



Oggetto

Tributi doganali

Consigliere

Consigliere

Consigliere

Consigliere
Rel.

Ud.
29.10.2025
pu
Cron. R.G.N.
2170/2022

SENTENZA

_____ e _____ **S.r.l.**

elettivamente domiciliate in [REDACTED], presso lo studio dell'avv. [REDACTED], che le rappresenta e difende unitamente agli avv.ti [REDACTED] ed [REDACTED]

- *ricorrenti* -

contro

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale



dello Stato, presso i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi n. 12, è domiciliata

- *controricorrente* -

proposto avverso la sentenza n. 2218/9/2021, emessa dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata l'11 giugno 2021;

Udita la relazione svolta alla pubblica udienza in data 29/10/2025 dal Consigliere Luigi D'Alessandro.

Udite le conclusioni formulate dal Pubblico Ministero in persona del Sostituto Procuratore Generale, dott. Stefano Pepe, che ha chiesto l'accoglimento del quarto motivo del ricorso, e la declaratoria di inammissibilità degli altri tre.

Uditi l'avv. [REDACTED], per le ricorrenti, e l'Avvocato dello Stato Laura Paulucci, per la controricorrente.

FATTI DI CAUSA

1. La [REDACTED] società di diritto olandese, e il suo rappresentante doganale [REDACTED] S.r.l. impugnarono dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano l'avviso di accertamento [REDACTED] recante la revisione del valore doganale di merci importate nel 2014, e il conseguente provvedimento di irrogazione delle sanzioni.
2. L'accertamento contestava il mancato inserimento, nel valore indicato nelle dichiarazioni doganali, dei diritti di licenza, delle commissioni dovute all'agente [REDACTED] nonché dei costi per *Technical Assistance Charges* (c.d. TACs).



3. Il Giudice di prime cure respinse il ricorso e la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, successivamente investita dell'appello, rigettò il gravame, ritenendo corretta la decisione dell'Ufficio di includere le predette voci di costo nel valore doganale. In estrema sintesi la CTR ritenne che l'attività svolta dall'Agente della [REDACTED] International Trading BV sulla base di un contratto tra loro concluso nell'ottobre 2008 fosse riconducibile all'intermediazione, circostanza che escludeva che le commissioni pagate all'Agente potessero qualificarsi come "commissioni d'acquisto" ed essere perciò escluse dal valore da dichiarare in dogana ai sensi dell'art. 32 del Codice doganale comunitario; riconobbe che le *royalties* versate dall'appellante alla licenziante, esercitante un penetrante controllo sulla catena produttiva, costituissero una "condizione di vendita delle merci", con conseguente loro ricomprensione, alla luce della giurisprudenza unionale, nel valore doganale; osservò che le argomentazioni svolte dall'Ufficio in merito ai costi per TACs non fossero state oggetto di specifiche contestazioni con i motivi di appello.

4. Avverso la pronuncia del secondo Giudice la [REDACTED] già [REDACTED] e la [REDACTED] S.r.l. hanno proposto ricorso per cassazione affidandolo a quattro motivi.

5. L'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha resistito con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo le ricorrenti deducono, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 32 del Regolamento CEE n. 2913/1992 (Codice doganale comunitario o, per acronimo, CDC) per «erronea inclusione delle commissioni d'acquisto nel valore doganale delle merci».



2. Il motivo è fondato, sia pure su basi parzialmente diverse rispetto a quelle dedotte dalle ricorrenti.

2.1. Va premesso che per le operazioni qui in esame, eseguite nel 2014, trova applicazione il Reg. CEE n. 2913/1992 atteso che il Reg. CEE n. 450/2008 non ha trovato attuazione e il Reg. n. 952/2013 (Codice doganale dell'Unione), con riguardo alle norme relative alla determinazione del valore doganale (artt. 69 e segg.), trova applicazione a decorrere dal 1° giugno 2016 (v. art. 288 parr. 1 e 2). In particolare, si applica l'art. 32 CDC, secondo cui, per determinare il valore in dogana ai sensi dell'art. 29, si addizionano al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate: *«a) i seguenti elementi, nella misura in cui sono a carico del compratore ma non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci: (...) i) commissioni e spese di mediazione, escluse le commissioni di acquisto»* – (par. 1). La stessa disposizione precisa che *«Ai fini del presente capitolo, per "commissioni d'acquisto" si intendono le somme versate da un importatore al suo agente per il servizio da questi fornito nel rappresentarlo al momento dell'acquisto delle merci da valutare»* – (par. 4).

