eseguita. Le scelte imprenditoriali per questo tipo di traffici, presuppongono di solito la neutralità doganale, con azzeramento dei dazi per materia (tessili, pellami, calzature, ecc.).

A partire dagli anni 90, poi, le imprese italiane possono contare su svariate forme di incentivazione alla delocalizzazione da parte dello Stato.

² Cfr. S. RICCIO, *“Imprese italiane: “delocalizzazioni” oltre quota 35 mila”*, in *La Stampa Economia* del 24 febbraio 2018.

In particolare con la Legge n. 100 del 24 aprile 1990 fu istituita la Società italiana per le imprese all'estero - SIMEST Spa con il compito di “*promuovere la costituzione di società all'estero da parte di società ed imprese, anche cooperative, e loro consorzi e associazioni ...*”, con il compito di finanziare tali iniziative anche attraverso la sottoscrizione di obbligazioni e di diritti di opzione di quote o azioni delle società costituite all'estero. SIMEST inoltre garantisce gli operatori italiani che investono in imprese all'estero anche per i rischi politici e per quelli commerciali derivanti dal mancato trasferimento di fondi spettanti all'impresa italiana, con ciò riducendo significativamente il rischio connesso alla stabilità politica nell'area interessata dall'investimento.

Altri incentivi alla delocalizzazione sono stati previsti dalla Legge n.57/2001 che ha previsto, fra l'altro, “... l'erogazione di contributi agli interessi agli operatori italiani a fronte di operazioni di finanziamento della loro quota, o di parte di essa, di capitale di rischio nelle società o imprese all'estero partecipate dalla SIMEST Spa ...” (art. 21), nonché dalle leggi n.56/2005 e n. 80/2005 che hanno incrementato la concessione di aiuti per la delocalizzazione fuori della UE. In particolare, la Legge n. 56 del 2005 individua prioritariamente i Paesi di maggiore interesse economico, commerciale e imprenditoriale per l'Italia dove vengono creati “sportelli unici” di promozione commerciale e di sostegno alle imprese italiane. Gli sportelli svolgono altresì funzioni di assistenza legale alle imprese e di tutela dei diritti di proprietà industriale e intellettuale nonché di lotta alla contraffazione, in stretto collegamento con le strutture dell'allora Ministero delle attività produttive, oggi Ministero dello Sviluppo Economico.

I risultati di tale attività sono significativi: “dal 2005 al 2014 la crescita dei dipendenti delle aziende supportate da SIMEST ha messo a segno un incremento medio annuo del 7,9% a fronte di una sostanziale stagnazione dell'occupazione nel settore industriale del nostro Paese”³. Il 2016, poi, nonostante la crisi che morde l'economia interna, è stato un anno da record, con oltre un miliardo di euro di nuovi investimenti da parte delle imprese italiane, soprattutto in USA, Cina, Emirati Arabi e Turchia⁴

Da ultimo si segnala il tentativo di porre un freno a questa tendenza con la direttiva del Ministro dello Sviluppo Economico a tutti i direttori generali del ministero affinché, «a seguito delle sempre più frequenti ipotesi di delocalizzazione» di chi ha beneficiato di

³ AA.VV., “*SIMEST: 25 anni di viaggi con le imprese italiane nel mondo*”, SIMEST, 2017, pag. 8.

⁴ C. DOMINELLI, “*Simest: oltre sei miliardi di euro per spingere le imprese all'estero*”, in *Il Sole 24 Ore*, 4 marzo 2017.

incentivi si individuino «specifici modelli di agevolazione condizionata» con «clausole, anche di fonte pattizia, che determinino un obbligo di mantenimento, per un coerente arco temporale, della struttura produttiva». In caso contrario, la delocalizzazione tout court, la contrazione o cessazione dell'attività, oppure la «riduzione del personale addetto alle attività beneficate o comunque a queste correlate» dovranno comportare la «decadenza automatica dal beneficio». Il Ministro invita pertanto a prevedere, in sede di predisposizione dei bandi e dei decreti di concessione dei contributi dello Sviluppo economico, «idonee forme di garanzia della corretta allocazione delle risorse pubbliche»⁵

Certamente il fenomeno della delocalizzazione non può essere arrestato perché le scelte strategiche delle imprese sono dettate da regole economiche, come la ricerca del profitto e la concorrenza che sono alla base dell'economia di mercato. Precludere alle imprese italiane ed europee di accedere, al pari di altre, alle nuove frontiere del mercato del lavoro globalizzato significherebbe infatti condannarle in breve alla estinzione. Tuttavia, per evitare un rapido inaridimento industriale e commerciale, ma soprattutto sociale ed economico, è necessario assicurare dei modelli di sviluppo che, anche attraverso adeguati sistemi impositivi, preveda la tassazione dei profitti, anche frutto dalla delocalizzazione, nei luoghi dove essi vengono generati, restituendo almeno in parte al tessuto sociale ed economico, le risorse necessarie ad assicurarne la vita e le possibilità di sviluppo, anche attraverso il finanziamento della ricerca scientifica e tecnologica che consentano la nascita e la crescita di nuove realtà industriali e produttive in grado di sostituire nel tempo le industrie che sono andate o andranno via. La recente disciplina del “Patent box” sembra muoversi in questa direzione, ma in tal senso potrebbe anche essere letta la proposta della Commissione Europea sulla creazione della Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), ossia di un modello impositivo in cui un obiettivo centrale, oltre ad una tassazione più equa e ad un mercato unico meno frammentato, sia anche quello di garantire che le imprese siano tassate là dove vengono generati gli utili, spostando il baricentro della tassazione verso i Paesi UE che ospitano il mercato comune dove si generano i maggiori profitti, assicurando in tal modo il futuro dell'Europa, dei suoi diritti e politiche sociali e ambientali, frutto di conquiste maturate nei secoli passati, messi a repentaglio dalle nuove politiche industriali globalizzate.

⁵ C. FOTINA, “La stretta del MISE: stop agli incentivi per chi delocalizza”, in *Il Sole 24 Ore* del 24 maggio 2017.

Cap. 2

Nozione di royalty e di contratto di licenza nel commercio internazionale.

Royalty è il compenso riconosciuto al proprietario di un bene, al creatore o all'autore di un'opera dell'ingegno, al possessore di un brevetto o di un copyright, come corrispettivo della concessione di utilizzare commercialmente il bene, l'opera, il brevetto; è di solito commisurato in percentuale al fatturato o al numero degli esemplari messi in commercio⁶.

Particolarmente significativa è anche la nozione delineata nel modello OCSE di convenzione sul reddito e sul patrimonio (2014) secondo la quale il termine royalties designa *“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 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)”*.

In origine, il termine designava più specificamente l'aliquota del prodotto lordo che le società concessionarie di giacimenti minerari (principalmente petrolio) sono tenute a versare in natura allo Stato concedente, oltre ai prelievi sugli utili netti (canoni in denaro, partecipazioni agli utili e tributi di vario genere).

Le royalties sono pertanto dovute in relazione allo sfruttamento di alcune categorie di beni immateriali, frutto dell'attività creativa/inventiva umana (opere artistiche e letterarie, invenzioni industriali e modelli di utilità, design, marchi) che sono oggetto della “proprietà intellettuale”, ossia l'insieme dei principi giuridici che ne tutelano la proprietà e lo sfruttamento, i quali vanno assumendo una rilevanza economica sempre maggiore.

Al concetto di proprietà intellettuale fanno capo le tre grandi aree del diritto d'autore, del diritto dei brevetti e del diritto dei marchi.

Le royalties sono pertanto connesse alla concessione, da parte del titolare dei relativi diritti, dello sfruttamento di:

- brevetti industriali;
- marchi, disegni, modelli;

⁶ Enciclopedia Treccani, voce “Royalty”.

- processi, formule e informazioni, relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico;
- software protetto da copyright, etc.

Le royalties sono generalmente previste all'interno di un **contratto di licenza**, mediante il quale il *licenziante o concedente*, proprietario del brevetto, del marchio ecc., trasferisce ad un altro soggetto, *licenziatario*, il diritto di utilizzazione dello stesso, verso il pagamento di un corrispettivo fisso o in percentuale (royalty) sulle vendite o gli utili derivanti da tale utilizzazione.

In genere è anche previsto che il licenziante fornisca al licenziatario l'assistenza tecnica ed il know how necessario, nonché ogni altra informazione utile allo sviluppo del prodotto. Sovente nei contratti di licenza è previsto che lo stesso licenziante potrà verificare che i prodotti realizzati dal licenziatario rispettino gli standard qualitativi pattuiti, potendo in caso contrario vietare la vendita dei prodotti e/o risolvere il contratto di licenza. In alcuni casi il licenziante avrà anche facoltà di accesso alla contabilità del licenziatario, anche per la verifica delle proprie spettanze.

La cessione dei diritti di licenza può riguardare l'utilizzo di un intero brevetto o solamente di una parte di esso, con o senza esclusiva, su di un area territoriale definita o nell'ambito di uno specifico settore.

In genere la legislazione degli Stati non prevede forme particolari per il contratto di licenza, che pertanto rientra nei cosiddetti contratti atipici, anche se tipizzati dalla prassi internazionale. La forma scritta si rende tuttavia necessaria sia ai fini della trascrizione dell'accordo che per la complessità dei rapporti da esso regolati.

Tuttavia, il contratto di licenza dovrà essere attentamente valutato sotto il profilo della sua compatibilità con le leggi sulla concorrenza sleale o antitrust sia nazionali che europee (v. in particolare, artt. 81 e 82 del Trattato istitutivo della Comunità Europea, nonché, ad esempio, il Regolamento (CE) N. 772/2004 della Commissione del 27 aprile 2004 relativo all'applicazione dell'articolo 81, paragrafo 3, del trattato CE a categorie di accordi di trasferimento di tecnologia).

La prassi evidenzia come la conclusione dell'accordo sia generalmente preceduta da una accurata valutazione dell'affare (*Due Diligence*), nonché da precisi Accordi di Segretezza (*Confidentiality Agreements*), al fine di prevenire abusi in relazione alle informazioni segrete scambiate durante le trattative. Terminata questa prima fase normalmente le parti si scambiano delle Lettere d'intenti (*Memorandum of Understandings - Heads of Agreement*), che vengono sottoscritte prima dell'avvio delle trattative. Talvolta la sottoscrizione del

contratto di licenza vero e proprio è anche preceduta da contratti di distribuzione (Distribution Agreement) al fine di valutare la capacità di penetrazione del mercato estero da parte del potenziale licenziatario.

La **struttura del contratto di licenza**⁷ si articola generalmente in:

- 1) **Parti della licenza:** dove sono evidenziate le parti contrattuali, i loro rappresentanti legali, sedi ecc.
- 2) **Oggetto della Licenza (*Subject Matter*):** dove sono specificati i brevetti, modelli, know how concessi in licenza;
- 3) **Diritti conferiti (*Extent of Rights*):** dove sono specificati i diritti conferiti (produrre, usare, vendere nelle licenze di brevetto e modello; riprodurre, rappresentare, modificare o distribuire nelle licenze di copyright);
- 4) **Patto di Esclusiva (*Exclusivity*):** per mezzo di questa clausola il licenziante si protegge in caso di scarso rendimento del licenziatario, attraverso la previsione di penalità o di pagamenti minimi garantiti delle royalty;
- 5) **Territorio (*Territory*):** dove viene stabilita la valenza territoriale della licenza, che può essere mondiale o territoriale (Stati o parti di essi). Spesso il licenziante continua ad operare nel proprio territorio nazionale, cedendo all'estero i diritti di sfruttamento a diversi licenziatari;
- 6) **Sub-Licenze (*Sub-License*):** dove è prevista la possibilità e le condizioni per l'eventuale concessione di sub licenze da parte del licenziatario;
- 7) **Licenze Incrociate (*Cross License*):** dove sono regolati eventuali scambi di licenza o altre utilità fra le parti, in cui il medesimo licenziante e licenziatario assumono posizioni invertite;
- 8) **Miglioramenti o perfezionamenti (*Improvements*):** dove sono regolate le possibilità di sfruttamento di eventuali miglioramenti sviluppati dal licenziatario o dal licenziante;
- 9) **Assistenza Tecnica (*Technical Assistance*):** dove il licenziante si impegna a supportare ed assistere il licenziatario dal punto di vista tecnico e/o organizzativo;
- 10) **Durata (*Term*):** dove è regolata la durata dell'accordo, anche in relazione alla durata del brevetto, e l'eventuale rinnovo automatico dello stesso salvo risoluzione anticipata da comunicare secondo le modalità stabilite dalle parti;

⁷ Cfr. M. TRAVERSO, "Il contratto di licenza di brevetto e di know how", atti del convegno presso il Salone della Proprietà Industriale, Bologna, 2012.

- 11) **Corrispettivi e Contabilità (*Commercial and Financial issues*):** dove può essere previsto il pagamento una tantum per tutta la durata del contratto (*fully-paid-up license*), oppure il pagamento in occasione di determinati eventi basati sui tempi di lavorazione e/o sulle modalità di esecuzione, anche in termini di efficienza, ovvero il pagamento di royalties, normalmente basate su base percentuale delle vendite del licenziatario. Le royalties possono anche essere variabili, aumentando o diminuendo a seconda delle vendite. In questi casi, generalmente il licenziante, anche tramite terzi a ciò autorizzati, avrà diritto di accedere alla contabilità del licenziatario, che dovrà tenere una contabilità vera ed accurata e fornire resoconti periodici al licenziante;
- 12) **Norme Generali (*General and miscellaneous*):** dove sono generalmente regolate le garanzie sulla proprietà dei diritti oggetto della licenza i casi di forza maggiore che impediscano l'esecuzione degli obblighi contrattuali, e la risoluzione arbitrale delle eventuali controversie, nonché l'individuazione dell'eventuale sede giudiziaria competente.

Dal punto di vista applicativo, oltre al contratto di licenza sopra delineato (detto anche di **licensing**), si distinguono anche le seguenti altre particolari tipologie di accordi di licenza:

a) **merchandising:** contratto atipico con cui il titolare dei diritti esclusivi di sfruttamento di un marchio o di un'opera dell'ingegno, quale ad esempio un personaggio di fantasia, concede dietro corrispettivo a uno o più soggetti terzi, detti licenziatari, il diritto di sfruttare tali elementi in ambiti merceologici diversi da quelli in cui sono stati già utilizzati e sono noti al pubblico. E' stato osservato che in questo tipo di licenza l'estensione delle categorie merceologiche è vista dal licenziante come un'opportunità di ampliare il fatturato e la gamma di prodotti, che non sarebbe in grado di produrre; per il licenziatario rappresenta la possibilità di applicare il proprio know how aziendale produttivo e/o distributivo senza dovere fare investimenti su nuovi marchi.

b) **franchising:** ossia il contratto con cui un soggetto, detto affiliante o franchisor, concede a un altro soggetto, detto affiliato o franchisee, economicamente e giuridicamente indipendente, la disponibilità, verso corrispettivo, di un insieme di diritti di proprietà, industriale o intellettuale, tra cui quelli relativi a marchi, denominazioni commerciali, invenzioni e know how, e di alcuni servizi di assistenza e consulenza tecnica. Con il contratto di franchising, l'affiliato entra a far parte della rete di affiliazione commerciale costituita dall'affiliante e distribuita sul territorio, al fine di commercializzare determinati beni o servizi. Il contratto di franchising è disciplinato in Italia dalla Legge n. 129/2004 che prevede la forma scritta *ad substantiam*. Se il contratto è a tempo determinato, la sua durata deve essere superiore a 3

anni e, comunque, tale da garantire l'ammortamento dell'investimento da parte dell'affiliato, il quale è tenuto al versamento un diritto fisso di ingresso alla stipula del contratto, oltre al pagamento di una royalty periodica proporzionata al proprio volume di affari.

Cap. 3

Royalty e valore in dogana.

3.1 Le fonti normative e interpretative

Come è noto il valore delle merci in dogana, si determina conformemente al codice doganale comunitario e alle relative norme di applicazione.

In proposito occorre menzionare in primis il **Regolamento (UE) n. 952/2013** del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013 che istituisce il *Codice Doganale dell'Unione* (di seguito anche **CDU**), abrogando il precedente Codice Doganale Comunitario (CDC) istituito con il Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, nonché il Regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione del 2 luglio 1993 (di seguito anche DAC) che fissa talune disposizioni d'applicazione del Regolamento (CEE) n. 2913/92. Quest'ultimo regolamento è stato però abrogato dal Regolamento di esecuzione UE n. 2016/481 della Commissione del 1° aprile 2016 e sostituito dal nuovo **Regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447** della Commissione del 24 novembre 2015 recante *Modalità di applicazione di talune disposizioni del regolamento (UE) n. 952/2013* del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il codice doganale dell'Unione (di seguito anche **RE**).

Particolarmente significativo per la materia in esame è infine il doc. **TAXUD/800/2002**, aggiornato nel 2007 e il più recente doc. **TAXUD/B4/2016 n. 808781**. Tali documenti contengono le linee guida approvate dal Comitato Esperti del Valore in Dogana presso la Direzione Generale Fiscalità e Unione Doganale della Commissione. Non si tratta pertanto di atti legalmente vincolanti ma meramente esplicativi e di orientamento per le varie amministrazioni doganali nazionali. Il loro scopo, indicato nella premessa "... è *garantire un'interpretazione uniforme per le autorità doganali e per gli operatori economici nonché fornire uno strumento per facilitarne l'applicazione armonizzata e corretta da parte degli SM*" (v. TAXUD/B4/2016).

