



Centro di ricerca IFE - Ius Fiscale Europaeum, Università degli Studi Suor Orsola Benincasa

Causa e data	Parti in causa	Sezione CGUE	Tipo di procedimento	Stato membro di provenienza	Grado di giudizio nazionale	Conclusioni Avvocato generale	Note	Principi richiamati dalla Corte	Oggetto
C-76/19, 9 luglio 2020, ECLI:EU:C:2020:543	Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya «Mititsi» Contro «Curtis Balkan» EOOD	VII	rinvio pregiudiziale	BG	ultima istanza Corte suprema amministrativa, Bulgaria	-	-	-	royalties, parti legate, condizione della vendita, corrispettivi e diritti di licenza relativi alle merci da valutare

Diritto secondario dell'Unione Europea. Dazi Doganali

Questione pregiudiziale

- 1) Se, a prescindere dalla regola sancita all'articolo 157 del regolamento n. 2454/93, l'articolo 158, paragrafo 3, del regolamento n. 2454/93 debba essere interpretato nel senso che costituisce un autonomo fondamento per la rettifica del valore in dogana mediante imputazione dei corrispettivi e diritti di licenza al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate.
- 2) Se l'articolo 158, paragrafo 3, del regolamento n. 2454/93 debba essere interpretato nel senso che, in relazione alla rettifica del valore in dogana, disciplina due fattispecie alternative: da un lato, il caso in cui i corrispettivi e i diritti di licenza, come quelli in esame, si riferiscono in parte alle merci importate e in parte ad altri elementi aggiunti alle merci successivamente alla loro importazione e, dall'altro, il caso in cui i corrispettivi e i diritti di licenza si riferiscono ad attività o servizi prestati successivamente all'importazione.
- 3) Se l'articolo 158, paragrafo 3, del regolamento n. 2454/93 debba essere interpretato nel senso che, in relazione alla rettifica del valore in dogana, disciplina tre fattispecie: in primis, il caso in cui i corrispettivi e i diritti di licenza si riferiscono in parte alle merci importate e in parte ad altri elementi aggiunti alle merci successivamente alla loro importazione; in secondo luogo, il caso in cui i corrispettivi e i diritti di licenza si riferiscono in parte alle merci importate e in parte ad attività o servizi prestati successivamente all'importazione, e, in terzo luogo, il caso in cui i corrispettivi e i diritti di licenza si riferiscono in parte alle merci importate e in parte ad altri elementi aggiunti alle merci successivamente alla loro importazione oppure ad attività o servizi svolti successivamente all'importazione.
- 4) Se l'articolo 158, paragrafo 3, del regolamento n. 2454/93 debba essere interpretato nel senso che ammette sempre una rettifica del valore in dogana quando si accerta che i corrispettivi e i diritti di licenza corrisposti si riferiscono ad attività o servizi prestati successivamente all'importazione delle merci da valutare che, nel caso concreto, sono quelle (collegate alla fabbricazione e alla gestione) messe a disposizione della società bulgara dalla società americana, a prescindere dal soddisfacimento delle condizioni di rettifica di cui all'articolo 157 del regolamento n. 2454/93.
- 5) Se l'articolo 158, paragrafo 3, del regolamento n. 2454/93 debba essere interpretato nel senso che rappresenta un caso particolare di rettifica del valore in dogana in conformità della disciplina e alle condizioni di cui all'articolo 157 del regolamento medesimo, fermo restando che la peculiarità consiste unicamente nel fatto che il corrispettivo o il diritto di licenza si riferisce solo in parte alle merci da valutare, cosicché esso deve essere ripartito in maniera adeguata.
- 6) Se l'articolo 158, paragrafo 3, del regolamento n. 2454/93 debba essere interpretato nel senso che trova applicazione anche quando l'acquirente versa un corrispettivo o un diritto di licenza a un terzo.
- 7) In caso di risposta affermativa ad entrambe le domande che precedono, se, nell'ambito dell'adeguata ripartizione del corrispettivo o del diritto di licenza a norma dell'articolo 158, paragrafo 3, del regolamento n. 2454/93, il giudice debba verificare se siano soddisfatte entrambe le condizioni previste nell'articolo 157, paragrafo 2, vale a dire che il corrispettivo o il diritto di licenza si riferisce, anche solo in parte, alle merci importate e che esso costituisca una condizione di vendita delle merci in causa e, in caso affermativo, se nel contesto di detto esame, debba essere rispettato l'articolo 160, in base al quale le condizioni previste dall'articolo 157, paragrafo 2, si considerano soddisfatte se il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento.
- 8) Se l'articolo 160 del regolamento n. 2454/93 trovi applicazione unicamente alla regola di base di cui all'articolo 157 del regolamento medesimo, quando i corrispettivi e i diritti di licenza devono essere pagati a un terzo e si riferiscono interamente alla merce da valutare o anche nei casi in cui i corrispettivi e i diritti suddetti si riferiscono solo in parte alla merce importata.
- 9) Se l'articolo 160 del regolamento n. 2454/93 debba essere interpretato nel senso che la nozione di "legame" tra licenziante e venditore ricomprende i casi in cui il licenziante è legato all'acquirente poiché, attraverso quest'ultimo, esso esercita un controllo diretto che va oltre il controllo di qualità, o debba essere interpretato nel senso che il sopra descritto legame tra licenziante e acquirente non è sufficiente per rinviare un legame (indiretto) tra licenziante e venditore, in particolare, quando quest'ultimo nega che i prezzi per gli ordini dell'acquirente relativi alle merci importate dipendano dal pagamento dei corrispettivi e dei diritti di licenza e contesta altresì che il licenziante sia in grado di condurre o delimitare la sua attività sotto il profilo operativo.
- 10) Se l'articolo 160 del regolamento n. 2454/93 debba essere interpretato nel senso che ammette una rettifica del valore in dogana unicamente quando sono soddisfatte entrambe le condizioni di cui all'articolo 157 del regolamento citato, ovvero quando il corrispettivo o il diritto di licenza pagato a un terzo si riferisce alle merci da valutare e costituisce una condizione di vendita delle merci in causa ed è altresì soddisfatta la condizione secondo cui il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare il pagamento di tale corrispettivo o diritto.
- 11) Se il requisito di cui all'articolo 157, paragrafo 2, primo trattino, del regolamento n. 2454/93, secondo cui il corrispettivo o il diritto di licenza si riferisce alle merci da valutare, debba considerarsi soddisfatto quando – come nel caso di specie – sussiste un collegamento indiretto tra il corrispettivo o il diritto di licenza e le merci importate, laddove le merci da valutare siano elementi del prodotto finito oggetto di licenza.