2.2. Secondo le ricorrenti le somme versate in favore dell'Agente adidas [REDACTED] sarebbero riconducibili al concetto di "commissioni d'acquisto" e pertanto escluse, ai sensi del ridetto art. 32, dal valore doganale delle merci importate. Ciò in quanto si tratterebbe di commissioni riconosciute a un soggetto legato alla società importatrice da specifici obblighi contrattuali (discendenti da un *Buying Agency Agreement*, concluso tra le due società in data 1.10.2008 e in forza del quale l'Agente avrebbe dovuto compiere una serie di attività per conto della *Principal* nei rapporti commerciali con i produttori) e quindi esercitante la sua attività in una posizione che ne esclude la terzietà, re-



quisito invece indispensabile per la configurazione della figura del mediatore. Il rapporto tra la [REDACTED] e la [REDACTED] peraltro facente parte dello stesso gruppo societario, rientrerebbe dunque nell'alveo dell'agenzia, qualificazione negata dal Giudice di seconde cure in favore di una diversa qualificazione del rapporto in termini di "intermediazione plurifunzionale", che non sarebbe dato comprendere cosa esattamente rappresenti e da cosa possa essere desunta.

2.3. L'assunto delle ricorrenti, pur cogliendo in effetti un errore commesso dal Giudice d'appello, non può essere interamente condiviso e merita alcune precisazioni.

L'art. 32 del CDC è espressione del generale principio, più volte affermato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, secondo cui il valore di transazione deve riflettere il valore economico reale di una merce importata e tener conto di tutti gli elementi di tale merce che presentano un valore economico (sentenza 12 dicembre 2013, in C-116/12, *Christodoulou*). Tra i vari fattori economicamente rilevanti da prendere in considerazione per la determinazione della base imponibile sono per l'appunto ricompresi gli esborsi sostenuti dal compratore per remunerare l'opera prestata da un terzo per favorire la conclusione del contratto d'acquisto delle merci: opera che può definirsi, in termini generali, quale cooperazione nell'altrui attività giuridica, ed è genericamente riassunta dal legislatore comunitario nella nozione di "mediazione".

A questa regola fanno però eccezione le "commissioni di acquisto" che, pur remunerando un'attività che si colloca pur sempre nell'ambito della cooperazione alla conclusione di affari altrui, costituiscono il compenso di chi abbia concluso un contratto per conto di altri.

Ciò che dunque rileva affinché possa discorrersi di "commissione d'acquisto" è che il soggetto percettore abbia spiegato un intervento diretto



nella conclusione del contratto tra produttore/venditore, da un lato, e importatore/acquirente, dall'altro.

2.4. Le considerazioni testé svolte trovano conferma non solo nel citato par. 4 dell'art. 32 del CDC, che nel definire la commissione d'acquisto fa riferimento ad un compenso dovuto dall'importatore all'agente per il servizio da questi fornito nel rappresentarlo al momento dell'acquisto delle merci, ma anche nella giurisprudenza comunitaria.

In tal senso si esprime, seppure con riferimento alla normativa anteriore al CDC, la Corte di giustizia, 25.07.91 – causa C-299/90, *Hauptzollamt Karlsruhe*, secondo cui quando un commissionario per l'acquisto è intervenuto in nome proprio, ma ha rappresentato l'importatore il quale ha sostenuto da solo il rischio finanziario dell'avvenuta transazione *«la transazione da prendere in considerazione per determinare il valore in dogana della merce importata è quella avvenuta fra il produttore/fornitore e l'importatore»*. Infatti, l'agente che opera in nome proprio ma per conto dell'importatore *«svolge soltanto una funzione di rappresentanza per l'acquisto delle merci e non assume alcun rischio finanziario risultante dalla transazione d'acquisto. Anche se agisce in nome proprio la sua funzione è limitata alla partecipazione, in quanto rappresentante indiretto, ad un contratto di compravendita stipulato in sostanza tra il suo mandante ed il fornitore»*. *«Ne consegue che le somme corrisposte dall'importatore al commissionario per il servizio che è consistito nel rappresentarlo per l'acquisto delle merci di cui trattasi costituiscono una commissione d'acquisto che non dev'essere inclusa (...) nel valore in dogana»*.