Le recenti riforme sopra accennate impongono una breve premessa sui nuovi criteri per la determinazione del valore in dogana delle merci.

3.2 I criteri generali per la determinazione del valore in dogana delle merci: il valore di transazione e i metodi secondari di valutazione; elementi da includere e da non includere al valore di transazione

La norma fondamentale in materia di valutazione delle merci in dogana è l'art. 70 del CDU a norma 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, eventualmente adeguato**”*.

Il paragrafo 2 precisa poi che *“Il prezzo effettivamente pagato o da pagare è il **pagamento totale che è stato o deve essere effettuato dal compratore nei confronti del venditore, o dal compratore a una terza parte, a beneficio del venditore, per le merci importate, e comprende tutti i pagamenti che sono stati o devono essere effettuati, come condizione della vendita delle merci importate**”*.

L'art. 129, comma 1, del RE al riguardo precisa che *“Il prezzo effettivamente pagato o da pagare ai sensi dell'articolo 70, paragrafi 1 e 2, del codice comprende la totalità dei pagamenti eseguiti o da eseguire come **condizione della vendita** delle merci importate dal compratore a una delle seguenti persone:*

- a) il venditore;*
- b) un terzo a beneficio del venditore;*
- c) un terzo collegato al venditore;*
- d) un terzo quando il pagamento a quest'ultimo è effettuato per soddisfare un obbligo del venditore.*

*I pagamenti possono essere fatti, **per via diretta o indiretta**, anche mediante lettere di credito e titoli negoziabili”*.

L'art. 128 del RE, inoltre, precisa 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” (c.d. **last sale rule principle**).*

Tuttavia, *“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”*.

Il paragrafo 3 dell'art. 70 del CDU tuttavia pone una **limitazione alla operatività del criterio del “valore di transazione”** stabilendo che lo stesso può trovare applicazione “*purché ricorrano tutte le condizioni seguenti:*

a) non esistano restrizioni per la cessione o per l'utilizzazione delle merci da parte del compratore, oltre a una qualsiasi delle seguenti:

- i. restrizioni imposte o richieste dalla legge o dalle autorità pubbliche nell'Unione;*
- ii. limitazioni dell'area geografica nella quale le merci possono essere rivendute;*
- iii. restrizioni che non intaccano sostanzialmente il valore in dogana delle merci;*

b) la vendita o il prezzo non siano subordinati a condizioni o prestazioni per le quali non possa essere determinato un valore in relazione alle merci da valutare;

c) nessuna parte dei proventi di qualsiasi rivendita, cessione o utilizzazione successiva delle merci da parte del compratore ritorni, direttamente o indirettamente, al venditore, a meno che non possa essere operato un appropriato adeguamento;

d) il compratore e il venditore non siano collegati o la relazione non abbia influenzato il prezzo”.

Nei casi in cui non possa applicarsi il criterio del valore effettivo, in quanto non ricorrono tutte le condizioni previste dal paragrafo 3 dell'art. 70 CDU, l'art. 74 del medesimo CDU prevede che debbano applicarsi altri criteri di valorizzazione delle merci, ossia dei “**Metodi secondari di determinazione del valore in dogana**”. Infatti, la predetta disposizione stabilisce che “*Quando il valore in dogana delle merci non può essere determinato a norma dell'articolo 70, si prendono in considerazione, nell'ordine, le lettere da a) a d) del paragrafo 2, fino alla prima di queste lettere che consente di determinarlo*”. Vale a dire (segue citazione testuale):

- a) il valore di transazione di **merci identiche**, vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare;*
- b) il valore di transazione di **merci similari**, vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare;*
- c) il valore basato sul **prezzo unitario** al quale le merci importate, o **merci identiche o similari** importate, sono vendute nel territorio doganale dell'Unione nel quantitativo complessivo maggiore a persone non collegate ai venditori; oppure*
- d) **valore calcolato**, eguale alla somma:*

- i. *del costo o del valore delle materie e delle operazioni di fabbricazione o altre, utilizzate per produrre le merci importate;*
- ii. *di un importo rappresentante gli utili e le spese generali, pari a quello che comportano generalmente le vendite di merci della stessa qualità o dello stesso tipo delle merci da valutare, realizzate da produttori del paese di esportazione per l'esportazione a destinazione dell'Unione;*
- iii. *del costo o del valore degli elementi di cui all'articolo 71, paragrafo 1, lettera e)”, vale a dire le spese di trasporto, assicurazione, carico e movimentazione delle merci.*

Il paragrafo 1 dell'art. 74 precisa tuttavia che “L'ordine di applicazione delle lettere c) e d) del paragrafo 2 è invertito se il dichiarante lo richiede”.

Gli artt. 71 e 72 del CDU stabiliscono poi alcuni elementi da includere (**art. 71: Elementi del valore di transazione**) o non includere (**art. 72: Elementi da non includere nel valore in dogana**) ai fini della determinazione del valore in dogana ai sensi dell'articolo 70.

In particolare, l'art. 71 stabilisce che il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate debba essere integrato da (segue citazione testuale):

a) *i seguenti elementi, nella misura in cui sono a carico del compratore ma non inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci:*

- i. *le commissioni e le spese di mediazione, fatta eccezione per le commissioni di acquisto;*
- ii. *il costo dei container considerati, ai fini doganali, come formanti un tutt'uno con la merce; e*
- iii. *il costo dell'imballaggio comprendente sia la manodopera sia i materiali;*

b) *il valore, attribuito in misura adeguata, dei prodotti e servizi qui di seguito elencati, qualora questi siano forniti 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:*

- i. *materie, componenti, parti e elementi simili incorporati nelle merci importate;*
- ii. *utensili, matrici, stampi e oggetti simili utilizzati per la produzione delle merci importate;*
- iii. *materie consumate durante la produzione delle merci importate; e*
- 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;*

- c) *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;*
- d) *il valore di tutte le quote dei proventi di qualsiasi ulteriore rivendita, cessione o utilizzo delle merci importate spettanti, direttamente o indirettamente, al venditore; e*
- e) *le seguenti spese fino al luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale dell'Unione:*
 - i. *le spese di trasporto e di assicurazione delle merci importate; e*
 - ii. *le spese di carico e movimentazione connesse al trasporto delle merci importate.*

Il paragrafo 2 della predetta disposizione precisa ulteriormente che “*Le aggiunte al prezzo effettivamente pagato o da pagare a norma del paragrafo 1 sono effettuate esclusivamente sulla base di dati oggettivi e quantificabili*”, mentre il terzo paragrafo specifica che “*In sede di determinazione del valore in dogana sono addizionati al prezzo effettivamente pagato o da pagare solo ed esclusivamente gli elementi previsti dal presente articolo*”.

3.3. I corrispettivi e i diritti di licenza: condizioni per l'inclusione nel valore della merce da valutare

Come accennato, a norma dell'art. 71 del CDU, ai fini della valutazione in dogana della merce, il prezzo effettivamente pagato deve essere integrato con i “*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*”.

Dal tenore letterale della norma emergono chiaramente le tre condizioni per la inclusione dei corrispettivi e diritti di licenza nel valore in dogana della merce. A tal fine è pertanto necessario che tali diritti e corrispettivi:

- a) siano **correlati alle merci** da valutare;
- b) siano obbligatoriamente dovuti dal compratore quale **condizione per la vendita**;
- c) **non siano stati inclusi nel prezzo** effettivamente pagato o da pagare.

Appare anche evidente che tali requisiti debbano sussistere congiuntamente.

a) La correlazione merci da valutare – royalties (ex art. 71, lett. c), CDU)

Riguardo alla correlazione dei diritti alle merci da valutare, l'art. 136 del RE precisa che *“1. 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. 2. 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 di tale corrispettivo o diritto di licenza si riferisca alle merci oggetto della valutazione. 3. Se i corrispettivi o i diritti di licenza si riferiscono in parte alle merci da valutare e in parte ad altri ingredienti o componenti aggiunti alle merci successivamente alla loro importazione, oppure ad attività o servizi successivi all'importazione, viene effettuato un **opportuno adeguamento**”*.

Secondo il TAXUD/B4/2016 n. 808781 *“Un riferimento diretto alle merci importate è particolarmente chiaro quando le merci stesse costituiscono l'oggetto del contratto di licenza (i.e. se le merci importate hanno incorporato il marchio per il quale viene pagato il diritto di licenza questo deve essere considerato come correlato alla merce importata). La stessa correlazione esiste laddove la merce importata è costituita da ingredienti o componenti oggetto della licenza”*.

Nei suddetti casi, dunque, secondo il citato documento di prassi europea, quando le royalties sono pagate dal compratore:

- al titolare del marchio o del brevetto sulle merci;
- al titolare dei diritti sugli ingredienti o componenti,

si deve ritenere che detti pagamenti siano correlati alle merci da valutare.

Sempre secondo le suddette linee guida *“il Know-how” fornito ai sensi di un contratto di licenza spesso comporta la fornitura di disegni, ricette, formule e istruzioni basilari relativamente all'utilizzo della merce oggetto della licenza. Laddove tale know-how si applica alle merci importate, il versamento di qualsivoglia royalty o diritto di licenza dovrà essere considerato come parte del valore in dogana della merce in questione”*. Viceversa, *“Un accordo di licenza (per esempio nell'area del franchising) alcune volte implica la fornitura di servizi quali per esempio la formazione del personale del licenziatario addetto alla produzione della merce oggetto di licenza o l'utilizzo dell'impianto/ attrezzature. Potrebbe essere fornita anche assistenza tecnica alla dirigenza, nell'amministrazione, marketing e contabilità, etc. In tali casi le royalties o i diritti di licenza da pagare per questi ultimi servizi non sarebbero considerati nella determinazione del valore in dogana delle merci”*.

In base alle predette esemplificazioni si può pertanto ritenere che se il licenziante trasferisce al licenziatario il know – how per l'utilizzazione delle merci, il versamento di qualsivoglia royalty dovrà essere compreso nel valore in dogana della merce, mentre non rientrano nel valore delle merci in dogana la fornitura di servizi per la formazione del personale del licenziatario nell'ambito di un contratto di franchising.

Il paragrafo 2 dell'art.136 del RE detta una presunzione semplice stabilendo che, salvo prova contraria, il corrispettivo o diritto di licenza si riferisce alle merci da valutare quando è calcolato sul prezzo delle stesse (di contenuto identico all'art. 161 delle DAC).

b) l'obbligo di pagamento delle royalties quale condizione della vendita

L'art. 136 del RE in proposito stabilisce che “4. *I corrispettivi e i diritti di licenza sono considerati pagati come **condizione della vendita** delle merci importate quando 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 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.*

5. Il paese in cui è stabilito il destinatario del pagamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza è irrilevante”.

Il collegamento venditore – licenziante

La disposizione sopra richiamata (art. 136 del RE) segna una svolta significativa rispetto alla previgente normativa. Infatti, l'art. 157, par. 2, delle DAC precisava che: “*Indipendentemente dai casi di cui all'articolo 32, paragrafo 5 del codice, quando si determina il valore in dogana di merci importate in conformità delle 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 della valutazione, e — costituisce una **condizione di vendita delle merci in causa**” mentre il successivo art. 160 aggiungeva che: “*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”.**

Pertanto, secondo l'attuale normativa, l'esistenza di un collegamento fra il terzo che richiede il pagamento delle royalties e il venditore non è più indispensabile come in passato, essendo l'unica condizione prevista in base alla precedente formulazione della norma, bensì costituisce una delle condizioni contemplate dalla norma, di per sé sufficiente, ma non necessaria, per dimostrare l'obbligatorietà del pagamento delle royalties quale condizione della vendita. Infatti, le condizioni elencate dall'art.136, comma 4, non sono cumulative, con la conseguenza che è sufficiente che se ne verifichi una soltanto perché le royalties debbano essere incluse nel valore doganale della merce⁸.

Il concetto di “**persone legate**”, pur perdendo la centralità che aveva in passato, mantiene comunque una propria importanza ai fini in esame. Al riguardo viene in considerazione l'art. 127 del RE, di contenuto analogo all'art. 143 delle DAC, che così recita:

1. Ai fini del presente capo, due persone sono considerate legate se è soddisfatta una delle seguenti condizioni:

a) l'una fa parte della direzione o del consiglio di amministrazione dell'impresa dell'altra e viceversa;

b) hanno la veste giuridica di associati;

c) l'una è il datore di lavoro dell'altra;

d) un terzo possiede, controlla o detiene, direttamente o indirettamente, il 5 % o più delle azioni o quote con diritto di voto delle imprese dell'una e dell'altra;

e) l'una controlla direttamente o indirettamente l'altra;

f) l'una e l'altra sono direttamente o indirettamente controllate da una terza persona;

g) esse controllano assieme, direttamente o indirettamente, una terza persona;

h) sono membri della stessa famiglia.

2. Le persone associate in affari per il fatto che l'una è agente, distributore o concessionario esclusivo dell'altra, quale che sia la designazione utilizzata, si considerano legate solo se rientrano in una delle categorie di cui al paragrafo 1.

3. Ai fini del paragrafo 1, lettere e), f) e g), si ritiene che una parte controlli l'altra quando la prima è in grado, di diritto o di fatto, di imporre orientamenti alla seconda.

Il comma 3 recepisce, inglobandolo nell'articolato, il contenuto dell'Allegato 23 delle DAC dove era precisato che “*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*”. Pertanto, «*Il concetto non cambia rispetto al passato, considerando che l'endiadi*

⁸ Cfr. S. ARMELLA, L. MAMMARINO, “*Il valore della merce nel nuovo codice doganale* “ in *Il Doganalista* n. 3/2016.

formata dalle parole “costrizione” e “orientamento” è ora semplicemente rimodulata nella locuzione “imporre orientamenti”» (circ. Agenzia delle Dogane n. 5/D del 21 aprile 2017).

E' stato osservato in proposito che *“Anche qualora si verifichi una di tali circostanze [di cui alle lett. e), f) e g) dell'art.127, paragrafo 1, del RE ndr], tuttavia, si ritiene che vi sia un effettivo controllo soltanto quando la prima parte sia in grado, di diritto o di fatto, di imporre orientamenti alla seconda”*. In tal senso si sarebbe espresso *“il Comitato tecnico sul valore doganale previsto in sede WCO, secondo il quale deve ritenersi che una parte controlli l'altra soltanto qualora la prima sia, di diritto o di fatto, in grado di imporre limitazioni od orientamenti alla seconda (TCCV, case study II.1, in www.wcoomd.org). Anche la nota interpretativa dell'art. 15 dell'Accordo sul valore doganale, che indica i casi in cui due parti devono ritenersi legate, sottolinea l'importanza di distinguere tra i diritti e gli obblighi normalmente associati alla vendita internazionale e alla distribuzione di merci dai diritti e obblighi contrattuali che determinano un effettivo legame tra le parti, quali il diritto di imporre limitazioni o orientamenti su aspetti essenziali relativi alla gestione delle attività dell'altra (Interpretative note to article 15.4 of Agreement on implementation of article VII GATT, in www.wcoomd.org)”⁹*. Tuttavia, si potrebbe ritenere che gli argomenti citati a sostegno in realtà vadano in altra direzione. Infatti, la capacità di una parte *“di fatto o di diritto”* di *“imporre orientamenti”* ad altri soggetti è espressione del controllo *“diretto o indiretto”* e le circostanze indicate dalle lett. e), d) ed f) (dell'art.127, paragrafo 1, del RE) descrivono semplicemente le diverse modalità del controllo, che può esplicarsi da una parte nei confronti dell'altra (lett. d), da una terza persona nei confronti di entrambe le altre parti (lett. e), da entrambe le parti nei confronti di un terzo (lett. f). Tale controllo, inoltre, non riguarda necessariamente tutta l'attività del soggetto controllato, ma può esplicarsi anche esclusivamente in correlazione con i diritti di licenza ad esso attribuiti e ricorre ad esempio quando:

- a) il licenziante sceglie il produttore e lo impone all'acquirente od esiste un contratto diretto di produzione tra il licenziante ed il venditore;
- b) il licenziante esercita, direttamente od indirettamente, un controllo di fatto sulla produzione, sulla logistica e sulla consegna delle merci all'acquirente;
- c) il licenziante decide a chi il produttore può vendere le merci od impone delle restrizioni per quanto concerne i potenziali acquirenti;

⁹ S. ARMELLA, L. MAMMARINO, *“Il valore della merce nel nuovo codice doganale”* cit.

- d) il licenziante fissa le condizioni di prezzo al quale il produttore /venditore vende le proprie merci od il prezzo al quale l'importatore/acquirente rivende le merci;
- e) il licenziante ha il diritto di esaminare la contabilità del produttore o dell'acquirente;
- f) il licenziante sceglie i metodi di produzione da utilizzare o fornisce i modelli ecc.;
- g) il licenziante sceglie /limita i fornitori dei materiali/componenti;
- h) il licenziante limita le quantità che il produttore può produrre;
- i) 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;
- j) il produttore non è autorizzato a produrre prodotti concorrenti (privi di licenza) in assenza del consenso del licenziante;
- k) le merci fabbricate sono specifiche del licenziante (cioè nella loro concezione/design e con riguardo al marchio di fabbrica);
- l) le caratteristiche delle merci e la tecnologia utilizzata sono definite dal licenziante, ecc.¹⁰.