Dispositivo

L'articolo 32, paragrafo 1, lettera c), del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, in combinato disposto con gli articoli 157, paragrafo 2, 158, paragrafo 3, e 160 del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento n. 2913/92, dev'essere interpretato nel senso che una parte proporzionale dell'importo dei corrispettivi pagati da una società alla propria società controllante come contropartita della fornitura di know-how per la fabbricazione di prodotti finiti deve essere aggiunta al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, in circostanze in cui tali merci sono destinate, assieme ad altri elementi, ad entrare nella composizione di tali prodotti finiti e sono acquistate dalla prima società presso venditori diversi dalla società controllante, se

- i corrispettivi non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare per le suddette merci,
- tali corrispettivi si riferiscono alle merci importate, il che implica che esiste una relazione sufficientemente stretta tra i corrispettivi e tali merci;
- il pagamento dei corrispettivi costituisce una condizione della vendita di tali merci, di modo che, in mancanza di tale pagamento, la conclusione del contratto di vendita relativo alle merci importate e, di conseguenza, la loro consegna non avrebbe avuto luogo, e
- un'adeguata ripartizione dei corrispettivi può essere effettuata sulla base di dati oggettivi e quantificabili,

fatti che spetta al giudice del rinvio accertare, tenendo conto di tutti gli elementi pertinenti, in particolare dei rapporti giuridici e di fatto tra l'acquirente, i rispettivi venditori e il licenziante.

Nota redazionale

Con la sentenza C-76/19, emessa in data 9 luglio 2020, la sezione VII della Corte di Giustizia dell'Unione Europea risponde alla domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Corte suprema amministrativa bulgara (Varhoven administrativn sad) ai sensi dell'articolo 267 TFUE. Con tale domanda la Corte bulgara chiedeva chiarimenti in merito alla corretta interpretazione degli articoli 157, paragrafo 2, 158, paragrafo 3, e 160 del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario (GU 1993, L 253, pag. 1).