Questa pronuncia è ancora significativa riguardando il regolamento (CEE) del Consiglio 28 maggio 1980, n. 1224, relativo al valore in dogana delle merci, che all'art. 8 n. 4 dava una definizione delle "com-



missioni d'acquisto" analoga a quella del CDC, come le *«somme versate da un importatore al suo agente per il servizio da questi fornito nel rappresentarlo per l'acquisto delle merci da valutare»*.

Nella giurisprudenza della Corte di giustizia, quindi, la commissione d'acquisto, da non includere nel valore doganale, è la remunerazione di un ben specifico servizio, che si concreta nel rappresentare un mandante nella conclusione di un contratto volto all'acquisto di merci. Con la precisazione che, contrariamente a quanto talvolta adombrato dalla controricorrente nel proprio atto difensivo, il concetto di "rappresentanza" fatto proprio dal legislatore europeo nel richiamato par. 4 dell'art. 32 del CDC ha una valenza sostanziale ed include tutte le ipotesi di stipulazione del contratto d'acquisto da parte dell'agente per conto dell'importatore, anche se non necessariamente in suo nome.

2.5. È certo evidente che la commissione d'acquisto è dovuta a chi è legato all'importatore da un qualche rapporto di collaborazione, presupponendo essa che l'agente stipuli il contratto d'acquisto per conto dell'importatore; ma ciò non toglie che la ragione giustificativa di questa commissione sia costituita non già dall'esistenza di un qualche rapporto giuridico tra importatore e agente che escluda la terzietà di quest'ultimo, ma dallo svolgimento di un servizio di stipulazione del contratto per conto altrui.

In quest'ottica è dunque ben possibile che l'agente, anche se vincolato da una serie di obblighi contrattuali verso l'importatore, non abbia diritto alla commissione d'acquisto perché non ha avuto alcuna parte nella stipulazione del contratto d'acquisto delle merci importate.

2.6. Questo ordine di idee è del resto già stato fatto proprio da questa Corte, che, di recente, ha avuto modo di chiarire che *«Dall'art. 32 Reg. (CEE) n. 2913/92 emerge, infatti, una nozione di commissione di acquisto che viene in rilievo in relazione a un'attività contrattuale tipiz-*



zata (servizio di rappresentanza fornito dall'agente in favore dell'importatore al momento dell'acquisto delle merci da valutare). Il servizio da cui scaturisce la commissione d'acquisto viene, quindi, delimitato in relazione a una precisa cadenza temporale (cioè come attività compiuta al momento dell'acquisto dall'agente in rappresentanza dell'importatore) e oggettiva (riferita cioè alla singola vendita) e non in una prospettiva genericamente funzionale (attività svolta dall'agente nell'interesse dell'importatore)» (Cass. n. 32989 del 2024).

Tanto, peraltro, neanche basta, posto che la giurisprudenza unionale ha precisato altresì che «Orbene, occorre constatare che gli artt. 29, 32 e 33 del codice doganale non possono essere interpretati se non nel senso che una commissione d'acquisto inclusa nel valore dichiarato in dogana e non distinta dal prezzo di vendita delle merci nella dichiarazione d'importazione va considerata parte integrante del valore di transazione ai sensi dell'art. 29 dello stesso codice ed è, pertanto, assoggettabile a dazio" (Corte giust., 5 dicembre 2002, causa C-379/00, *Overland Footwear Ltd*, punto 17); e ciò perché dalla sentenza in causa C-299/90 "si possono trarre solo due insegnamenti, vale a dire, da un lato, che la circostanza che il commissionario per l'acquisto intervenga in nome proprio non lo rende automaticamente venditore della merce importata, e, dall'altro, che un importatore che abbia dichiarato un valore in dogana corretto può far valere la realtà economica per opporsi ad una rettifica in aumento del valore in dogana così dichiarato, rettifica che i servizi doganali intendano operare in base ad un'indicazione inesatta della dichiarazione in dogana, da cui possa dubitarsi dell'esistenza di una commissione d'acquisto versata ad un terzo, nel senso inteso dalla normativa comunitaria. 41. Nulla, invece, può dedursi da tale sentenza quanto alla possibilità per un importatore di far valere, una volta accordato lo svincolo delle merci, un errore che l'avrebbe indotto a dichiarare un valore in dogana superiore a quello che egli era



tenuto a dichiarare. 42. Dall'assenza di obbligo per l'importatore che abbia pagato una commissione d'acquisto di includere la stessa nel valore in dogana, non risulta, in effetti, l'obbligo per l'amministrazione doganale di detrarre dal valore in dogana dichiarato una commissione d'acquisto non indicata nella dichiarazione di valore in dogana» (punti delle conclusioni dell'avvocato generale Jean Mischo richiamati nella sentenza in causa C-379/00, punto 18).