Ciascuno di questi elementi non costituisce evidentemente di per sé una condizione di vendita, tuttavia una combinazione di questi elementi, che va al di là dei semplici controlli di qualità, è in grado di dimostrare l'esistenza del potere di controllo da parte del licenziante e determina conseguentemente l'inclusione delle royalties, il cui pagamento viene considerato condizione per la vendita, nel valore delle merci in dogana.

Le fonti oggetto dell'analisi per verificare la sussistenza di tale potere di controllo tra due soggetti che non sono giuridicamente collegati possono essere:

- a) l'accordo di licenza tra licenziante e licenziatario, dove sono specificati, tra gli altri, l'oggetto a cui si riferisce la licenza, la natura dei diritti trasferiti ed il "know how" fornito, la responsabilità di chi concede la licenza e di chi acquista ed i metodi di calcolo per il pagamento dei corrispettivi e dei diritti di licenza;
- b) la fattura di vendita ricevuta dall'importatore, al fine di verificare se l'importo fatturato è da intendere già comprensivo della royalty;
- c) il contratto di compravendita tra il venditore/esportatore e l'acquirente/importatore, spesso concluso "*per facta concludentia*";
- d) il DV1 allegato alla dichiarazione di importazione;

¹⁰ Commento n.11, TAXUD/800/2002, aggiornato nel 2007.

- e) ogni altra documentazione amministrativa o commerciale utile od ogni informazione pertinente per addivenire ad una corretta valutazione per l'inclusione o l'esclusione delle royalties nel valore imponibile in dogana.

Con specifico riferimento al **controllo di qualità**, la circolare n. 21/E del 2012 ha evidenziato che tali controlli rispondono all' interesse dei licenzianti alla *“tutela del buon nome del marchio e del proprietario del marchio stesso rispetto alla commercializzazione di prodotti di bassa qualità, di scadente fattura, non conformi ai modelli standard, o ancora da rischi di contraffazione, di usurpazione di disegni e know-how e di produzione pericolosa e non autorizzata”*.

La medesima circolare precisa anche che *“Nella moderna prassi commerciale (ove la percezione commerciale di un prodotto avviene principalmente sulla base del marchio e non tanto sulla base del nome del soggetto importatore o distributore di un determinato prodotto), il controllo di qualità da parte del licenziante è ... assai diffuso e l'approvazione dei campioni da parte dello stesso, come pure il fatto che il produttore debba realizzare manufatti rispondenti ad elevati standard qualitativi imposti dal proprietario della licenza, appaiono spesso unicamente diretti al controllo della qualità e non implicano necessariamente l'esistenza di un controllo, sia pure indiretto, sui fornitori extracomunitari”*.

La circolare in commento riporta l'orientamento espresso nel documento TAXUD 800/2002, rev. 2007, il quale, alle Sezioni 2 e 3, esamina gli elementi di fatto riferiti a due diversi casi. In entrambi i casi l'analisi riscontra un “controllo di qualità” da parte del licenziante che tuttavia lo effettua con finalità ben diverse tra di loro (v. schema sottostante)

TAXUD 800/2002, rev. 2007	
Sezione 2. Elementi di fatto del caso n.1	Sezione 3. Elementi di fatto del caso n.2
fattori sintomatici del mero controllo di qualità:	fattori sintomatici del legame fra licenziante e produttore:
<ul style="list-style-type: none"> - controllo della qualità dei modelli preliminari e definitivi di produzione; - controllo della qualità dei modelli artistici tridimensionali fissati od incorporati al prodotto finito; - approvazione della confezione e della presentazione; - approvazione di campioni di prodotti finiti; - approvazione di qualsiasi modifica al prodotto finito. 	<ul style="list-style-type: none"> - la clausola che attribuisce al licenziante il potere di nominare i fornitori delle materie prime impiegate nella produzione delle merci importate; - la clausola da cui si evince che la merce dovrebbe essere prodotta solo dalla licenziataria o da altre società designate dalla licenziante; - il divieto per il produttore (o qualsiasi affiliato o filiale) di fabbricare prodotti competitivi in qualsivoglia relazione d'affari con qualsiasi concorrente della licenziante senza l'espressa approvazione preventiva, per iscritto, della licenziante;
Ulteriori circostanze:	
<ul style="list-style-type: none"> - la gamma di prodotti non è specifica del concessore di licenza ma è definita 	

<p>dall'acquirente comunitario;</p> <ul style="list-style-type: none"> - il produttore è scelto dall'acquirente comunitario; - il produttore non utilizza una tecnologia specifica del conceditore di licenza; - il conceditore di licenza non interviene nel processo produttivo; - il conceditore di licenza esercita soltanto un'opzione di approvazione del prodotto finito (quantità, qualità). 	<ul style="list-style-type: none"> - la clausola che impone che i prezzi applicati dal produttore non saranno meno favorevoli dei prezzi applicati a prodotti equivalenti nei confronti di qualsiasi altra persona per la quale il produttore fabbrica prodotti paragonabili; - il fatto che il produttore è autorizzato a produrre solo la quantità esatta indicata nell'ordine di acquisto specifico emesso dalla licenziataria o dalle società designate dalla licenziante e la considerazione della produzione in eccesso delle quantità ordinate, espressamente proibita, quale contraffazione; - il divieto imposto al produttore di produrre o fornire prodotti o merci che utilizzano informazioni riservate o recano uno dei marchi di fabbrica o di commercio utilizzati a clienti diversi dalla licenziataria o da altre società designate dalla licenziante; - il diritto della licenziante di esaminare la contabilità del produttore. <p>Tuttavia, per stabilire se i corrispettivi devono essere inclusi nel valore in dogana occorre anche verificare se sono soddisfatte le condizioni dell'art. 159 delle DAC.</p>
--	--

La circ. n. 21/E contiene anche ulteriori esemplificazioni di situazioni che secondo la Dogana esulano dal “mero controllo” di qualità. Vale a dire:

- 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 (od al suo incaricato) qualsiasi forma di commercializzazione, distribuzione o vendita senza aver ricevuto la preventiva approvazione da parte del licenziante;
- il potere di subordinare l'appalto, il subappalto, la concessione, la subconcessione, la delega, la subdelega a terzi della fabbricazione dei prodotti licenziati alla previa autorizzazione scritta del licenziante;
- il potere di subordinare la vendita della merce alla 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.

Infine l'Amministrazione individua le possibili fonti da cui potrebbero emergere tali elementi, ossia:

- a) codici di condotta o deontologici per i fabbricanti/licenziatari e degli accordi con i fabbricanti, anche in aderenza ai principi promossi da Organizzazioni internazionali come l'OCSE e l'ONU (ed Agenzie come l'ILO);
- b) clausole volte al controllo della produzione e/o del produttore presenti nei medesimi documenti o negli accordi di licenza.

La dottrina ha rilevato che *“ormai tutti gli accordi di licenza riservano ai licenzianti, bisognosi di tutelare l'immagine dei propri brand, quantomeno delle prerogative di controllo sulle merci, sulla loro qualità e sulla loro rispondenza a parametri estetici e di correttezza, anche in termini di liceità della manodopera impiegata e delle proprietà delle materie utilizzate, o ancora sul nome delle aziende scelte dal licenziatario per produrre le merci”*, che richiederebbero una valutazione più attenta e caso per caso, magari attraverso *“quell'interpello atipico che è la richiesta di informazioni alle autorità doganali disciplinata dall'art. 6 del Reg. CE n. 2913/1992 [art. 14 del CDU attuale ndr] che, nell'auspicio di trovare celere risposta, potrebbero finalmente dirimere i dubbi che sulla materia ... ancora permangono”*¹¹.

Il pagamento dell'acquirente si conforma agli obblighi contrattuali del venditore

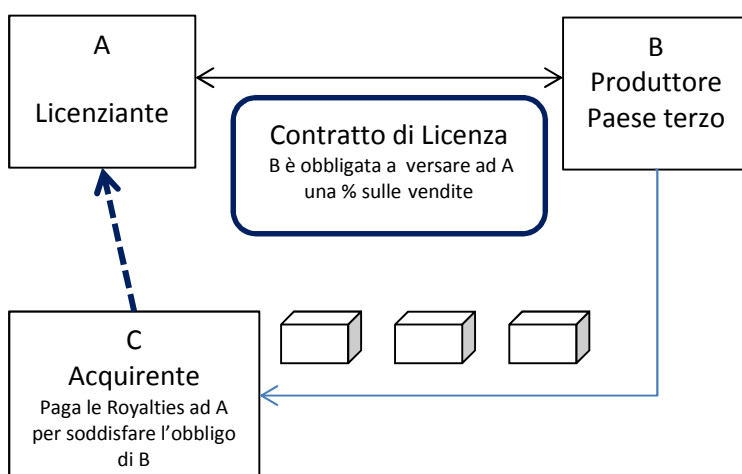
In proposito il doc. TAXUD/B4/2016 n. 808781 precisa che l'art. 136 del RE *“... rende esplicito il fatto che le royalties sono, per definizione, pagati al proprietario dei diritti concessi in licenza (licenziante) e vengono versati dall'acquirente delle merci”*, tuttavia si evidenzia che secondo l'art. 71, paragrafo 1, lett. c), tale pagamento può avvenire *“direttamente o indirettamente”*. Il medesimo documento inoltre chiarisce anche che *“il criterio della “condizione di vendita” non si riferisce soltanto alle condizioni imposte dal venditore a se stesso ma anche imposte all'acquirente”*. Ciò riflette altresì il disposto dell'articolo 71 CDU che si riferisce alle *“royalties e diritti di licenza correlati alle merci da valutare che l'acquirente deve pagare”*.

Secondo alcuni autori l' *“ipotesi prevista dall'art. 136 RE è riconducibile a un accollo di debito, in cui l'importatore si fa carico del pagamento delle royalties dovute dal venditore extra - Ue al titolare della licenza o del marchio. Anche questa ipotesi implica un'attenta ricostruzione dei rapporti contrattuali e riconduce al valore doganale quelle componenti di costo che rappresentano condizioni essenziali della vendita nel caso concreto”*¹².

¹¹ B. SANTACROCE, E. SBANDI, *“Il controllo della produzione nell'impatto dei diritti di licenza sul valore doganale”* in Corriere Tributario n.2/2013.

¹² S. ARMELLA, L. MAMMARINO, *“Il valore della merce nel nuovo codice doganale”* cit.

In realtà la nuova formulazione della norma permette di poter includere le royalties nel valore delle merci da valutare anche in assenza di un collegamento fra il venditore ed il soggetto che



richieda il versamento dei diritti o royalties (licenziante), mentre non è richiesto che la condizione abbia carattere “essenziale”.

Pertanto, anche nelle operazioni triangolari (in cui figurano tre parti: importatore, esportatore – licenziatario, licenziante), come quella

descritta alla lett. b) del paragrafo 4 dell'art. 136 del RE, sarà sufficiente che il pagamento sia effettuato per soddisfare un obbligo contrattuale del venditore, oppure che le merci non possano essere vendute o acquistate senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza a un licenziante (lett. c) perché ciò determini automaticamente la loro inclusione nel valore della merce da valutare, senza alcuna necessità di dimostrare il controllo del licenziante sul produttore.

Il versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza a un licenziante costituisce una condizione per la vendita o l'acquisto

Il requisito del comma 4, lett. c), dell'art. 136 del RE permette oggi assai più agevolmente che in passato di includere i diritti di licenza e le royalties nel valore in dogana anche nelle situazioni in cui il loro pagamento sia effettuato a terzi non correlati, ma sia comunque considerato una condizione di vendita (cfr. doc. TAXUD/B4/2016 n. 808781, paragrafo 3.7, punto 26).

L'esistenza di tale pagamento quale condizione della vendita, può ricavarsi non solo all'interno del contratto, quale condizione esplicita, ma anche implicitamente, o persino risultare quale condizione per la “legalità” della vendita (si pensi in particolare alla normativa per la tutela dei marchi, dei brevetti e delle invenzioni).

Secondo la circ. 21/D del 2012 per includere le royalties nel valore in dogana dovrebbe emergere che il licenziante non è disposto, senza il pagamento delle stesse, a fornire le merci

(nello scenario a due parti¹³) ovvero che il venditore non è disposto a venderle se l'acquirente non paga un corrispettivo od un diritto di licenza al licenziante (nello scenario a tre parti¹⁴).

Alcuni autori hanno evidenziato che “La terza condizione è, oggettivamente, più indefinita e, se non correttamente contestualizzata, vi è il rischio che sia interpretata in maniera eccessivamente estensiva. Essa attribuisce rilievo al fatto che l'acquirente deve pagare un corrispettivo al titolare del marchio e che, in mancanza di tale pagamento, il fornitore non potrebbe vendere i beni. Una corretta lettura delle norme non può prescindere dalle interpretazioni fornite in sede WCO, le quali prevedono che la tassazione in dogana delle royalties possa avvenire soltanto se il relativo pagamento rappresenti una “condizione della vendita delle merci”, ossia una condizione essenziale del contratto di compravendita dal fornitore estero all'importatore, tale per cui il mancato pagamento delle royalties impedisca la vendita dei prodotti”¹⁵.

In realtà il Commentario 25.1 del 2011 del World Customs Organization (WCO) evidenzia che “I seguenti fattori potrebbero essere presi in considerazione nel determinare se *il pagamento delle royalties o del canone è una condizione di vendita*:

- a) *c'è un riferimento alle royalties o al canone nel contratto di vendita o documenti correlati;*
- b) *esistenza di un riferimento alla vendita di merci nell'accordo di licenza;*
- c) *previsione (nell'accordo di licenza o nel contratto di vendita) della risoluzione del contratto di vendita quale conseguenza di un inadempimento delle clausole contrattuali dell'accordo di licenza a causa del mancato pagamento dei relativi diritti al licenziante da parte dell'acquirente;*
- d) *inserimento nell'accordo di licenza di una clausola che stabilisca che, qualora il corrispettivo non venisse pagato, al produttore sarà vietato di produrre e vendere all'importatore i beni che incorporano la proprietà intellettuale del licenziante;*
- e) *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 controllo di qualità”¹⁶.*

¹³L'ipotesi in cui le parti del contratto di compravendita delle merci (venditore-produttore; acquirente-importatore) coincidono con quelle dell'accordo di licenza (licenziante licenziatario) configura la fattispecie dello “scenario a due parti”.

¹⁴ E' il caso, molto ricorrente nella pratica, in cui il licenziante è un soggetto terzo rispetto alle parti del contratto di compravendita. Nella fattispecie dello “scenario a tre parti” intercorrono rapporti giuridici distinti, da un lato, tra licenziante e licenziatario, dall'altro tra venditore/esportatore ed acquirente/importatore.

¹⁵ S. ARMELLA, L. MAMMARINO, “Il valore della merce nel nuovo codice doganale” cit.

¹⁶ F. D'ALFONSO, “Royalties e determinazione del valore doganale” in La Settimana Fiscale del 5 novembre 2014, n. 41, pag. 23 e ss.

Pertanto, il carattere essenziale delle royalties discende dalla presenza dei suddetti elementi, ovvero da altri fattori dai quali possa comunque desumersi il carattere essenziale delle stesse nell'economia complessiva degli accordi, espliciti o impliciti, fra le varie parti dell'operazione.

Le suddette indicazioni del WCO conservano indubbiamente inalterata la loro portata di utile orientamento, anche nel mutato quadro normativo.

Ad esempio, la previsione (nell'accordo di licenza o nel contratto di vendita) della risoluzione del contratto di vendita quale conseguenza di un inadempimento delle clausole contrattuali dell'accordo di licenza a causa del mancato pagamento dei relativi diritti al licenziante da parte dell'acquirente implica necessariamente il riscontro positivo sulla circostanza (contemplata dall'art. 136, paragrafo 4, lett. c) del RE) che le merci non possono essere vendute all'acquirente o da questo acquistate senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza a un licenziante, ossia che il venditore non sia disposto a vendere le merci senza che siano pagati un corrispettivo o un diritto di licenza. Allo stesso tempo anche 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 controllo di qualità è senz'altro espressione di quel legame fra il produttore ed il venditore che è tipizzato all'art. 136, paragrafo 4, lett. a) del RE, da cui come è noto discende che i diritti di licenza sono considerati pagati come condizione della vendita.

Cap. 4

La pianificazione fiscale aggressiva e le royalties

4.1 La pianificazione fiscale aggressiva e l'abuso di diritto

In tema di fiscalità internazionale, i casi di pianificazione fiscale aggressiva hanno attirato l'attenzione dei media, riguardando generalmente le multinazionali e settori di mercato particolarmente remunerativi, quali ad esempio il web o della moda¹⁷.

Come è noto la pianificazione fiscale aggressiva (B.E.P.S. ossia l'acronimo di "*base erosion and profit shifting*") consiste essenzialmente in una strategia aziendale più o meno complessa che consente alle grandi imprese multinazionali, attraverso una molteplicità di operazioni pianificate, conseguenziali e coordinate, di erodere la base imponibile nei paesi a fiscalità ordinaria, dove i redditi vengono prodotti (c.d. *base erosion*), e trasferire materia imponibile nei paesi a tassazione nulla o ridotta (*profit shifting*).

E' stato osservato che lo sviluppo del mercato globale ha provocato un mutamento della struttura organizzativa dei gruppi multinazionali che ha visto nascere, soprattutto negli ultimi decenni, gruppi societari molto più integrati che in passato, soprattutto allo scopo di creare sinergie per penetrare i mercati e ridurre i costi.

