



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg. Magistrati:

Dogane – Dazi –
Royalties – Valore
di transazione –
Inclusione

dott. Enrico MANZON	Presidente	
dott. Giovanni LA ROCCA	Consigliere	RGN 24302/2019
dott. Lunella CARADONNA	Consigliere	Cron.
dott. Tania HMELJAK	Consigliere	A.C. 31/05/2023
dott. Francesco FEDERICI	Consigliere rel.	

Ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Sul ricorso n. 24302-2019, proposto da:

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI, cf. 97210890584, in persona del Direttore p.t., elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende -
Ricorrente

CONTRO

GIOCHI PREZIOSI s.p.a. p.i. 05935650969, in persona del legale rappresentante p.t., elettivamente domiciliata in Roma, Via Giambattista Vico n. 22, presso lo studio Santacroce & Partners, rappresentata e difesa dall'avv. Benedetto Santacroce -

Controricorrente

Avverso la sentenza n. 698/09/2019 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 14.02.2019;
udita la relazione della causa svolta nell'adunanza camerale del 31 maggio 2023 dal Consigliere dott. Francesco Federici,

Rilevato che

Dalla sentenza impugnata e dal ricorso si evince che la controversia trae origine dalla importazione di merce nel 2012 da parte della Giochi Preziosi



s.p.a., che l'acquistava dalla Giochi Preziosi H.K. LTD, sedente in Cina e sua partecipata tramite la Giochi Preziosi Lux s.a.

A seguito dell'acquisizione di informazioni dall'importatore e delle verifiche eseguite per accertare il pagamento delle royalties relative al contratto di licenza sottoscritto con la licenziante, l'Agenzia delle dogane contestò che il valore imponibile dichiarato in dogana non comprendesse il corrispettivo del diritto di licenza. Procedette pertanto alla revisione dell'accertamento, rideterminando la base imponibile su cui calcolare i diritti di confine, notificando l'avviso di rettifica con conseguenti sanzioni.

Seguì la controversia, esitata dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano nella sentenza n. 7147/03/2016, con cui furono accolte le ragioni della società. L'appello promosso dall'ufficio fu respinto dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia con sentenza n. 698/09/2019. Il giudice di appello ha ritenuto che la contestazione dell'Ufficio, secondo cui il valore delle royalties pagate dalla contribuente alla licenziante doveva essere compreso nella dichiarazione doganale, sussistendo i presupposti evincibili dalla normativa, ossia la prova di un potere di controllo diretto o indiretto da parte del titolare del marchio sul produttore di merci, non aveva trovato corpo nelle risultanze di causa. A tal fine, e al contrario, il giudice regionale ha ritenuto che la tutela del marchio era attuata dalla licenziante attraverso l'esercizio del diritto del controllo del rispetto degli standards qualitativi da parte dei soggetti produttori, senza tuttavia incidere sulla autonomia della licenziataria o dei terzi fabbricanti.

L'Agenzia delle dogane ha censurato la sentenza, della quale ha chiesto la cassazione, affidandosi ad un unico motivo, cui ha resistito la contribuente con controricorso.

Con ordinanza interlocutoria n. 7487/2021, del 17 marzo 2021, la Sesta Sezione civile – T ha rimesso il procedimento alla Sezione Tributaria.

Nell'adunanza camerale del 31 maggio 2023 la causa è stata trattata e decisa.

Considerato che

Con l'unico motivo l'Agenzia delle dogane si duole della «violazione e falsa applicazione dell'art. 32 del Reg. Cee n. 2913 del 12 ottobre 1992 e degli artt. 157 comma 2, 159, 160 e 162 del Reg. CEE n. 2454 del 2 luglio 1993, in relazione all'art. 143 DAC, ed allegato 23 delle DAC», in relazione



all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. L'Amministrazione finanziaria ritiene che la sentenza abbia errato nel disconoscere che i diritti di licenza costituivano "condizione di vendita" della merce importata. Più in generale il giudice regionale non avrebbe apprezzato che dai rapporti di controllo tra titolare del marchio e produttori o soggetti a questi collegati, nonché dall'importanza annessa al marchio nelle clausole dei contratti di licenza, si evince che il pagamento delle royalties costituisca "condizione di vendita".

Il motivo è fondato.