In buona sostanza, la Corte di giustizia, sulla base di un'interpretazione sistematica dell'art. 32 CDC, che tenga conto anche di quanto previsto dall'art. 33 del medesimo Codice, ha chiarito che, affinché possano essere escluse dal valore doganale, le commissioni d'acquisto devono essere individuate nelle dichiarazioni d'importazione come elementi distinti dal prezzo dovuto per la vendita delle merci (v. art. 33 CDC, a mente del quale *«Sempre che essi siano distinti dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate, il valore in dogana non comprende i seguenti elementi: (...) e) le commissioni d'acquisto»*). In caso contrario, da un lato, l'Ufficio non è tenuto a scomputare la commissione dal valore dichiarato in dogana, dall'altro, l'importatore, una volta accordato lo svincolo delle merci, non potrà più procedere alla rettifica o alla revisione della sua erronea dichiarazione includente l'elemento di costo che avrebbe potuto essere detratto.

2.7. Ponendosi in un diverso angolo visuale, va poi aggiunto che l'assunto delle ricorrenti secondo cui il concetto di mediazione fatto proprio dall'art. 32 del CDC sarebbe riconducibile, in mancanza di tipizzazione da parte del legislatore europeo, al contratto tipico di mediazione di cui all'art. 1754 cod. civ., la cui nozione sarebbe conforme nell'ordinamento di tutti gli Stati membri e postulerebbe necessariamente la terzietà del soggetto rispetto alle parti del contratto mediato, non può essere condiviso per un duplice ordine di ragioni.



Da un lato, va infatti osservato che, proprio in mancanza di una specifica definizione unionale, la “mediazione” cui fa riferimento il Codice doganale comunitario va riguardata sotto un profilo sostanziale, concretandosi essa in un’attività economica piuttosto che in precisa tipologia negoziale; in altri termini la nozione di “mediazione” accolta nel CDC è fondamentalmente comprensiva di tutte quelle fattispecie volte a promuovere e favorire la conclusione di contratti, indipendentemente dal fatto che il soggetto che svolge l’attività di intermediazione sia o meno legato da un qualche pregresso rapporto giuridico ad una delle parti dell’affare (è peraltro significativo che nella versione inglese del Codice doganale comunitario, per esprimere il concetto di “mediazione” contenuto nel ridetto art. 32 si impieghi non la parola *middleman* – che secondo le stesse ricorrenti è l’espressione anglosassone che definisce il mediatore – bensì il diverso termine “*brokerage*”, che evoca un’attività di intermediazione intesa nei più larghi termini sopra esposti).

Dall’altro lato, anche volendo ritenere che possa nella specie aversi riguardo alla nozione interna di mediazione, non sarebbe comunque dirimente il riferimento alla figura tipica di mediazione quale scolpita dall’art. 1754 cod. civ., stante il recente sviluppo del pensiero giurisprudenziale che, anche in linea con l’evoluzione della prassi commerciale, ha portato ad includere nell’ambito concettuale della mediazione anche la mediazione atipica unilateralmente conferita da una delle parti dell’affare da concludere (su tutte v. Cass., sez. un., n. 19161/2017) ciò a dimostrazione di come la mediazione non rinvenga un suo tratto identificativo ineludibile nella terzietà del soggetto agente rispetto alle parti dell’affare mediato.

2.8. Ciò posto, a fronte della deduzione della contribuente, secondo cui le somme pagate al proprio agente erano “commissioni d’acquisto”, la sentenza impugnata ha rigettato l’appello sul mero rilievo che l’ampia attività di intervento contrattualmente demandata all’Agente ██████████



rientrasse comunque nel concetto di intermediazione (più specificamente definita nella pronuncia impugnata come "intermediazione polifunzionale") e non invece in quello, più specifico, di agenzia. Così facendo, però, la Commissione tributaria regionale ha centrato la propria decisione su un punto non rilevante per l'individuazione della "commissione d'acquisto", dal momento che a tal fine sarebbe stato invece necessario accertare se l'Agente avesse o meno concluso i contratti d'acquisto per conto della mandante, essendo questo il servizio che oggettivamente giustifica la corresponsione di una commissione d'acquisto.