Nello specifico, il giudice rimettente chiedeva se i corrispettivi pagati in cambio dello sfruttamento del know-how al fine della produzione di prodotti finiti, dovessero essere addizionati, previ dovuti aggiustamenti, al valore doganale delle merci importate fornite da venditori non-UE e che avrebbero costituito parti o componenti del prodotto finito. La questione non è di per sé completamente inedita. In altre occasioni la Corte aveva già avuto modo di pronunciarsi sulla corretta interpretazione delle previsioni in esame. Si veda al riguardo la sentenza Healthcare. Anche in quell'occasione il nodo interpretativo affrontato dalla Corte concerneva il secondo dei tre requisiti necessari per l'applicazione dell'articolo 32 Codice Doganale Comunitario. Da giurisprudenza costante emergerebbe infatti che al fine di poter applicare le rettifiche in aggiunta dei corrispettivi e diritti di licenza, ai sensi dell'articolo 32, al valore doganale dichiarato, sia necessario che: siffatti corrispettivi non siano stati inseriti nel valore doganale; essi siano relativi alle merci da valutare; il pagamento degli stessi sia condizione della vendita delle merci da valutare.

Sebbene, come emergerebbe dal dispositivo infine adottato dalla Corte, l'accertamento della sussistenza di tutti e tre questi requisiti sia rimessa al giudice nazionale, tuttavia, nella decisione in esame essa si sofferma sul secondo dei tre requisiti e fornisce importanti linee guida.

L'elemento di novità sarebbe individuabile nelle indicazioni fornite per l'accertamento della sussistenza del requisito della connessione tra merci importate e corrispettivi pagati. Se nella sentenza Healthcare la Corte aveva valutato da un lato in che termini il fattore temporale potesse influire sulla connessione tra pagamento di corrispettivi e valore delle merci da valutare e dall'altro, che l'articolo 16, paragrafo 2 fosse da considerare soddisfatto all'ipotesi in cui i pagamenti fossero calcolati sulla base dei prodotti venduti; invece, nella sentenza Curtis Balkan la Corte focalizzando la propria attenzione sul nesso restringe lo scopo conclusioni raggiunte nel proprio precedente. In altri termini, assodato che anche qualora solo parte dei corrispettivi e diritti di licenza potessero essere riferibili alle merci da valutare e che anche qualora siffatti corrispettivi fossero partitivi solo in seguito alla dichiarazione doganale, tuttavia siffatte considerazioni non sarebbero dirimenti per la determinazione della sussistenza di un nesso tra i pagamenti e la merce, la Corte si chiede allora quando si possa affermare che un nesso idoneo sussista. Più chiaramente, anche ammesso che sussista un nesso, sarebbe qualunque nesso sufficiente a soddisfare la condizione di cui all'articolo 32 (come sancito in Healthcare)? La Corte risponde a questa domanda precisando che solo una relazione sufficientemente stretta tra pagamenti e merci importate sarebbe idonea a realizzare la connessione di cui all'articolo 32, paragrafo 1, lettera c).

Affinché 'i corrispettivi e i diritti di licenza' possano essere considerati relativi alla merce da valutare, non sarebbe sufficiente una qualsiasi relazione. Al contrario, sarebbe imprescindibile una relazione sufficientemente stretta. Una siffatta ipotesi potrebbe essere riscontrata qualora si stabilisse che il know-how per il quale sono pagati i corrispettivi, è necessario per la fabbricazione della merce importata. In questo caso, a dire della Corte, il nesso tra i due elementi sarebbe idoneo a soddisfare la seconda condizione per l'applicazione dell'articolo 32. Per di più la Corte, fornendo un esempio, chiarisce che indizio della sussistenza di una siffatta fattispecie sarebbe dato dalla circostanza che la merce sia stata specificamente progettata per essere incorporata nel prodotto oggetto di licenza, senza che sia previsto alcun altro uso ragionevole.

La presente nota sarà inserita in una raccolta dotata di ISBN

Causa selezionata per nota a sentenza su *Diritto e pratica tributaria internazionale*