In una prima fase le imprese si sono trovate a dover fare i conti con problemi di doppia imposizione, alle quali esse hanno risposto ponendo in essere strategie di pianificazione fiscale per adeguarsi ai diversi sistemi di imposizione fiscale dei vari Paesi in cui operavano, cercando di limitarne l'impatto in modo lecito. Tuttavia, questi comportamenti con il tempo hanno assunto caratteri di estremizzazione, degenerando in fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva¹⁸.

La **localizzazione degli elementi reddituali positivi** in paesi a fiscalità nulla o bassa avviene essenzialmente operando su:

- Ricavi (*transfer pricing*)
- Interessi attivi
- Dividendi
- Ricavi per royalties (regimi "*patent box*")

¹⁷ P. SORO, *L'elusione fiscale delle grandi multinazionali*, in <http://www.paolosoro.it/news/972/Lelusione-fiscale-delle-grandi-multinazionali.htm>.

¹⁸ P. ACCIARI, in Atti del Convegno "*La pianificazione fiscale internazionale e la complessità organizzativa delle imprese multinazionali*", Roma, 24 giugno 2016

avvalendosi delle cc.dd. *cash box*, vale a dire società localizzate in paesi a giurisdizione fiscale favorevole, in cui, operando sui fattori di cui sopra, vengono trasferiti i profitti frutto delle attività svolte nei paesi ad elevata imposizione.

La **localizzazione degli elementi negativi** nei paesi a fiscalità elevata, avviene dirottando verso tali paesi:

- Costi (transfer pricing)
- ***Costi per royalties***;
- Interessi passivi

Sovente le imprese sfruttano anche **entità o strumenti ibridi** (*hybrid mismatch arrangements*), al fine di ottenere una doppia non tassazione, ad esempio mediante l'utilizzo di strumenti finanziari che in una giurisdizione sono considerati come interessi passivi (costo deducibile) mentre in un'altra sono considerati dividendi (esenti grazie a sistemi di *participation exemption*).

L'OCSE ha stimato che l'erosione fiscale annua causata dalle strategie di pianificazione fiscale aggressiva delle imprese ammonta a circa 240 miliardi di dollari l'anno, pari al 4 – 10% delle tasse mondiali sulle società.

L'entità del fenomeno ha comportato una decisa presa di posizione da parte dei Ministri delle Finanze e i Governatori delle Banche Centrali del G20, riunitisi nel 2015 a Lima, i quali hanno approvato un pacchetto di misure (*Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project*) per definire una riforma delle regole fiscali internazionali.

L'obiettivo fondamentale del Pacchetto BEPS OCSE/G20 è di **“assicurare che i profitti siano tassati laddove vengono svolte rilevanti attività economiche che generano tali profitti e laddove il valore aggiunto è creato”**, rendendo inefficaci le strategie di erosione della base imponibile e di traslazione dei profitti che sfruttano regole obsolete e lo scarso coordinamento tra i diversi ordinamenti fiscali nazionali, riducono il gettito fiscale dei singoli paesi.

Il Pacchetto BEPS **“comprende misure relative alle convenzioni fiscali per neutralizzare gli effetti di disallineamento derivanti da alcuni strumenti e strategie ibride (*hybrid mismatch arrangements*), prevenire l'abuso dei trattati, far fronte all'elusione artificiosa dello status di stabile organizzazione e migliorare i meccanismi di risoluzione delle controversie”**.

Con la sottoscrizione della Convenzione i circa 1.100 accordi fiscali bilaterali per evitare le doppie imposizioni fra i vari Paesi aderenti saranno modificati al fine di riportare gli elementi fondamentali del progetto BEPS.

In estrema sintesi, il Pacchetto BEPS:

- contiene disposizioni volte a garantire che gli accordi esistenti per evitare la doppia imposizione sui redditi siano interpretati al fine di eliminare la doppia imposizione sulle imposte oggetto di tali accordi, senza creare opportunità di non imposizione o di una imposizione ridotta mediante evasione o elusione fiscale;
- integra e modifica numerose convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi, senza necessità di dover di volta in volta rinegoziare il singolo accordo bilaterale;
- disciplina l'applicazione di un arbitrato obbligatorio e vincolante per la risoluzione delle controversie tra gli Stati contraenti.

Al riguardo merita di essere segnalata anche la direttiva n. 2016/1164/UE, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale UE del 19 luglio 2016, che si prefigge l'obiettivo di coordinare le risposte degli Stati membri nell'attuare le 15 azioni delineate nel Pacchetto BEPS, stabilendo un livello minimo di protezione per il mercato interno in 5 specifiche macro aree:

- *Limite alla deducibilità degli interessi passivi;*
- *Tassazione in uscita (exit tax);*
- *Clausola generale antiabuso;*
- *Norme sulle società controllate estere;*
- *Disallineamenti da ibridi.*

Gli Stati membri avranno tempo fino al 31 dicembre 2018 per recepire all'interno dei propri ordinamenti le disposizioni della direttiva ad eccezione delle norme sull'exit tax per le quali avranno tempo fino al 31 dicembre 2019. Gli Stati membri che già hanno in vigore norme equivalenti a quelle sui limiti sugli interessi passivi possono applicarle fino a quando l'OCSE non avrà raggiunto un accordo su una norma minima o comunque al più tardi fino all'1 gennaio 2024

Nell'ordinamento italiano una delle norme fondamentali in materia è senz'altro costituita dall'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000) relativo alla *Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*.

In particolare, secondo il comma 1 della predetta disposizione “*Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*”.

Il comma 2 precisa anche che si considerano abuso del diritto:

- a) le “... operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;
- b) i “vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario”.

Il comma 3 tuttavia precisa che “Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”.

La disposizione delinea anche il riparto dell'onere probatorio fra le parti prevedendo che l'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2, mentre il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali (di cui al comma 3).

Al riguardo l'articolo 1, comma 4, del D.lgs n. 128/2015, che ha introdotto la disposizione in commento all'interno dello Statuto del Contribuente, prevede che “i commi da 5 a 11 dell'art.10-bis della legge n.212 del 2000 non si applicano agli accertamenti e ai controlli aventi ad oggetto i diritti doganali ... che restano disciplinati dalle disposizioni degli articoli 8 e 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n.374, e successive modificazioni, nonché dalla normativa doganale dell'Unione Europea”. Tuttavia, con la sentenza 35575/2016, la Corte di Cassazione ha chiarito che l'esclusione fissata dal legislatore deve considerarsi limitata ai soli profili procedurali, sia perché ha per oggetto i commi da 5 a 11 – che riguardano l'interpello del contribuente, le modalità di accertamento, le richieste di chiarimenti, la riscossione, il rimborso – sia perché si riferisce letteralmente, non ai diritti doganali in quanto tali, ma “agli accertamenti e ai controlli” aventi a oggetto tali diritti.

4.2 Royalties e pianificazione fiscale aggressiva

Come sopra evidenziato le Royalties sono unanimemente considerate come uno dei più diffusi strumenti di pianificazione fiscale aggressiva in quanto consentono agevolmente la traslazione della materia imponibile da uno Stato con un elevato livello di pressione fiscale, verso Paesi a fiscalità ridotta o nulla, senza che peraltro si renda sempre necessaria la movimentazione fisica della merce fra i due Stati.

L'esempio più banale è quello in cui un brevetto, una licenza od un marchio posseduti da una certa impresa nello Stato A, ad elevata fiscalità, sia ceduto ad un soggetto economico residente nello Stato B, a fiscalità più bassa o nulla, ad un certo prezzo, con contestuale o successiva sottoscrizione fra lo stesso cedente, in veste di licenziatario, ed il medesimo cessionario, in veste di licenziante, di un accordo di licenza per lo sfruttamento dello stesso brevetto, licenza o marchio appena ceduto e acquistato, in cui il costo delle royalties pattuite a favore del licenziante e poi esposte in contabilità del licenziatario, sia di ammontare superiore al suo prezzo di cessione. L'antieconomicità e la fittizietà dell'operazione comporta per effetto delle norme in tema di abuso del diritto l'inopponibilità del predetto negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva (v. Cass. sent. 20 maggio 2013, n. 12282).

Il predetto schema base può tuttavia arricchirsi di numerose variabili in relazione alle circostanze e alla normativa dei diversi Paesi.

Uno dei casi più noti è il c.d. "***Double Irish with a Dutch Sandwich***" che ha visto coinvolto uno dei più grandi colossi dell'informatica mondiale (Google), di cui si dirà più oltre.

Come è noto, "Olanda, Irlanda, Lussemburgo e Cipro sono entrati nella classifica dei 15 paradisi fiscali societari più aggressivi del mondo, secondo l'ultimo rapporto di Oxfam, dal titolo - appunto - "Tax Battles". Questi 15 paradisi fiscali, sostengono gli esperti che hanno messo a punto l'indagine, sono tra i principali responsabili a livello globale della corsa al ribasso sulla tassazione degli utili d'impresa che sottrae miliardi di euro alla lotta alla disuguaglianza e alla povertà ..."

In particolare, l'Irlanda è nota per il "***Double Irish***", "... una scappatoia fiscale che permette alle compagnie non residenti di trasferire i profitti in un paradiso fiscale passando attraverso l'Irlanda. Nonostante le pressioni per mettere fine a questa pratica, si potrà ricorrere al "Double Irish" fino al 2020. Il governo irlandese ha inoltre introdotto nuovi incentivi fiscali che spianano potenzialmente la strada a nuove pratiche di abuso"¹⁹. La legge irlandese infatti, oltre a prevedere una tassazione al 12,50% sui redditi commerciali, quindi notevolmente inferiore a quella prevista in altri Paesi europei, consente altresì ad un'impresa di non essere considerata residente e non essere tassata se, pur avendo sede legale in Irlanda, viene gestita e controllata altrove, per esempio in un paradiso fiscale nelle Isole Cayman.

¹⁹ A. MINCUZZI, "Olanda, Irlanda, Lussemburgo e Cipro tra i paradisi fiscali più aggressivi" in Il Sole 24 Ore, 12 dicembre 2016

Il double Irish “È un meccanismo che, sfruttando le diverse normative sulla residenza fiscale di Irlanda e Stati Uniti, ha consentito finora alle multinazionali di abbattere o eludere le tasse sui profitti. Al centro del sistema l'istituzione di due sussidiarie irlandesi (da cui l'aggettivo “double”, doppio), una delle quali registrata in Irlanda ma controllata (e quindi tassata) da un paradiso fiscale, a cui venivano ceduti i diritti di sfruttamento sulla proprietà intellettuale”.

In pratica, il meccanismo prevede che la multinazionale americana ceda i diritti di sfruttamento della proprietà intellettuale ad una società con sede in Irlanda ma gestita offshore. Ciò consente di abbattere i profitti negli USA del pagamento delle royalties e ciò comporterà il versamento di minori imposte negli USA. Una seconda società, sempre residente in Irlanda (ma non gestita in offshore) riceve i profitti del medesimo prodotto al di fuori degli USA scontando la tassazione in Irlanda al 12,50% (di molto inferiore rispetto alla tassazione in USA). Anche tale società peraltro riduce sensibilmente il proprio imponibile versando le royalties alla propria consociata in Irlanda, ma gestita in offshore.

In Olanda, invece, le royalties non vengono tassate perciò le grandi multinazionali “... *dall'Italia o dalla Germania, pagano royalties appositamente gonfiate alla propria 'controllante'olandese, ottenendo così il risultato di abbassare i profitti a bilancio e le relative tasse sul fatturato realizzato in Italia o in Germania. Le royalties, poi, quando tornano nelle casse della società - madre (per esempio a Google in California) non possono essere più tassate, perché hanno già formalmente pagato le imposte in Olanda. Anche se l'aliquota era zero*”²⁰.

Per tale motivo in Olanda si sono domiciliate un numero impressionante di società che esistono solo sulla carta, come casella postale, senza una reale stabile organizzazione societaria che sono dette “letter box company”.

Questi due Paesi permettono l'applicazione del più grande e celebre schema per l'elusione fiscale transnazionale conosciuto appunto con il nome “***Double Irish with a Dutch Sandwich***”.

Il “doppio irlandese con panino olandese” è una tecnica di elusione fiscale utilizzata da alcune grandi multinazionali che implica l'uso di una combinazione tra società sussidiarie irlandesi e olandesi, con l'obiettivo di spostare i profitti verso una giurisdizione che applica un'aliquota sui redditi minima o non la applica affatto. Questo schema fraudolento è stato utilizzato soprattutto da alcuni giganti del web, che non avendo un radicamento fisico sul territorio ed operando fuori dai criteri internazionali, non hanno un luogo di produzione vero e proprio,

²⁰ M. RICCI, “*L'Olanda predica austerità, ma è il più grande paradiso fiscale del mondo*”, Repubblica Economia & Finanza, 9 gennaio 2016.

bensì svolgono solo un'attività di vendita. Ai fini fiscali, assume quindi particolare rilevanza il luogo in cui sono localizzati le proprietà intellettuali, che molto spesso si trovano in capo a una sussidiaria irlandese.

Il caso Google

La tecnica del “*Double Irish with a Dutch Sandwich*” è stata resa famosa da Google, poiché gli avrebbe consentito di realizzare una elusione fiscale di miliardi di euro ogni anno. Quanto segue è una ricostruzione realizzata da *Fiduisuisse Offshore*.

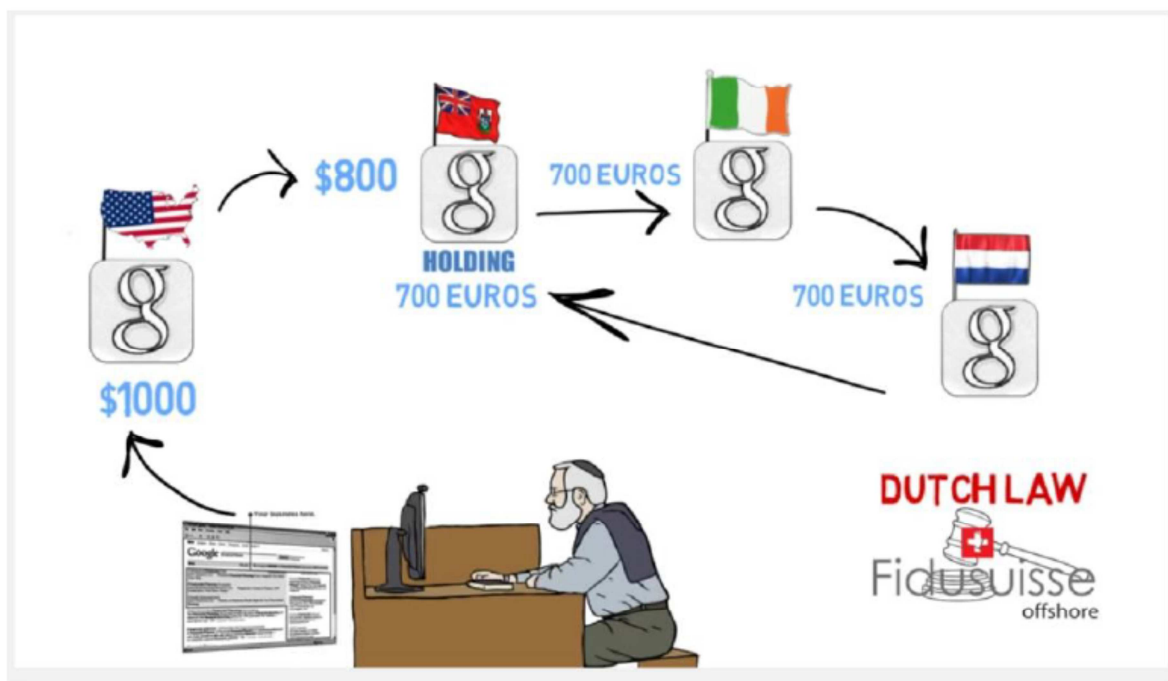
Google ha uffici in tutto il mondo, ma il suo Stato natale sono gli USA. Google tuttavia ha aperto in Irlanda una sede in cui lavorano più di duemila persone, la “**Google Ireland LTD**”. Google possiede, sempre in Irlanda, un'altra azienda denominata “**Google Ireland Holding**” che possiede le proprietà intellettuali, le tecnologie, i diritti ecc. Tale Società è però priva di una struttura effettiva e di personale in Irlanda essendo gestita direttamente dalle **Isole Bermuda**. Come detto secondo la legge irlandese, se un'azienda viene gestita completamente da un'altra residente altrove, la tassazione della società irlandese spetta esclusivamente a tale Stato estero, vale a dire le Isole Bermuda che applicano un'aliquota dello 0%.

Google inoltre possiede anche un'altra company situata in Olanda, con il nome “**Google Netherlands B.V**”, che controlla Google Ireland LTD.

Ad esempio:

- una società europea compra pubblicità da Google USA per 1.000 \$;
- Google USA paga 800 \$ a Google Ireland Holding che possiede il brand ecc. e ha gestito l'operazione di vendita;
- Google Ireland Holding paga 700 \$ a Google Ireland LTD per svolgere il lavoro;
- Google Ireland LTD paga 700 \$ dollari alla sua controllante Google Netherlands B.V. (Senza questo ulteriore passaggio verso la società olandese, Google dovrebbe pagare l'aliquota sulle royalties che si scambierebbero le due società irlandesi);
- Google Netherlands B.V invia i 700 \$ alle Isole Bermuda che non applicano alcuna tassazione (i Paesi Bassi non applicano ritenuta fiscale sulle royalties in uscita).