2.9. In sede di rinvio, dunque, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado dovrà verificare se, nei rapporti con il produttore, la Sourcing Limited abbia direttamente partecipato alla conclusione dei contratti di acquisto delle merci per conto della Sourcings Limited dovendosi ritenere comprese nel concetto di "commissioni d'acquisto" le somme specificamente versate per remunerare tale servizio, e dovendosi per contro includere nella nozione di "commissioni e spese di mediazione" quelle pagate all'Agente che non trovino correlazione con l'attività di rappresentanza (diretta o indiretta) del mandante al momento del perfezionamento del contratto. Alla luce della giurisprudenza unionale sopra citata, il giudice del rinvio, ove ravvisi la sussistenza di una "commissione d'acquisto", dovrà poi verificare, al fine di stabilire la sua rilevanza nella determinazione della base imponibile, se essa sia stata o meno individuata nelle dichiarazioni d'importazione come elemento distinto dal prezzo dovuto per la vendita delle merci, potendola escludere dal valore doganale solo in caso di esito positivo di tale verifica.

3. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 32 CDC per



«erronea inclusione dei costi di assistenza tecnica "TAC" nel valore doganale delle merci». In particolare, secondo le ricorrenti, i costi in questione (relativi a costi per design e sviluppo, per rimanenze, costi legati ai macchinari di produzione) riguardavano merce non destinata alla vendita, cioè campionari o merce non ancora in produzione, e potevano essere applicati solo *ex post* sulla produzione effettiva e non anche su campioni o preproduzione.

3.1. Il motivo è inammissibile perché non è stato accertato il presupposto fattuale della doglianza e cioè il riferimento di questi costi a merce non destinata alla vendita. Secondo le ricorrenti la circostanza era pacifica ma, come anche ammesso in ricorso (v. pag. 20), l'Agenzia aveva contestato che la merce fosse da ricondurre a campionario, ritenendo insufficiente la prova fornita, e non vi è stato alcun accertamento in tal senso da parte del giudice di merito.

In buona sostanza, le ricorrenti deducono apparentemente una violazione di norme di legge, ma in realtà mirano alla rivalutazione dei fatti, operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. n. 8758/2017), prospettando nel ricorso non l'analisi e l'applicazione delle norme, bensì l'apprezzamento delle prove, rimesso alla esclusiva valutazione del giudice di merito (*ex multis*, Cass. n. 3340/2019; Cass. n. 640/2019; Cass. n. 24155/2017).

4. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 32 CDC e 157 del Regolamento CEE 2454/1993 (Disposizioni di applicazione del Codice doganale comunitario o, per acronimo, DAC) per «erronea inclusione dei diritti di licenza nel valore doganale delle merci». Si osserva che la mera sussistenza di un contratto di licenza non può comportare automaticamente l'inclusione dei corrispettivi versati dalla licenziataria alla licenziante nel valore doganale, dovendosi verificare puntualmente



che il pagamento di quei corrispettivi costituisca condizione della vendita delle merci, attraverso l'accertamento del controllo che il licenziante è in grado di svolgere sui fornitori esercitando sugli stessi un potere di costrizione e orientamento; secondo le ricorrenti il giudice d'appello si era limitato a porre in connessione il contratto di licenza con quello di produzione, senza svolgere una puntuale verifica delle clausole contrattuali, e aveva evidenziato elementi contrattuali che non hanno diretta attinenza alle *royalties* ma che dimostrano solo un controllo di qualità da parte del licenziante; aggiungono che non sarebbe neppure concepibile un controllo del licenziante nei confronti del fornitore, che ha dimensioni assai maggiori del primo ed opera anche per una vasta platea di concorrenti della [REDACTED]

5. Il motivo è infondato in quanto la CTR ha fatto buon governo dei principi in materia.

Poiché il valore della merce dichiarato in dogana deve considerare tutti i fattori economicamente rilevanti (v. da ultimo Corte di Giustizia, 20 dicembre 2017, in C-529/16, *Hamamatsu*), sullo stesso incidono anche i diritti di licenza. In particolare, se il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate non include l'importo dei diritti di licenza, l'art. 32 del CDC 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*». L'art. 157 DAC chiarisce che i diritti di licenza concorrono alla formazione del valore doganale, laddove, come nella specie, non siano già inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare, in presenza delle seguenti condizioni: siano specificatamente riferiti alle merci da valutare; l'acquirente sia tenuto a versare tali corrispettivi come condizione del contratto di vendita delle merci. Qualora il diritto di licenza si riferisca a un marchio di fabbrica, ossia al diritto di importare e di commercializzare prodotti



riportanti marchi commerciali, l'art. 159 DAC 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, - l'acquirente non è libero di ottenere tali merci da altri fornitori non legati al venditore»*. L'art. 160 DAC, infine, stabilisce 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»*.