Va premesso che la nozione coinvolta è quella del valore in dogana delle merci importate, che, di regola, è il valore di transazione, ossia il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione, fatte salve le rettifiche da effettuare conformemente all'art. 32 di tale codice (CGUE 12 dicembre 2013, in *causa C-116/12*, punti 38, 44 e 50, *Christodoulou e a.*; CGUE 21 gennaio 2016, in *causa C-430/14*, punto 15).

Esso deve comunque riflettere il valore economico reale della merce importata e quindi considerarne tutti i fattori economicamente rilevanti (cfr. CGUE, sentenza 20 dicembre 2017, in *causa C-529/16*) e pertanto anche i diritti di licenza sono destinati ad incidere sulla determinazione del valore doganale qualora i corrispondenti beni immateriali siano incorporati nella merce, così esprimendone o contribuendo ad esprimerne il valore economico.

Qualora il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate non ne includa il relativo importo, l'art. 32 del CDC (Reg. n. 2913/92) stabilisce che al prezzo si addizionano «...c) 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...».

Il Reg. n. 2454/93, contenente disposizioni di attuazione del codice doganale comunitario, specifica questa regola, stabilendo che «...quando si determina il valore in dogana di merci importate in conformità delle disposizioni dell'articolo 29 del codice [doganale] 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» (art. 157, paragrafo 2).

Occorre dunque che ricorrano tre condizioni cumulative: a) che i corrispettivi o i diritti di licenza non siano stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare; b) che essi si riferiscano alle merci da valutare; c) che l'acquirente sia tenuto a versare tali corrispettivi o diritti di licenza come condizione della vendita delle merci da valutare.

In particolare, con riguardo al caso in cui il diritto di licenza si riferisca a un marchio di fabbrica, ossia al diritto d'importare e di commercializzare prodotti riportanti marchi commerciali, il regolamento di attuazione specifica che il relativo importo si aggiunge al prezzo effettivamente pagato o da pagare «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 (art. 159)». Per il caso in cui l'acquirente paghi un corrispettivo o un diritto di licenza a un terzo, il Regolamento prescrive che «...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» (art. 160). La disciplina generale fissata dal paragrafo 2 dell'art. 157, dunque, trova specificazione in quelle particolari, rispettivamente concernenti il caso in cui il diritto di licenza riguardi un marchio di fabbrica e quello in cui il corrispettivo del diritto debba essere versato ad un terzo. E le particolarità finiscono col contrassegnare l'identificazione delle «condizioni di vendita delle merci in causa», che devono rispondere ai presupposti rispettivamente richiesti dagli artt. 159 e 160, in relazione alle ipotesi da essi contemplate.

Quanto alla configurabilità del versamento dei diritti di licenza come condizione di vendita della merce né l'art. 32, paragrafo 1, lettera c), del codice doganale, né l'art. 157, paragrafo 2, del Reg. n. 2454/93 precisano cosa si debba intendere per "condizione di vendita" delle merci da valutare. Soccorre tuttavia l'interpretazione che della disciplina ha fornito la Corte di giustizia con la sentenza 9 marzo 2017, in causa C-173/15, *GE Healthcare GmbH c. Hauptzollamt Dfisseldore*.



Nella detta sentenza la Corte di giustizia ha stabilito, facendo leva sul punto 12 del commento n. 3 del comitato del codice doganale (sezione del valore in dogana) relativo all'incidenza dei corrispettivi e dei diritti di licenza sul valore in dogana, che l'identificazione della condizione di vendita si traduce nella verifica se il venditore sia disposto, o no, a vendere le merci senza che sia pagato il corrispettivo del diritto di licenza. In generale, dunque, il pagamento in questione è una «*condizione di vendita*» delle merci da valutare qualora, nell'ambito dei rapporti contrattuali tra il venditore -o la persona ad esso legata- e l'acquirente, l'assolvimento del corrispettivo del diritto di licenza rivesta un'importanza tale per il venditore che, in difetto, quest'ultimo non sarebbe disposto a vendere. Occorre dunque, come chiarito dalla giurisprudenza unionale (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». Sul punto l'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), 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». Il controllo è dunque inteso in un'accezione ampia: da un lato, sul piano della fattispecie, perché è assunto per la sua rilevanza anche di fatto, dall'altro, su quello degli effetti, perché ci si contenta dell'effetto di "orientamento" del soggetto controllato. Quest'accezione ampia e necessariamente casistica ben si coordina con la nozione economica del valore doganale, la quale si traduce nel rilievo, anch'esso di fatto, degli elementi che definiscono il valore economico del bene.