Con i restanti 300 \$ Google copre i costi di gestione, le spese, i salari e altri costi rimanenti. In conclusione, con questo meccanismo Google riesce a non pagare tasse sul reddito negli Stati a più elevata tassazione dove realizza i suoi profitti.



(Fig. 1 realizzata da *Fidusuisse Offshore*)

Il caso Apple

Anche Apple ha utilizzato come Google la tecnica del Double Irish with a Dutch Sandwich. Inoltre, Apple sarebbe anche incorsa in una frode fiscale per la quale la filiale italiana ha accettato di pagare una multa di 318 milioni di euro come saldo di tutte le pendenze con il Fisco italiano.

Il contesto in cui è maturata la vicenda è il seguente. La società che vende i prodotti Apple in Italia è “**Apple Sales International**”, azienda residente in Irlanda, mentre **Apple Italia s.r.l.** realizzerebbe per conto di Apple Sales International semplicemente un’attività di consulenza. A marzo 2015 gli inquirenti italiani avevano messo sotto processo l’Apple per estero vestizione e omessa dichiarazione dei redditi dal 2008 al 2013 e per aver evaso circa ottocento ottanta milioni di euro di Ires.

Secondo i magistrati italiani all'interno di Apple Italia S.r.l. si annidava in realtà una stabile organizzazione occulta²¹ che svolge una vera e propria attività di vendita sul territorio per

²¹ Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti, opera l'art. 23 comma primo lett. e) del Tuir che stabilisce che si considerano prodotti nel territorio dello Stato italiano i redditi di impresa derivanti da attività ivi esercitate attraverso stabili organizzazioni all'estero.

L'art. 162 comma 1 del Tuir precisa che “*l'espressione stabile organizzazione designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato*”, mentre il successivo comma 2 elenca una serie di fattispecie al verificarsi delle quali è possibile configurare una stabile organizzazione (c.d. positive list):

- una sede di direzione ;
- una succursale;
- un ufficio;
- un'officina;

conto di Apple Sales International. Infatti, Apple Italia avrebbe disposto della possibilità di concludere contratti, negoziare condizioni economiche e contrattuali, decidere modalità e tempi di consegna, attività in cui risulta del tutto assente l'impegno di Apple Sales International.

Gli inquirenti italiani si sono anche potuti giovare delle note sentenze della Corte di Cassazione sul caso Philip Morris.

Infatti, nelle predette sentenze n. 3368/2002 e n. 7682/2002 la S.C. ha dato grande rilievo alle attività di controllo sulla regolare esecuzione dei contratti svolta dalla società italiana, ritenuta "strettamente funzionale alla produzione del reddito" e non meramente preparatoria o ausiliaria, nonché all'accertamento del potere di concludere i contratti a nome dell'impresa, per cui l'affidamento della funzione delle operazioni di affari (management), anche se riguardante una certa area di operazioni, ha comportato l'acquisto da parte di tale struttura della qualità di stabile organizzazione ai fini delle imposte sul reddito e IVA.

Il precedente giurisprudenziale di cui sopra ha senz'altro avuto un peso determinante nella opzione di definire la vertenza con il Fisco italiano da parte della casa di Cupertino.

4.3 Le Royalty Company e la disciplina del c.d. Patent box

Come si è accennato nella prima parte del presente lavoro, alla scelta di delocalizzare l'attività produttiva per ragioni prevalentemente legate al minor costo del lavoro, nonché al minore peso fiscale, si accompagna assai spesso la corresponsione di royalties verso enti residenti in Paesi a fiscalità più vantaggiosa, anche europei (come Irlanda, Paesi Bassi e Lussemburgo) con conseguente riduzione dell'imponibile derivante dalle economie conseguite per effetto di tale opzione.

Si assiste così al fenomeno delle Royalty Company, ossia entità sociali residenti in Paesi a bassa fiscalità presso le quali vengono collocate le immobilizzazioni immateriali, destinatarie del flusso di versamenti di diritti e royalties da parte delle varie licenziatrici nei Paesi a fiscalità più elevata.

A tali entità nell'ambito del gruppo multinazionale vengono per lo più demandati i seguenti compiti:

- preservare il valore delle attività immateriali;
- curare l'attività di ricerca e sviluppo;
- acquistare da altre società, consociate o meno, altri beni immateriali;

- un laboratorio;

- una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali.

- sottoscrivere in ambito intercompany, ovvero con soggetti terzi, contratti di licenza;
- provvedere all'incasso delle royalties da parte dei licenziatari.

Resta fermo che in tale contesto il pagamento delle royalties deve rispettare il **principio generale dell'inerenza** quale vincolo alla deducibilità dei costi.

Di recente la S.C. ha disconosciuto *“la definizione della nozione dell'inerenza ... formulata in termini di suscettibilità, anche solo potenziale, di arrecare, direttamente e indirettamente, una utilità all'attività d'impresa, e costituente requisito generale della deducibilità dei costi ...”*, limitandosi ad affermare in termini meramente negativi che l'indeducibilità scaturirebbe dal fatto che nel caso da essa esaminato *“l'uso del marchio, più che eccessivo, appare del tutto estraneo alla ... attività, insensibile all'efficacia economica del suddetto uso: l'antieconomicità e l'incongruità della spesa sono indizi rivelatori dalla mancanza di inerenza, pur non identificandosi con essa”* (Cass. ord. 450/2018).

Infine, merita un cenno la disciplina del c.d. **“Patent box”** contenuta inizialmente nel DM 30 luglio 2015 del MISE di concerto con quello della Economia e Finanze, poi sostituito dal DM 28 novembre 2017 (di seguito anche DM) che ha comportato l'esclusione dei marchi dal novero dei beni agevolabili.

In estrema sintesi il Patent box costituisce un particolare regime di tassazione agevolata che prevede l'esclusione di una quota dei redditi generati dall'utilizzo di beni immateriali, i quali ottengono una parziale esenzione su IRES e IRAP.

L'opzione può essere esercitata da qualunque tipologia d'impresa *a condizione che eserciti le attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 8 del DM*. Essa ha per oggetto i redditi derivanti dall'utilizzo delle IP (*intellectual property*) indicate all'art. 6 del medesimo DM, ovvero:

- a) software protetto da copyright;
- b) brevetti industriali, siano essi concessi o in corso di concessione, ivi inclusi i brevetti per invenzione, ivi comprese le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione, i brevetti per modello d'utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;
- c) disegni e modelli, giuridicamente tutelabili;
- d) processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili;
- e) due o più beni immateriali tra quelli indicati alle lettere da a) a d), collegati tra loro da un vincolo di complementarietà tale per cui la realizzazione di un prodotto o di una famiglia

di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi sia subordinata all'uso congiunto degli stessi.

Rientrano nell'ambito applicativo dell'opzione:

- a) la **concessione in uso** del diritto all'utilizzo dei beni immateriali;
- b) l' **utilizzo diretto** dei beni immateriali;

Nel caso di concessione in uso del diritto il *reddito agevolabile è costituito dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali*, al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti a essi connessi. Nel caso utilizzo diretto delle IM è invece necessario individuare per ciascun bene immateriale oggetto dell'opzione il *contributo economico da esso derivante che ha concorso a formare* il reddito d'impresa o la perdita.

Il diretto collegamento delle attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 8 e i beni immateriali di cui all'articolo 6, nonché fra questi ultimi e il relativo reddito agevolabile derivante dai medesimi deve risultare da un ***adeguato sistema di rilevazione contabile o extracontabile*** di cui pertanto l'impresa che intende fruire della agevolazione dovrà dotarsi.

In caso di utilizzo diretto la determinazione del reddito riferibile alla IM avviene sulla base di una apposita procedura di *ruling* prevista dall'art 12 del DM.

La quota di reddito agevolabile è determinata, per ciascuna IM sulla base della formula complessa (*c.d. nexus ratio*) indicata all'art. 9 del DM (NUMERATORE: **costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo** indicati all'art. 8 del DM incrementati della quota riaddebitata dalle società "collegate" per i costi sostenuti dalle stesse nei confronti di terzi e dei costi afferenti alle attività di ricerca sostenuti dal soggetto beneficiario nell'ambito di un accordo per la ripartizione degli stessi (incrementati in misura non eccedente il 30% di un importo pari alla differenza fra il "numeratore" ed il "denominatore" della formula – *c.d. up - lift*) / DENOMINATORE: **costi di cui sopra aumentati** dei *costi di operazioni con società "collegate"* sostenuti per lo sviluppo, mantenimento e accrescimento del bene oggetto della attività di ricerca e sviluppo, nonché del *costo di acquisizione, anche mediante licenza di concessione in uso*, del bene immateriale sostenuto nel periodo di imposta).

La quota di reddito agevolabile risulta dal prodotto fra il reddito riferibile alla IM (di cui all'articolo 7, commi 2 e 3 del DM) e il rapporto di cui sopra. Tale quota di reddito non concorre a formare il reddito d'impresa per il 50 per cento del relativo ammontare.

La disciplina del Patent Box si conforma al Rapporto finale sull'Azione 5 del progetto OCSE/G20 *Base Erosion and Profit Shifting* e, in particolare, i paragrafi da 34 a 38 di tale Rapporto, che identificano i beni immateriali ammissibili. In particolare, all'*Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes*.

Il Patent Box, infatti, si pone quale strumento diretto a favorire la permanenza delle immobilizzazioni immateriali, evitandone l'emigrazione presso gli Stati che praticano politiche fiscali aggressive (soprattutto Olanda, Irlanda, Lussemburgo, ecc.). In definitiva, il Patent box rappresenta una risposta alle Royalty company, incentivando la collocazione in Italia dei beni immateriali attualmente detenuti all'estero da imprese italiane o estere, favorendo al contempo l'investimento in attività di ricerca e sviluppo mediante una forte riduzione della pressione fiscale.

Cap. 5

Analisi della recente giurisprudenza italiana e comunitaria

Come si è rilevato dal 1° maggio 2016, per determinare il valore della merce in dogana e per la liquidazione dei dazi doganali, occorre fare riferimento alle regole previste dal Regolamento (UE) n. 952/2013 (CDU), e dal nuovo Regolamento di esecuzione (UE) n. 2015/2447 (RE).

Benché la nuova disciplina in materia di royalties ricalchi in gran parte quella precedente, contenuta nel Codice Doganale Comunitario (CDC), istituito con il regolamento (CEE) n. 2913/92 e nel Regolamento di esecuzione (CEE) n. 2454/93 (DAC), tuttavia vi sono delle modifiche che la giurisprudenza tenderà ad evidenziare nei prossimi anni.

Secondo l'attuale disciplina, gli elementi fondamentali su cui ruota l'inclusione delle royalties e dei diritti di licenza nella valutazione delle merci in dogana, oltre alla correlazione con le merci e la non inclusione nel prezzo, sono:

- 1) la loro natura di **“condizione per la vendita”** (art. 71 CDU) che ricorre quando è *soddisfatta una delle tre condizioni previste dall'art. 136 del RE:*
 - a) che il pagamento venga richiesto all'acquirente *“dal venditore o da una persona ad essa collegata”*;
 - b) che il pagamento sia effettuato dall'acquirente *“per soddisfare un obbligo del venditore” (contrattuale)*;
 - c) che senza il pagamento al licenziante *“le merci non possono essere vendute all'acquirente o da questo acquistate”*;
- 2) il concetto di **“persone legate”** secondo l'art. 127 del RE (di contenuto analogo all'art. 143 delle DAC) che ricorre *se è soddisfatta una delle condizioni ivi previste*, fra le quali le seguenti presentano elementi di particolare complessità:
 - e) *l'una controlla direttamente o indirettamente l'altra*;
 - f) *l'una e l'altra sono direttamente o indirettamente controllate da una terza persona*;
 - g) *esse controllano assieme, direttamente o indirettamente, una terza persona*;

3. *Ai fini del paragrafo 1, lettere e), f) e g), si ritiene che una parte controlli l'altra quando la prima è in grado, di diritto o di fatto, di imporre orientamenti alla seconda (sostanzialmente identico all'Allegato 23 delle DAC, v. circ. 5/D del 2017 cit.)*

Il paragrafo 2 dell'art.136 del RE detta infine una presunzione semplice stabilendo che, salvo prova contraria, il corrispettivo o diritto di licenza si riferisce alle merci da valutare quando è calcolato sul prezzo delle stesse (di contenuto identico all'art. 161 del DAC il quale precisava anche che *“Tuttavia, il pagamento del corrispettivo o del diritto di licenza, può riferirsi alle merci oggetto della valutazione quando l'ammontare di tale corrispettivo o diritto di licenza venga calcolato senza tener conto del prezzo delle merci importate”*).

Come già evidenziato, particolarmente utili in materia sono anche, i documenti interpretativi **TAXUD/800/2002 e TAXUD/B4/2016 n. 808781** che *“sebbene non giuridicamente cogenti, costituiscono tuttavia strumenti importanti per garantire un'uniforme applicazione del codice doganale da parte delle autorità doganali degli Stati membri e possono, quindi, essere di per sé considerate strumenti validi per l'interpretazione di detto codice”* (Corte di Giustizia, causa C-173/15, punto 45).

La disciplina previgente era basata sull'art. 32, par. 1, lett. c), del CDC e disponeva che dovevano essere aggiunti al valore in dogana: *“i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza, non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare”*.

Il successivo punto 5, del medesimo art. 32, lett. b), CDC) disponeva inoltre che *“Nonostante il paragrafo 1, lettera c), ... i pagamenti effettuati dal compratore come contropartita del diritto di distribuzione o di rivendita delle merci importate, non sono aggiunti al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, se tali pagamenti non costituiscono una condizione di vendita, per l'esportazione, a destinazione della Comunità delle merci importate”*.

Infine, l'art. 157, par. 2, del DAC precisava che *“Indipendentemente dai casi di cui all'articolo 32, paragrafo 5 del codice, quando si determina il valore in dogana di merci importate in conformità delle 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 della valutazione, e — costituisce una condizione di vendita delle merci in causa” ed il successivo art. 160 aggiungeva che “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”.

L’esistenza di un “legame” tra le parti valevole ai fini della determinazione del valore in dogana per le royalty, era regolata dall’art. 143 delle DAC che elencava fra l’altro le seguenti ipotesi di tenore letterale identico alle lett. e), f) e g) dell’attuale art. 127 del RE. Mentre l’Allegato 23 delle DAC aggiungeva inoltre che “*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*”.

Infine, l’art. 159 delle DAC specificava anche che “*Al prezzo effettivamente pagato o ► C2 da pagare ◀ per le merci importate va aggiunto un corrispettivo o diritto di licenza relativo al diritto di utilizzare un marchio commerciale o di fabbrica soltanto se: — il corrispettivo o il diritto di licenza si riferisce a merci rivendute tal quali o formanti ► oggetto ◀ unicamente di lavorazioni secondarie successivamente 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, e — l’acquirente non è libero di ottenere tali merci da altri fornitori non legati al venditore*”.

Da una prima analisi di raffronto fra la disciplina previgente e quella attuale non emergono differenze sostanziali profonde (v. quadro sinottico di raffronto a fine capitolo). Tuttavia, si osserva che la nuova impostazione appare meglio razionalizzata rispetto alla precedente grazie ad una chiara esposizione delle **tre ipotesi alternative** in cui ricorre l’elemento - indispensabile (insieme alla riferibilità delle royalties alla merce) ai fini della inclusione delle royalties nel valore della merce da valutare - della “**condizione per la vendita**”, stabilendo esplicitamente all’art. 136, paragrafo 4, del RE che la stessa si considera avverata quando il pagamento venga richiesto all’acquirente “*dal venditore o da una persona ad essa collegata*” (lett. a), oppure quando il pagamento sia effettuato dall’acquirente “*per soddisfare un obbligo del venditore*” (lett. b), o altrimenti quando senza il pagamento al licenziante “*le merci non possono essere vendute all’acquirente o da questo acquistate*” (lett. c). Nella previgente disciplina, viceversa, era precisato che qualora il corrispettivo venisse pagato ad un terzo, tale pagamento poteva essere considerato relativo alla merce e condizione per la vendita “*solo se*

il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento”.

Tale requisito appare invece attualmente slegato dagli altri due che sono anch'essi possibili nel caso di operazioni triangolari.

Ciò non significa, evidentemente, che il pagamento dell'acquirente al terzo, in esecuzione di un obbligo contrattuale risalente ai rapporti terzo – venditore (lett. b), od il fatto che il venditore fosse disposto o no alla vendita senza pagamento al licenziante (lett. c) di cui all'art. 136, paragrafo 4, del RE, fossero irrilevanti o sconosciuti nel vigore della precedente disciplina, ma che tali elementi venivano apprezzati piuttosto come dimostrativi che il pagamento delle royalties costituisse una “condizione per la vendita” o del collegamento fra il terzo ed il venditore nel caso di pagamenti richiesti da un terzo, frutto di elaborazione giurisprudenziale, il cui apprezzamento dunque era rimesso alla valutazione discrezionale del collegio giudicante, da effettuare caso per caso.

Nell'attuale assetto normativo, invece, la possibilità di dimostrare che il pagamento rappresenti una condizione per la vendita, appare maggiormente ampliata e meno soggetta a valutazioni discrezionali, dal momento che, come detto, sono esplicitamente previste tre ipotesi alternative per dimostrare la predetta condizione di vendita, di cui solo la prima richiede l'esistenza di un legame fra il terzo ed il venditore, mentre le altre prescindono da tale circostanza, basandosi esclusivamente sugli accordi licenziante – venditore (lett. b) o fra tutte o alcune delle parti coinvolte (lett. c).

Di seguito saranno brevemente esaminate e commentate alcune recenti sentenze in materia che rivestono tuttora interesse, anche nell'attuale quadro normativo.

Cass. 6 aprile 2018, n. 8473: Agenzia delle Dogane / Puma Italia S.r.l.

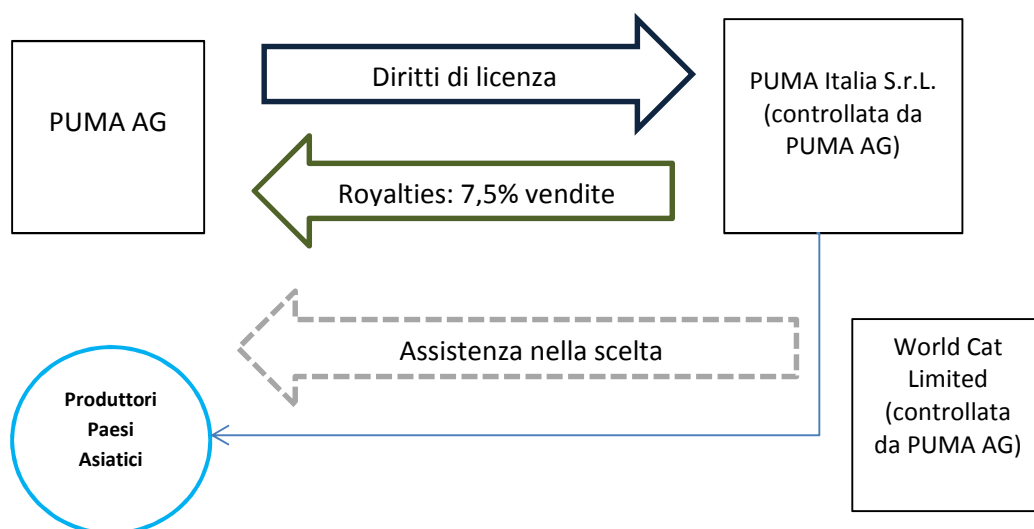
La s.r.l. Puma Italia è società controllata dalla PUMA AG. In virtù dell'accordo stipulato da queste due società, la prima ha ricevuto dalla seconda la concessione in licenza di marchi e modelli.

Puma Italia può fabbricare o far fabbricare, ma previa approvazione scritta di PUMA AG, e in base alla disciplina, prevista per contratto, della scelta dei fornitori, i prodotti in licenza che portano i marchi in licenza.

Per tutti i prodotti in licenza fabbricati da o per la licenziataria e da questa venduti, a PUMA AG spetta una royalty, pari al 7,5% delle vendite nette realizzate.

A sua volta Puma Italia s.r.l. ha stipulato con World Cat Limited, anch'essa controllata da PUMA AG, un contratto di agenzia in virtù del quale l'agente l'avrebbe assistita nella scelta dei fabbricanti dei prodotti. Difatti, la Puma Italia ha stipulato tramite il suo agente contratti

con società dei paesi asiatici per la produzione dei beni oggetto della licenza di marchi e modelli di PUMA AG.



In definitiva, risulta in fatto che PUMA AG:

- controlla la scelta dei fabbricanti, in quanto ne disciplina la selezione;
- pretende la corresponsione del compenso per tutti i prodotti in licenza fabbricati da o per la licenziataria e da questa venduti;
- controlla sia la licenziataria, sia l'agente che la coadiuva nella scelta dei fabbricanti e nelle operazioni di vendita.

L'Agenzia delle Dogane rettificò le dichiarazioni doganali concernenti alcune importazioni effettuate dalla Società perché, ai fini della determinazione del loro valore doganale, la s.r.l. Puma Italia non aveva addizionato al prezzo pagato il corrispettivo che essa era tenuta a versare al titolare dei diritti immateriali dei quali era licenziataria, nella misura prevista dal relativo contratto di licenza.

Con gli avvisi di rettifica l'Ufficio irrogò anche le sanzioni previste dall'art. 303, 3° comma, del Testo Unico delle Leggi Doganali.

La società impugnò gli avvisi e gli atti d'irrogazione delle sanzioni, ottenendone l'annullamento dalla Commissione Tributaria Provinciale di Varese.

La Commissione Tributaria Regionale accoglieva in parte l'appello dell'Ufficio, limitatamente agli avvisi in relazione ai quali risultava l'integrale pagamento dei relativi tributi e sanzioni, ma nel merito, richiamando altra sentenza, sosteneva che:

- l'importo del corrispettivo del diritto di licenza debba essere incluso nel valore in dogana dei beni importati *“soltanto se sia lo stesso venditore o persona a lui legata ad indicare*

all'acquirente la necessità di eseguire il pagamento ad una terza persona, in virtù di accordi intercorsi col titolare dei diritti sul bene che ha consentito la produzione o la commercializzazione del prodotto”;

- poiché, i beni oggetto delle importazioni non sono frutto di attività creativa del produttore oppure dell'utilizzo da parte di costui di una licenza a lui rilasciata da un terzo, bensì costituiscono mera esecuzione dell'ordine di realizzare prodotti conformi a modelli forniti dallo stesso committente, a sua volta autorizzato dal titolare dei diritti, nel caso in esame, **“in mancanza di una relazione diretta tra venditore e produttore, non sarebbe possibile ritenere che l'ordine di pagare sia stato formulato da persona legata al venditore e che, quindi, il pagamento dei diritti di licenza sia una condizione di vendita”** (qui infatti la relazione sarebbe solo tra acquirente e licenziante e non coinvolgerebbe direttamente il venditore);
- **«l'importo in percentuale del diritto di licenza riconosciuto a PUMA AG era ragguagliato non già al valore delle merci importate (e quindi al prezzo pagato al fornitore) bensì all'importo delle vendite nette e cioè al prezzo dei prodotti fatturati al cliente al momento della vendita da parte di Puma Italia».**
- che l'IVA relativa è stata assolta mediante il meccanismo dell'inversione contabile, di modo che sarebbe stata infondata anche la pretesa della Dogana sorretta da questo titolo.

L'Agenzia delle Dogane proponeva ricorso in Cassazione della sentenza denunciando ex art. 360, 1° comma, n. 3, c.p.c.:

- la violazione e falsa applicazione degli artt. 157, paragrafo 2 e 160 delle disposizioni di applicazione del codice doganale comunitario (Regolamento n. 2454/93), nonché degli artt. 1362 e seguenti del codice civile e dei canoni di ermeneutica contrattuale, là dove il giudice d'appello ha sostenuto che il controllo della licenziante afferisce alla sola qualità dei prodotti e alle condizioni di lavoro (terzo motivo);
- la violazione e falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c., là dove il giudice d'appello ha trascurato che le circostanze di fatto che ha esaminato sono circostanze gravi, precise e concordanti dell'esistenza del legame tra i produttori, anche in relazione al ruolo della World Cat, nonché della configurabilità del pagamento delle royalties come condizione di vendita (quarto motivo);
- la violazione e falsa applicazione dell'art. 157, paragrafo 2, lett. b) del suddetto regolamento, in quanto le modalità di calcolo e di pagamento dei diritti di licenza non rilevano ai fini dell'inclusione del relativo ammontare nel valore doganale (quinto motivo);

- inoltre, l'Agenzia lamenta, ex art. 360, 1° comma, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 34 del D.P.R. n. 43/73, degli artt. 69 e 70 del D.P.R. n. 633/72, nonché degli artt. 2786 e seguenti c.c. perché l'obbligazione doganale sarebbe costituita dai dazi e dall'iva, che formano un *unicum* inscindibile (sesto motivo).

Secondo la S.C. occorre in primis “*verificare la sussistenza di un legame, diretto o indiretto, tra il fornitore asiatico della licenziataria Puma Italia e la PUMA AG, titolare del diritto di licenza e la sua forza. Occorre cioè, come ha chiarito la Corte di Giustizia (in causa C-173/15, punto 68), «verificare se la persona legata al venditore eserciti un controllo, sul medesimo o sull'acquirente, tale da poter garantire che l'importazione delle merci, assoggettate al suo diritto di licenza, sia subordinata al versamento, a suo favore, del corrispettivo o del diritto di licenza ad esse afferente*”.

In proposito la S.C. effettua un richiamo all'allegato 23 delle DAC - Note interpretative in materia di valore in dogana all'articolo 143, paragrafo 1, lettera e) (a norma del quale due o più persone sono considerate legate se l'una controlla direttamente o indirettamente l'altra), che sul punto stabilisce che «*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*» e agli utili indicatori del Commento n. 11 del Comitato del codice doganale (Sezione del valore in dogana) contenuto nel documento TAXUD/800/2002²², nella versione italiana del 2007, sull'applicazione dell'art. 32, paragrafo 1, lettera c), del codice doganale, constatando che più d'uno di tali indicatori ricorrono nel caso in esame e che pertanto “*L'intera operazione risulta quindi conformata dalla licenziante PUMA AG, che incide in maniera determinante sulla individuazione dei fornitori, sia in virtù*

²² Vale a dire:

- il licenziante sceglie il produttore e lo impone all'acquirente;
- il licenziante esercita, direttamente od indirettamente, un controllo *di fatto* sulla produzione;
- il licenziante decide a chi il produttore può vendere le merci od impone delle restrizioni per quanto concerne i potenziali acquirenti;
- il licenziante fissa le condizioni di prezzo al quale il produttore /venditore vende le proprie merci od il prezzo al quale l'importatore/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 o fornisce i 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/design e con riguardo al marchio di fabbrica);
- le caratteristiche delle merci e la tecnologia utilizzata sono definite dal licenziante, ecc.

delle pattuizioni del contratto di licenza, sia per mezzo dell'operato dell'agente di vendita, che stipula sì il contratto di agenzia con la controllata Puma Italia, ma che è a propria volta integralmente controllato dalla licenziante ...”.

Ne discende che i fornitori asiatici non possono che rispondere ai parametri e al gradimento della licenziante; la licenziataria non può che acquistare dai fornitori selezionati con l'ausilio dell'agente di vendita, che rispondono al gradimento della licenziante; gli acquisti riguardano i prodotti in licenza, che portano i marchi in licenza, per tutti i prodotti in licenza poi venduti la licenziataria deve versare i corrispettivi dei diritti relativi alla licenziante.

La S.C. inoltre evidenzia anche che:

- *“Risponde ... a una massima di comune esperienza, l'applicazione della quale non è contrastata, nel caso in esame, da elementi di segno contrario, che il titolare del marchio e dei modelli riesca a controllare tutta la filiera produttiva e distributiva, massimizzando il profitto che ne deriva ...”;*
- *“Se la PUMA AG non fosse stata in grado di controllare il produttore asiatico, nell'accezione stabilita dall'art. 143, lett. e) del regolamento n. 2454/93 e dall'allegato 23 sopra indicato, costui sarebbe stato libero di vendere i prodotti in licenza, recanti i marchi in licenza, direttamente o indirettamente ai distributori, e la società titolare dei beni immateriali non avrebbe incassato le relative royalties ...”.*

Riguardo al sesto motivo di ricorso la S.C. evidenzia che

- l'IVA all'importazione e l'IVA intracomunitaria sono la medesima imposta;
- l'IVA all'importazione può essere assolta mediante il meccanismo contabile del *reverse charge*, che non configura di per sé un congegno elusivo o frodatario, ma un utile modo di assolvimento dell'IVA all'importazione;
- tuttavia, nel caso in esame, l'accertato assolvimento mediante inversione contabile dell'IVA intracomunitaria elide la pretesa impositiva corrispondente; ma non elide la maggiore pretesa concernente la maggiore IVA scaturente dalla base imponibile aumentata dell'importo dei corrispettivi dei diritti di licenza;
- sul piano procedimentale, **l'IVA alle importazioni va versata per effetto ed in occasione di ciascuna importazione (giusta l'art. 70 del D.P.R. n. 633/72), al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana** ed il relativo obbligo incombe sul dichiarante, oltre che, in caso di rappresentanza indiretta, sulla persona per conto della quale è presentata la dichiarazione in dogana (art. 201 del reg. n. 2913/92); **l'IVA “intracomunitaria” relativa alle merci introdotte nel deposito va assolta al momento**

dell'estrazione mediante il meccanismo dell'inversione contabile ed a cura del cessionario o committente.

Ne discende l'applicabilità, in caso di violazioni concernenti l'IVA all'importazione, delle sanzioni contemplate dalle leggi doganali relative ai diritti di confine (art. 70, 1° comma, secondo nucleo normativo) che risulta giustificata dalla diversità degli elementi costitutivi dell'infrazione (l'IVA è riscossa all'atto dell'ingresso fisico del bene nel territorio dello Stato membro interessato, indipendentemente dallo scambio), che determina maggiore difficoltà a scoprirla (Corte Giust. in causa C-299/86, punto 22).

La S.C. pertanto accogliendo il ricorso della Dogana, respingendo del tutto il ricorso incidentale della Società, ha pronunciato la Cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, perché riesamini la pretesa a titolo di IVA, nonché quella sanzionatoria, formulando il seguente principio di diritto al quale la stessa dovrà conformarsi:

“In tema di diritti doganali, ai fini della determinazione del valore in dogana di prodotti che siano stati fabbricati in base a modelli e con marchi oggetto di contratto di licenza e che siano importati dalla licenziataria, il corrispettivo dei diritti di licenza va aggiunto al valore di transazione, a norma dell'art. 32 del regolamento CEE del Consiglio 12 ottobre 1992, n. 2913, come attuato dagli artt. 157, 159 e 160 del regolamento CEE della Commissione 2 luglio 1993, n. 2454, qualora il titolare dei diritti immateriali sia dotato di poteri di controllo sulla scelta del produttore e sulla sua attività e sia il destinatario dei corrispettivi dei diritti di licenza”.

Comm. Tributaria Prov. Di La Spezia n. 58/3/15 del 29 settembre 2014

La Società Ariete Group S.p.A. è licenziataria della Goodyear Tire & Rubber Company.

Il contratto ha per oggetto marchi e modelli di abbigliamento.

Il medesimo contratto prevede fra l'altro:

- i componenti dei singoli modelli (cotone, poliuretano, gomma, pelle o altri materiali sintetici), segnalando che devono rispondere a ben determinate caratteristiche tecniche, indicate dalle normative di settore;
- il produttore dovrà essere un soggetto con il quale la Goodyear ha concluso un “accordo di produttore autorizzato” che gli consenta di produrre i beni concessi in licenza;
- il licenziatario identificherà produttori di alta qualità come possibili soggetti con i quali Goodyear potrà considerare di stipulare accordi di produzione. A tal fine il licenziatario

- dovrà fornire al licenziante un elenco completo dei subfornitori che avranno sottoscritto il “*subcontractor agreement*” conforme al modello allegato al contratto di licenza, spettando poi a Goodyear la scelta definitiva del soggetto con il quale stipulare il contratto di produzione;
- il diritto della licenziante, anche a semplice richiesta della Goodyear, di acquisire tutti i mezzi di produzione utilizzati per apporre i marchi concessi in licenza ai prodotti.

L’Agenzia delle Dogane di La Spezia sulla base dei PVC dell’Ufficio delle Dogane di Mantova aventi ad oggetto importazioni avvenute negli anni 2008 – 2010 emette alcuni avvisi di rettifica, accertando i valori doganali delle merci importate, incrementandoli con l’ammontare dei diritti di licenza dovuti dalla Ariete alla Goodyear.

La Società impugna i predetti avvisi davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di La Spezia.

La Commissione adita respinge il ricorso, in quanto ritiene che le predette clausole (molte delle quali trovano riscontro nel Commento n. 11 del documento TAXUD 800/2002, rev. 2007), dimostrino che esista il “*legame*” fra il produttore ed il licenziante di cui all’art.143 del DAC (art. 127 del RE). Infatti, per effetto di esse il licenziante è in grado di scegliere ed imporre il produttore al licenziatario, di imporre metodi di produzione, anche mediante modelli ecc., di definire le caratteristiche delle merci prodotte e/o la tecnologia da utilizzare, ecc. Ne discende che le royalties costituiscono a tutti gli effetti una condizione della vendita e vanno aggiunte al prezzo di transazione delle merci.

Sent. Corte di Giustizia UE del 9 marzo 2017 – Causa C-173/15

La domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Giudice di rinvio tedesco riguarda l’interpretazione dell’articolo 32, paragrafo 1, lettera c)²³, e paragrafo 5, lettera b)²⁴, del regolamento (CEE) n. 2913/92, nonché dell’articolo 158, paragrafo 3²⁵, e dell’articolo 160²⁶ del regolamento (CEE) n. 2454/93.