Utali indicatori possono essere tratti dall'esemplificazione presente nel Commento n. 11 del Comitato del codice doganale (Sezione del valore in dogana) contenuto nel documento TAXUD/800/2002, nella versione italiana del 2007, sull'applicazione dell'art. 32, paragrafo 1, lettera c), del codice doganale: queste indicazioni, precisa sempre la CGUE in causa C-173/15 cit., punto 45, «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».

Ebbene, il documento in questione annovera, tra gli elementi utili per determinare la presenza di un controllo, tra gli altri, i seguenti: 1) il licenziante sceglie il produttore e lo impone all'acquirente; 2) il licenziante esercita, direttamente o indirettamente, un controllo di fatto sulla produzione (per quanto attiene ai centri di produzione e/o ai metodi di produzione); 3) il licenziante esercita, direttamente o indirettamente, un controllo di fatto sulla logistica e sulla consegna delle merci all'acquirente; 4) il licenziante decide a chi il produttore può vendere le merci o impone delle restrizioni per quanto concerne i potenziali acquirenti; 5) il licenziante fissa le condizioni del prezzo al quale il produttore/venditore vende le proprie merci o il prezzo al quale l'importatore/l'acquirente rivende le merci; 6) il licenziante sceglie i metodi di produzione da utilizzare/fornisce dei modelli ecc. – il licenziante sceglie/limita i fornitori dei materiali/componenti; 7) 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; 8) il produttore non è autorizzato a produrre prodotti concorrenti (privi di licenza) in assenza del consenso del licenziante; 9) le merci fabbricate sono specifiche del licenziante (cioè nella loro concezione/nel loro design e con riguardo al marchio di fabbrica); 10) le caratteristiche delle merci e la tecnologia utilizzata sono definite dal licenziante.

Si tratta con evidenza di una casistica molto ampia, che abbraccia una pluralità di ipotesi, da cui risulta agevole desumere che il concetto di controllo declina in un pressoché totalizzante ventaglio di ipotesi inerenti i rapporti tra licenziante e licenziatario e/o produttore, quando questi realizzi i prodotti con marchio della licenziante.

In tema, peraltro, la Corte di legittimità ha affermato il condivisibile principio di diritto, secondo cui: *"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"» (Cass., nn. 8473 del 2018; 25438 del 2018; 25437 del 2018; 24996 del 2018).

Ebbene, tenendo conto di questi principi, è palese come il giudice regionale non ne abbia fatto applicazione.

Nelle difese dell'Amministrazione ricorrente si richiamano analiticamente i contenuti dei rapporti negoziali, in ordine al potere di scelta del produttore, imposto all'acquirente, in ordine all'esercizio di un controllo di fatto sulla produzione (art. 7 del contratto), concretizzato nella approvazione prima della produzione, nell'approvazione dei campioni, nell'approvazione degli imballaggi e del materiale promozionale, nella verifica di conformità dei campioni approvati con gli standard e con la normativa vigente. Sono richiamati i divieti di produzione di merci per conto altri, o dell'appalto della produzione senza la preventiva autorizzazione del licenziante. Sono richiamati i poteri ispettivi delle linee di produzione.

Ebbene, nonostante la pluralità di elementi evidenziati, a conforto dello speciale potere di controllo della licenziante, il giudice regionale, anche solo per disattendere i suddetti elementi, non ne fa alcun cenno, limitandosi alla formulazione di un giudizio, sulle mancate emergenze, che si riduce ad una affermazione tautologica, e che senz'altro manifesta la violazione delle regole di interpretazione della normativa posta a presidio dei rapporti di causa.

In conclusione deve accogliersi il motivo di ricorso.

La sentenza va pertanto cassata e la causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di II grado della Lombardia, che in diversa composizione, oltre che liquidare la spese del giudizio di legittimità, dovrà riesaminare l'appello dell'Agenzia delle dogane, tenendo conto dei principi enunciati.

P.Q.M.



Accoglie il ricorso; cassa la sentenza e rinvia il giudizio alla Corte di giustizia tributaria di II grado della Lombardia, cui demanda, in diversa composizione, anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 31 maggio 2023

Il Presidente

Enrico MANZON