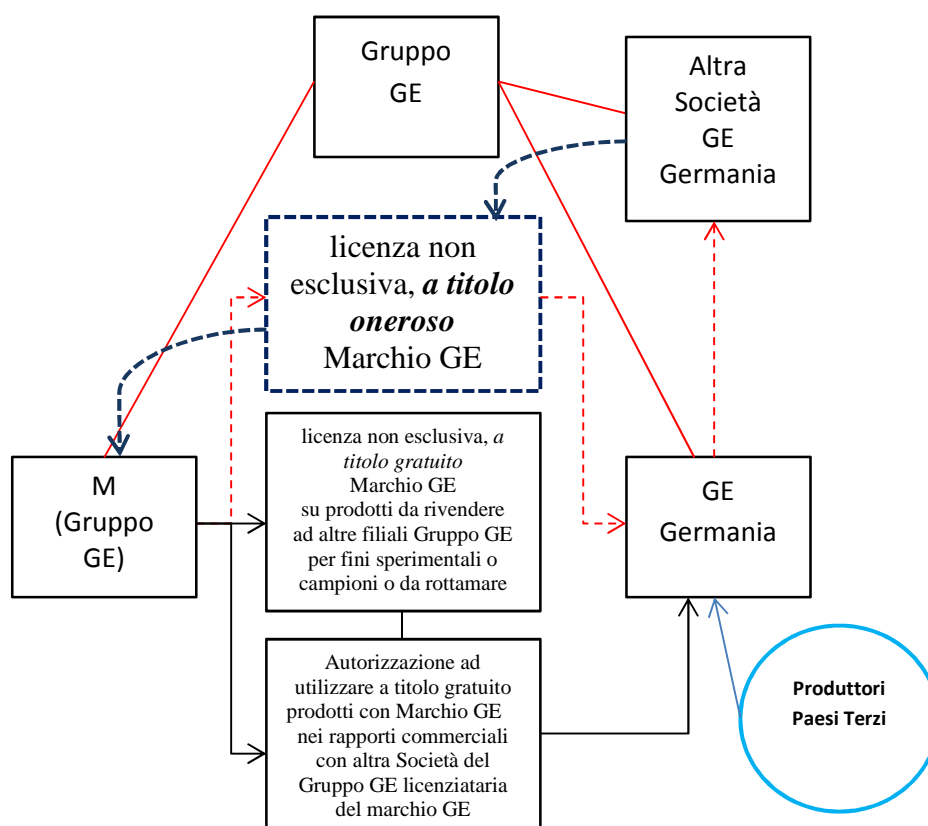
²³ La norma disponeva che dovevano essere aggiunti al valore in dogana: “*i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza, non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare*”.

²⁴ La norma disponeva che “*Nonostante il paragrafo 1, lettera c), ... i pagamenti effettuati dal compratore come contropartita del diritto di distribuzione o di rivendita delle merci importate, non sono aggiunti al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, se tali pagamenti non costituiscono una condizione di vendita per l’esportazione a destinazione della Comunità delle merci importate*”.

²⁵ La norma disponeva 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 l’opportuna ripartizione, basandosi solo su*

Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la GE Healthcare GmbH e l'Hauptzollamt Düsseldorf (Ufficio doganale centrale di Düsseldorf, Germania) in merito alla contabilizzazione dei corrispettivi e dei diritti di licenza nella determinazione del valore in dogana di merci importate da paesi terzi ai fini della loro immissione in libera pratica nel territorio dell'Unione Europea.

La GE Medical Systems Deutschland GmbH & Co. KG (in prosieguo: la «GE Germania») stipulava con la Monogram Licensing International Inc. (in prosieguo: la «M»), entrambe appartenenti al gruppo General Electrics (in prosieguo: il «gruppo GE»), un contratto di licenza sulla base di un modello standard.



A termini dell'articolo II A di detto contratto, la M concedeva alla GE Germania una **licenza non esclusiva, a titolo oneroso**, con cui l'autorizzava a servirsi del marchio del gruppo GE (in prosieguo: il «marchio GE»), nel più rigoroso rispetto delle norme di qualità, per prodotti fabbricati e commercializzati e per servizi forniti dalla GE Germania. La M concedeva

dati obiettivi e quantificabili, in conformità della nota interpretativa figurante nell'allegato 23 e relativa all'articolo 32, paragrafo 2 del codice". L'art. 136, paragrafo 3, del RE, di contenuto sostanzialmente analogo, attualmente prevede che "Se i corrispettivi o i diritti di licenza si riferiscono in parte alle merci da valutare e in parte ad altri ingredienti o componenti aggiunti alle merci successivamente alla loro importazione, oppure ad attività o servizi successivi all'importazione, viene effettuato un opportuno adeguamento".

²⁶ La norma disponeva che "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".

parimenti alla GE Germania una **licenza non esclusiva, a titolo gratuito**, che autorizzava quest'ultima ad apporre, a sua discrezione, il marchio GE su merci da rivendere ad altre filiali del gruppo GE, da utilizzare a fini sperimentali o come campioni, o ancora da destinare alla rottamazione. La GE Germania veniva, inoltre, **autorizzata ad utilizzare, in regime di esenzione da corrispettivi e diritti di licenza**, prodotti recanti tale marchio nell'ambito dei propri rapporti commerciali con un'altra società, parimenti appartenente al gruppo GE, autorizzata anch'essa a utilizzare il marchio GE a condizioni analoghe a quelle formulate nel contratto di licenza tra la M e la GE Germania.

Al fine di garantire la fabbricazione e commercializzazione dei prodotti e la fornitura dei servizi della GE Germania nel più rigoroso rispetto delle norme di qualità stabilite inter partes, venivano riconosciuti alla M ampi poteri di controllo, nonché, in caso di violazione delle norme medesime, il diritto di recesso con un breve preavviso. La data di scadenza dei corrispettivi di licenza in base all'articolo II A del contratto di licenza era fissata al 31 dicembre di ogni anno civile. Detti corrispettivi erano pari allo **0,95% del fatturato annuale della GE Germania** per l'utilizzo del *marchio GE* e allo **0,05% del volume d'affari** della GE Germania per l'utilizzo del *nome commerciale del gruppo GE*.

In occasione di un controllo doganale relativo al periodo compreso tra il 1° ottobre 2007 e il 31 dicembre 2009, l'ufficio doganale accertava, nel verbale dell'8 settembre 2010, che la **GE Germania aveva acquistato, da società del gruppo GE, merci provenienti da paesi terzi, omettendo però a torto, secondo tale ufficio, di dichiarare i relativi corrispettivi di licenza ai fini della determinazione del valore in dogana delle merci medesime.** L'Ufficio doganale emetteva quindi, il 30 settembre 2010, un avviso di accertamento per dazi all'importazione dell'importo di 14.985,09 EURO.

Dopo aver versato i dazi in questione, la GE Germania ne chiedeva il rimborso, il 21 luglio 2011, in base all'articolo 236 del codice doganale, poiché, a suo avviso, i corrispettivi di licenza versati in forza del contratto di licenza non avrebbero dovuto essere aggiunti al valore in dogana delle merci in questione, in applicazione dell'articolo 32 del codice doganale.

L'autorità doganale tedesca rigettava l'istanza di rimborso e successivamente, GE Healthcare subentrata alla GE Germania quale successore a titolo universale, impugnava davanti al Giudice tributario tedesco, il quale nutre dei dubbi sulla interpretazione dell'art. 32, paragrafo 1, lett. c), del CDU.

Ciò premesso, il Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf, Germania) decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte, fra le altre, le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se i corrispettivi e i diritti di licenza ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera c), del [codice doganale] possano essere inclusi nel valore in dogana anche qualora il sorgere di detti corrispettivi e diritti non possa essere determinato né all'atto della conclusione del contratto, né nel momento rilevante ai fini dell'insorgenza dell'obbligazione doganale, che nel caso di specie si desume dagli articoli 201, paragrafo 1, e 214, paragrafo 1, [di detto codice]. [in pratica, il giudice tributario tedesco chiede se è possibile considerare “relativi alla merce” i diritti quando **non è possibile determinare, al momento della conclusione del contratto o dell'insorgenza dell'obbligazione doganale, l'importo di tali corrispettivi o diritti di licenza**]

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione: se i corrispettivi e i diritti di licenza relativi a marchi possano riferirsi, ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera c), del codice doganale, a merci importate, benché siano versati anche per servizi e per l'utilizzo della sigla contenuta nel primo elemento della ditta del gruppo societario [il giudice tributario tedesco chiede se è possibile considerare “relativi alla merce” i diritti quando **i corrispettivi o i diritti di licenza medesimi si riferiscano soltanto in parte alle merci da valutare ed in parte ad altri servizi**]

3) In caso di risposta affermativa alla seconda questione: se i corrispettivi e i diritti di licenza relativi a marchi possano costituire, ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera c), del codice doganale, una condizione della vendita delle merci esportate verso la Comunità ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 5, lettera b), del codice doganale, anche qualora al loro assolvimento provveda un'impresa collegata, al tempo stesso, al venditore e all'acquirente. [il giudice tributario tedesco chiede se è possibile considerare avverato il “collegamento venditore – licenziatario” quando **l'assolvimento dei corrispettivi o di detti diritti di licenza venga richiesto da una società legata tanto al venditore quanto all'acquirente e venga versato a questa stessa impresa** – Il giudice del rinvio in sostanza vuole sapere se la condizione prevista all'articolo 160 del regolamento n. 2454/93 sia soddisfatta nel caso in cui **il «terzo» al quale debba essere versato il corrispettivo o il diritto di licenza e la «persona legata» al venditore siano la stessa persona**].

La soluzione interpretativa della Corte parte ricordando che “La rettifica prevista dall'articolo 32, paragrafo 1, lettera c), del codice doganale si applica ... laddove ricorrano le seguenti tre condizioni cumulative, vale a dire: 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”.

Vengono in primo luogo esaminate congiuntamente le **prime due questioni**.

La Corte precisa che per quanto riguarda, in particolare, la questione se l'importo esatto dei corrispettivi o dei diritti di licenza da assolvere debba essere determinato al momento dell'insorgenza dell'obbligazione doganale, l'articolo 32, paragrafo 1, lettera c), del codice doganale non prevede che l'importo dei corrispettivi o dei diritti di licenza sia determinato al momento della conclusione del contratto di licenza o al momento dell'insorgenza dell'obbligazione doganale, affinché i corrispettivi o diritti di licenza medesimi vengano considerati come relativi alle merci da valutare.

Infatti, la Corte ricorda che si rinvencono diverse disposizioni che consentono di operare o posporre la quantificazione dei diritti dovuti per l'importazione²⁷.

A termini dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera c), del codice doganale, poi, i corrispettivi o i diritti di licenza possono essere «relativi alle merci da valutare», ai sensi di tale disposizione, quand'anche tali corrispettivi o tali diritti di licenza si riferiscano solamente in parte a dette merci.

La Corte pertanto risponde “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”.

Riguardo alla **terza questione** interpretativa, la Corte rammenta che l'articolo 157, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93, che precisa le condizioni di applicazione dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera c), del codice doganale, prevede che devono essere aggiunti i corrispettivi o i diritti di licenza al prezzo effettivamente versato o da versare qualora tale pagamento, da un lato, si riferisca alle merci da valutare e, dall'altro, costituisca una condizione di vendita

²⁷ Infatti, l'articolo 156 bis, paragrafo 1, del regolamento n. 2454/93, consente alle autorità doganali, a richiesta dell'interessato, di autorizzare che, in deroga all'articolo 32, paragrafo 2, del codice doganale, alcuni elementi da aggiungere al prezzo effettivamente pagato o da pagare, non quantificabili al momento in cui sorge l'obbligazione doganale, siano calcolati sulla base di **criteri adeguati e specifici**, mentre l'articolo 254 del regolamento medesimo prevede la possibilità per il dichiarante, previa accettazione delle autorità doganali, di effettuare una **dichiarazione d'immissione in libera pratica incompleta**, che, ai sensi dell'articolo 257, paragrafo 3, del medesimo regolamento, può dare un'indicazione provvisoria del valore in dogana delle merci da importare, indicazione che potrà essere completata successivamente, conformemente agli articoli 256, 257 e 259 di detto regolamento.

delle stesse e che l'articolo 160 del regolamento n. 2454/93 prevede che *“qualora l'acquirente versi un corrispettivo o un diritto di licenza a terzi, le condizioni previste dall'articolo 157, paragrafo 2, del regolamento medesimo si considerano soddisfatte solo nel caso in cui il venditore o una persona ad esso legata richieda all'acquirente di effettuare il pagamento”*.

La GE Healthcare afferma che, nella versione in lingua tedesca, l'articolo 160 del regolamento n. 2454/93 prevede che la persona che richiede il pagamento del corrispettivo o del diritto di licenza e il terzo cui tale corrispettivo o diritto di licenza dev'essere versato non possono essere la stessa persona.

Secondo la Corte il fatto che una persona legata al venditore non sia qualificata come «terzo», ai sensi dell'articolo 160 del regolamento n. 2454/93, non consente di concludere che il pagamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza non costituisca una «condizione di vendita» delle merci da valutare, ai sensi dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera c), del codice doganale. Per la Corte infatti occorre *“... verificare se la persona legata al venditore eserciti un controllo, sul medesimo o sull'acquirente, tale da poter garantire che l'importazione delle merci, assoggettate al suo diritto di licenza, sia subordinata al versamento, a suo favore, del corrispettivo o del diritto di licenza ad esse afferente”*. La Corte ricorda infine anche il punto 13 del commento n. 3 TAXUD/800/2002 secondo il quale *“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”*.

La Corte Giustizia UE pertanto dichiara che *“... l'articolo 32, paragrafo 1, lettera c), del codice doganale e l'articolo 160 del regolamento n. 2454/93 devono essere interpretati nel senso che i corrispettivi o diritti di licenza costituiscono una «condizione di vendita» delle merci da valutare allorché, **in seno ad uno stesso gruppo di società, il pagamento di detti corrispettivi o detti diritti di licenza venga richiesto da un'impresa collegata tanto al venditore quanto all'acquirente e venga versato a questa stessa impresa”***.

La sentenza sopra brevemente esposta e commentata è particolarmente significativa, stante la valenza *erga omnes* delle sentenze della Corte di Giustizia per la parte in cui rivestono carattere astratto e sono volte a chiarire la portata delle disposizioni interpretate.

Corte di Giustizia UE, Sez. I, Sent. 20 dicembre 2017, causa C-529/16

La sentenza in questione affronta una problematica particolarmente sentita da tutti gli operatori riguardante quelle operazioni in cui il valore di transazione o gli elementi ad esso

accessori, da dichiarare in dogana, non sono totalmente determinati o determinabili al momento dell'espletamento delle formalità di confine e sul tema dell'accettabilità, ai fini doganali, di un prezzo di trasferimento fissato sulla base di aggiustamenti di fine periodo, in coerenza con i principi OCSE. Il caso interessa anche le *royalties*, fissate in misura variabile all'andamento futuro dei ricavi, o altri elementi che si possono formare o determinare in un momento successivo all'importazione, ma che in dogana, all'importazione, devono essere dichiarati.

E' stato osservato, in proposito, che vi sarebbe solo una apparente contraddittorietà fra due sistemi fiscali (dirette e indirette), rivolti al compimento di due obiettivi opposti, l'innalzamento del valore all'importazione per le dogane (per la raccolta di maggiori imposte), l'abbassamento del valore di acquisto per le dirette (per il riconoscimento di minori costi), trovando la fiscalità diretta una dimensione "sovranaazionale" nelle linee guida OCSE (contenente i criteri necessari per ricostruire il prezzo di libera concorrenza, laddove si proceda ad una rettifica dei prezzi di trasferimento intercompany ai sensi degli artt. 110, comma 7²⁸, e 9, terzo comma²⁹, del Tuir) e la fiscalità indiretta un quadro internazionale nel Value Agreement WTO, pedissequamente accolto dalla normativa unionale nel Codice Doganale, mentre "In realtà, è vero l'esatto contrario, come dimostra lo stesso WCO nella pubblicazione *"Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing"*, edita il 26 giugno 2015, dove si conferma che i due sistemi fiscali non fanno altro che perseguire un identico obiettivo, ossia la garanzia che il prezzo praticato in una determinata compravendita sia "accettabile" (per usare l'espressione adottata in ambito GATT), in quanto "di mercato" (per usarne un'altra di rilievo in ambito OCSE), espressione della libera concorrenza tra le parti cedente e

²⁸ Il comma 7 dell'art. 110 del Tuir infatti prevede che *"I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali "procedure amichevoli" previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti"*.

²⁹ L'art. 9, comma terzo, del Tuir stabilisce che *"Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo piu' prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore"*.

cessionaria; in altre parole, che ogni eventuale legame tra venditore e compratore non abbia influenzato la fissazione di un valore fino alla violazione del principio dell'*arm's length*", ossia del principio di libera concorrenza³⁰.

Nel caso trattato la Corte di Giustizia UE conclude nel senso che gli articoli da 28 a 31 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un Codice Doganale Comunitario, come modificato dal Regolamento (CE) n. 82/97 del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 19 dicembre 1996, devono essere interpretati nel senso che non consentono di prendere in considerazione, come valore in dogana, un valore di transazione concordato costituito, in parte, da un importo inizialmente fatturato e dichiarato e, in parte, da un adeguamento forfettario operato dopo la fine del periodo di fatturazione, senza che sia possibile sapere se, al termine del periodo di fatturazione, tale adeguamento sarà operato al rialzo o al ribasso.

Tuttavia, in dottrina è stato evidenziato che "Il tema degli aggiustamenti post transazione è superato (o, meglio, dovrebbe essere superato) nel ricorso alla nuova procedura di forfettizzazione del valore ex art. 73 CDU ... Titolata "semplificazione", la disposizione consente, infatti, alle Autorità Doganali di "autorizzare su richiesta la determinazione dei seguenti importi sulla base di criteri specifici, se non sono quantificabili alla data di accettazione della dichiarazione in dogana: a) gli importi che devono essere inclusi nel valore in dogana conformemente all'art. 70, paragrafo 2; e b) gli importi di cui agli artt. 71 e 72"³¹.

³⁰ D. AVOLIO, E. SBANDI, "Valore in dogana e transfer pricing: la Corte di Giustizia accelera sul ruling doganale" in Corriere Tributario 8/2018

³¹ D. AVOLIO, E. SBANDI, "Valore in dogana e transfer pricing: la Corte di Giustizia accelera sul ruling doganale" cit. V. anche B. Santacroce, E. Sbandi, "Valore doganale e corrispettivi e diritti di licenza: criticità e semplificazioni nella nuova disciplina doganale dell'UE", in L'IVA, n.7/2016.

Regolamento (UE) n. 952/2013	Regolamento (CEE) n. 2913/1992
<p>L'art. 71, par. 1, lett. c) del CDU stabilisce che il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate debba essere integrato da <i>“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”</i></p>	<p>L'art. 32, par. 1, lett. c), del CDC disponeva che dovevano essere aggiunti al valore in dogana: <i>“i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare”</i></p>
<p>Il pagamento dei corrispettivi e diritti è considerato “condizione per la vendita” (art. 71 CDU) quando è soddisfatta una delle tre condizioni previste dall'art. 136 del RE:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) che il pagamento venga richiesto all'acquirente <i>“dal venditore o da una persona ad essa collegata”</i>; b) che il pagamento sia effettuato dall'acquirente <i>“per soddisfare un obbligo del venditore”</i> (contrattuale); c) che senza il pagamento al licenziante <i>“le merci non possono essere vendute all'acquirente o da questo acquistate”</i>; 	<p>L'art. 157, par. 2, del DAC precisava che <i>“Indipendentemente dai casi di cui all'articolo 32, paragrafo 5 del codice, quando si determina il valore in dogana di merci importate in conformità delle 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 della valutazione, e — costituisce una condizione di vendita delle merci in causa”</i> ed il successivo art. 160 aggiungeva che <i>“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”</i>.</p>
<p>Art. 127 del RE</p> <p>1. Ai fini del presente capo, due persone sono considerate legate se è soddisfatta una delle seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) l'una fa parte della direzione o del consiglio di amministrazione dell'impresa dell'altra e viceversa; b) hanno la veste giuridica di associati; c) l'una è il datore di lavoro dell'altra; d) un terzo possiede, controlla o detiene, direttamente o indirettamente, il 5 % o più delle azioni o quote con diritto di voto delle imprese dell'una e dell'altra; e) l'una controlla direttamente o indirettamente l'altra; f) l'una e l'altra sono direttamente o indirettamente controllate da una terza persona; g) esse controllano assieme, direttamente o indirettamente, una terza persona; h) sono membri della stessa famiglia. <p>2. Le persone associate in affari per il fatto che l'una è agente, distributore o concessionario esclusivo dell'altra, quale che sia la designazione utilizzata, si considerano legate solo se rientrano in una delle categorie di cui al paragrafo 1.</p> <p>3. Ai fini del paragrafo 1, lettere e), f) e g), si ritiene che una parte controlli l'altra quando la prima è in grado, di diritto o di fatto, di imporre orientamenti alla seconda.</p>	<p>Art. 143 delle DAC</p> <p>Ai fini del titolo II, capitolo 3, del codice del presente titolo, due o più persone sono considerate legate solo se:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) l'una fa parte della direzione o del consiglio di amministrazione dell'impresa dell'altra e viceversa; b) hanno la veste giuridica di associati; c) l'una è il datore di lavoro dell'altra; d) una persona qualsiasi possiede, controlli o detenga, direttamente o indirettamente, il 5 % o più delle azioni o quote con diritto di voto delle imprese dell'una e dell'altra; e) l'una controlla direttamente o indirettamente l'altra; f) l'una e l'altra sono direttamente o indirettamente controllate da una terza persona; g) esse controllano assieme, direttamente o indirettamente, una terza persona; oppure se h) appartengono alla stessa famiglia. Si considerano appartenenti alla stessa famiglia solo le persone tra le quali intercorre uno dei seguenti rapporti: — marito e moglie — ascendenti e discendenti, in linea diretta, di primo grado — fratelli e sorelle (germani e ►C2 consanguinei o uterini ◄) — ascendenti e discendenti, in linea diretta, di secondo grado — zii/zie e nipoti — suoceri e generi o nuore — cognati e cognate. <p>2. Ai fini del presente titolo, le persone associate in affari per il fatto che l'una è agente, distributore o concessionario esclusivo dell'altra, quale che sia la designazione utilizzata, si considerano legate solo se rientrano in una delle categorie di cui al paragrafo 1.</p> <p>L'Allegato 23 delle DAC (Note interpretative in materia di valore in dogana) aggiungeva inoltre che <i>“Si considera che una persona ne controlli un'altra quando la prima sia in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un potere ►C2 _____ ◄ di costrizione o di orientamento sulla seconda.”</i></p>

Cap. 6

Recenti sviluppi e prospettive future: la “delocalizzazione 2.0”.

6.1. la “delocalizzazione 2.0

Il futuro dei servizi delle imprese è rappresentato dalla c.d. “delocalizzazione 2.0”.

E' stato osservato che non serve più trasferire alcune funzioni produttive all'estero là dove il lavoro costa meno. Grazie ai progressi dell'automazione, è sufficiente trasferire queste funzioni sul cloud³².

Con il “*cloud computing*”, letteralmente “nuvola informatica”, ci si riferisce alla tecnologia che permette di elaborare e archiviare dati in rete. In altre parole, attraverso internet il c.c. consente l'accesso ad applicazioni e dati memorizzati su un hardware remoto invece che sulla workstation locale. Per le aziende di grosse dimensioni implica dunque un ingente abbattimento dei costi; non sono più necessari hardware potenti (costosi e soggetti a frequenti manutenzioni), ma basta una macchina in grado di far funzionare l'applicativo d'accesso alla “nuvola”³³.

Il cloud computing infatti elimina le spese di capitale associate all'acquisto di hardware e software e alla configurazione e alla gestione di data center locali, che richiedono file di server, elettricità 24 ore su 24 per alimentazione e raffreddamento ed esperti IT per la gestione dell'infrastruttura. Inoltre, la maggior parte dei servizi di cloud computing viene fornita in modalità self-service e on demand, quindi è possibile effettuare il provisioning anche di grandi quantità di risorse di calcolo in pochi minuti, in genere con pochi clic del mouse, e questo garantisce alle aziende eccezionale flessibilità senza la pressione legata alla necessità di pianificare la capacità

Per capire effettivamente cos'è e come funziona il cloud computing, si possono fare cinque esempi, uno per ognuna delle sue funzioni principali.

1. **IaaS**. *Infrastructure as a Service*. Il fornitore mette a disposizione del cliente l'infrastruttura hardware necessaria per lo svolgimento dell'attività. In molti casi, si tratta di una virtualizzazione dell'hardware. Il VPS, o virtual private server, può essere considerato un esempio di Infrastructure as a Service.

³² M. CAPPELLINI, “Il “cloud” rottama la delocalizzazione”, in *Il Sole 24 Ore*, 9 marzo 2017.

³³ Voce “*Cloud computing*” in *Enciclopedia Treccani on line*.

2. **DaaS.** *Data as a Service.* Il fornitore, di solito tramite web, fornisce all'utente/cliente i dati o il programma di cui quest'ultimo fa richiesta. L'utente li può utilizzare come se fossero presenti sul disco locale del device che sta utilizzando. Gli stradari e i servizi di file hosting o storage online sono tutti esempi di DaaS. Per la sua natura, questo servizio è fortemente integrato con il SaaS.
3. **PaaS.** *Platform as a Service.* Per lo sviluppo di un determinato programma, il fornitore si occupa, interamente, sia dell'infrastruttura sia del software di base. In questo modo, il cliente dovrà concentrarsi unicamente sullo sviluppo. Il PaaS è una soluzione alle quale ricorrono molte software house, che in questo modo possono abbattere i costi di acquisto, ottimizzazione e configurazione dell'hardware.
4. **HaaS.** *Hardware as a Service.* Anche se può sembrare simile all'IaaS, il suo funzionamento è in parte diverso. Nel caso dell'HaaS, l'utente invia dei dati a un provider. Il provider li elabora (utilizzando uno specifico hardware) e li rifornisce, elaborati, al cliente. Negli ultimi anni, questa funzione è stata, in pratica, sostituita dal SaaS.
5. **SaaS.** *Software as a Service.* Si tratta della funzione più comunemente utilizzata di cloud computing. Il fornitore mette a disposizione un intero programma che il cliente può utilizzare. Tipici esempi di SaaS sono i client di posta elettronica (come Gmail) o i tool utilizzabili online previa sottoscrizione³⁴.

Alcuni studi hanno evidenziato che negli Usa, l'esternalizzazione dei servizi amministrativi, contabili e di assistenza ai clienti ha creato un esercito di 3,4 milioni di lavoratori di cui il 21% sarebbe destinato a perdere il lavoro e ad essere sostituito dalle macchine. Tuttavia è anche vero che uno ogni quattro di questi posti persi tornerà sotto forma di nuova occupazione: perché l'automazione toglie lavoro, ma ne genera anche di nuovo. Ad esempio, per gli sviluppatori software e gli amministratori di sistema. Tutti impieghi di fascia alta e ad elevata retribuzione³⁵.

Lo sviluppo della tecnologia di cloud computing pertanto porterà nei prossimi anni ad una inversione di tendenza, richiamando verso gli Stati di provenienza quei processi che fino ad ora erano stati oggetto di delocalizzazione verso Paesi a basso costo della manodopera, quali India, Polonia e Filippine, creando al contempo nuova occupazione per professionalità elevate.

Il fenomeno interesserà soprattutto il comparto dei servizi, da quelli It a quelli contabili, passando per la gestione dei processi amministrativi e fino ai call center.

³⁴ <https://www.bucap.it/news/approfondimenti-tematici/continuta-operativa/cloud-computing-esempi.htm>

³⁵ M. CAPPELLINI, "Il "cloud" rottama la delocalizzazione", cit.

6.2 Conclusioni

Il quadro del commercio mondiale, in cui si muovono le complesse dinamiche aziendali, appare oggi particolarmente articolato, mutevole, altamente competitivo e necessariamente globalizzato. I fattori che influenzavano la collocazione territoriale delle imprese, non possono più essere analizzati, nemmeno per semplificazione accademica, solo sulla base degli schemi dell'economia classica. Il governo di questi fattori nell'attuale contesto del commercio globale non è agevole, né forse è possibile, senza ostacolare le regole del libero mercato, creando barriere artificiali destinate ad essere travolte. Anche se a volte si è avuta la sensazione di cogliere una sostanziale contraddizione nel fatto che, da un lato, si incoraggino le imprese verso la delocalizzazione, come è avvenuto con la Legge n. 100 del 24 aprile 1990, che istituì la Società italiana per le imprese all'estero - SIMEST Spa con il compito di *“promuovere la costituzione di società all'estero da parte di società ed imprese, anche cooperative, e loro consorzi e associazioni ...”*, mentre dall'altro, a distanza di pochi anni, come in un pendolo, si adottino misure e si invocino provvedimenti nella direzione opposta, tuttavia, tali misure sono solo apparentemente in contraddizione, perché le imprese devono cogliere tempestivamente le opportunità di guadagno dove si presentano, pena l'eliminazione dal mercato.

In questo quadro, la Corte di Cassazione ha evidenziato il “cuore” della disciplina delle royalties affermando che *“l'assoggettamento di prodotti fabbricati in base a modelli oggetto di licenza e recanti marchi parimenti in licenza, particolarmente appetibili nel mercato, a diritti doganali calcolati nello stesso modo in cui sono calcolati quelli riferiti a prodotti che non abbiano quelle caratteristiche [rischierebbe] ... di falsare la concorrenza nel mercato interno, giacché si tradurrebbe nell'assicurare ai prodotti un vantaggio ulteriore”* (Cass. 7730/2015 cit.).

Anche la disciplina del Patent Box, a cui si è fatto cenno, riflette la natura remuneratoria delle royalties, mettendo in relazione il diretto collegamento delle attività di ricerca e sviluppo e i beni immateriali ai quali si riferiscono, che normalmente, concorre alla determinazione del prezzo di vendita, così come il costo degli altri fattori produttivi e la remunerazione del capitale. Appare dunque evidente che laddove tale remunerazione venga addebitata al compratore, attraverso il meccanismo delle royalties, ma non sia contenuta nel prezzo dei prodotti in dogana, corrisponda ad un principio di tutela della leale concorrenza nel mercato interno, che tale remunerazione debba comunque concorrere alla formazione della base imponibile.

La comprensione delle royalties nel valore in dogana delle merci svolge dunque un ruolo importantissimo ed in certo qual modo “equilibratore”, ma non può essere certamente l’unico. Per fronteggiare la crisi economica, occorre quindi, un nuovo modello di impresa, in cui le parti sociali collaborino.

A livello comunitario, già da alcuni anni si studia un nuovo prototipo di impresa, in grado di affrontare fenomeni quali la delocalizzazione selvaggia e l’attuale criticità dei mercati, la c.d. responsabilità sociale d’impresa (*Corporate Social Responsibility*), come definita dalla Commissione Europea, ossia: “*l’integrazione delle problematiche sociali ed ecologiche nelle operazioni commerciali e nei rapporti delle imprese con le parti interessate*”. In particolare, secondo la Commissione Europea, la CSR concorre alla **modernizzazione e al rafforzamento del modello economico e sociale europeo; rinforza la coesione sociale** in modo sostenibile rendendo l’UE più competitiva; **stimola le imprese a ristrutturare le attività core business e ad assicurare la gestione del rischio e dei cambiamenti in modo responsabile**³⁶.

In un prossimo futuro in cui la nuova delocalizzazione 2.0, spazzerà via altri posti di lavoro, questo nuovo modello di azienda, in cui emergerà l’autenticità, la qualità del prodotto e il valore delle professionalità, rappresenterà forse il modello etico imprenditoriale vincente.

³⁶ E’ stato osservato che “il tema della Responsabilità sociale delle imprese appare oggi come un argomento centrale nel dibattito sulla gestione delle Organizzazioni. La dimensione “etica” dell’agire imprenditoriale si costituisce come substrato concettuale su cui tessere le fila del discorso riferito alla capacità di *governance* delle imprese, ma che, in un contesto più ampio, include anche riferimenti più generali sulla costituzione di un sistema economico virtuoso, attento alle esigenze di tutela sociali e ambientali” (M. FORTI, “*Responsabilità sociale d’impresa nel settore turismo*”, EBNT, 2016).

BIBLIOGRAFIA

AA.VV., “*SIMEST: 25 anni di viaggi con le imprese italiane nel mondo*”, SIMEST, 2017.

P. ACCIARI, in Atti del Convegno “*La pianificazione fiscale internazionale e la complessità organizzativa delle imprese multinazionali*”, Roma, 24 giugno 2016.

D. AVOLIO, E. SBANDI, “*Valore in dogana e transfer pricing: la Corte di Giustizia accelera sul ruling doganale*” in Corriere Tributario 8/2018.

S. ARMELLA, L. MAMMARINO, “*Il valore della merce nel nuovo codice doganale*” in Il Doganalista n. 3/2016.

F. D'ALFONSO, “*Royalties e determinazione del valore doganale*” in La Settimana Fiscale del 5 novembre 2014.

C. DOMINELLI, “*Simest: oltre sei miliardi di euro per spingere le imprese all'estero*”, in Il Sole 24 Ore, 4 marzo 2017.

C. FOTINA, “*La stretta del MISE: stop agli incentivi per chi delocalizza*”, in Il Sole 24 Ore del 24 maggio 2017.

A. MINCUZZI, “*Olanda, Irlanda, Lussemburgo e Cipro tra i paradisi fiscali più aggressivi*” in Il Sole 24 Ore, 12 dicembre 2016.

N. ROBERTI, “*Nozioni di origine, valore, ITV, IVO e interpello*”, atti del Convegno in Gorizia del 26 maggio 2005.

S. RICCIO, “*Imprese italiane: “delocalizzazioni” oltre quota 35 mila*”, in La Stampa Economia del 24 febbraio 2018.

M. RICCI, “*L'Olanda predica austerità, ma è il più grande paradiso fiscale del mondo*”, Repubblica Economia & Finanza, 9 gennaio 2016.

B. SANTACROCE, E. SBANDI, “*Il controllo della produzione nell’impatto dei diritti di licenza sul valore doganale*” in *Corriere Tributario* n.2/2013.

B. SANTACROCE, E. SBANDI, “*Valore doganale e corrispettivi e diritti di licenza: criticità e semplificazioni nella nuova disciplina doganale dell’UE*”, in *L’IVA*, n.7/2016.

M. SCUFFI, G. ALBENZIO, M. MICCINESI, “*Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*”, IPSOA, 2014.

P. SORO, *L’elusione fiscale delle grandi multinazionali*, in <http://www.paolosoro.it/news/972/Lelusione-fiscale-delle-grandi-multinazionali.htm>.

M. TRAVERSO, “*Il contratto di licenza di brevetto e di know how*”, atti del convegno presso il Salone della Proprietà Industriale, Bologna, 2012.