Così ricostruito il quadro normativo deve concludersi, in coerenza con quanto affermato nella sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 9 marzo 2017, *GE Healthcare*, che la rettifica prevista dall'articolo 32, par. 1, lett. c), del CDC si applica quando ricorrono le seguenti tre condizioni cumulative: in primo luogo, che i corrispettivi o i diritti di licenza non siano stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare; in secondo luogo, che essi si riferiscano alle merci da valutare; e, in terzo luogo, che l'acquirente sia tenuto a versare tali corrispettivi o diritti di licenza come condizione della vendita delle merci da valutare.

Nella specie è pacifico che i diritti di licenza non erano stati inclusi nella determinazione del valore doganale, mentre era controverso se il versamento di tali diritti costituiva una condizione del contratto di vendita. Premesso che né l'art. 32, comma 1, lett. c), del CDC né l'art. 157, comma 2, delle DAC precisano cosa si debba intendere per "condizione di vendita" delle merci da valutare, la Corte di giustizia (sentenza 9



marzo 2017, in C-173/15, *GE Healthcare GmbH c. Hauptzollamt Düsseldorf*, punto 58) 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 o meno disposto a vendere le merci senza che sia pagato il corrispettivo dei diritti di licenza; il pagamento dei diritti di licenza è, dunque, 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 dei diritti di licenza rivesta un'importanza tale per il venditore che, in difetto, quest'ultimo non sarebbe disposto a vendere; in un caso come quello in esame, in cui i diritti di licenza riguardano il marchio di fabbrica e vanno corrisposti ad un soggetto diverso dal venditore (il licenziante), per l'identificazione delle "condizioni di vendita" è sufficiente che il pagamento dei corrispettivi dei diritti di licenza sia richiesto all'acquirente da "una persona legata al venditore" (punto 67 della sentenza C-173/15 cit.); di conseguenza, occorre verificare se sussista o meno un legame, diretto o indiretto, tra il fornitore della licenziataria-acquirente e la società titolare del diritto di licenza, nel senso che 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»* (punto 68 della sentenza C-173/15 cit.), dovendosi considerare che il concetto di "legame" in ambito doganale è più ampio e comprende rapporti di influenza, di fatto e di diritto, che vanno al di là del legame propriamente societario, come si evince dall'allegato 23 delle DAC (Note interpretative in materia di valore in dogana all'articolo 143, comma 1, lett. e), a norma del quale due o più persone sono



considerate legate se l'una controlla direttamente o indirettamente l'altra), secondo il quale *«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»*. Sul punto possono trarsi utili indicatori dall'esemplificazione presente nel Commento n. 11 del Comitato del Codice doganale (Sezione del valore in dogana) contenuto nel documento [REDACTED] nella versione italiana del 2007, sull'applicazione dell'art. 32, paragrafo 1, lettera c), CDC; si tratta di indicazioni 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 C-173/15 cit., punto 45). Fra i parametri elencati per stabilire se vi sia una situazione di controllo vi sono i seguenti: - il licenziante sceglie il produttore e lo impone all'acquirente; - il licenziante esercita, direttamente o indirettamente, un controllo di fatto sulla produzione (per quanto attiene ai centri di produzione e/o ai metodi di produzione); - il licenziante esercita, direttamente o indirettamente, un controllo di fatto sulla logistica e sulla consegna delle merci all'acquirente; - il licenziante decide a chi il produttore può vendere le merci o impone delle restrizioni per quanto concerne i potenziali acquirenti; - il licenziante fissa le condizioni del prezzo al quale il produttore/venditore vende le proprie merci o il prezzo al quale l'importatore/l'acquirente rivende le merci; - il licenziante sceglie i metodi di produzione da utilizzare/fornisce dei modelli ecc.; - il licenziante sceglie/limita i fornitori dei materiali/componenti; - il licenziante limita le quantità che il produttore può produrre; - il licenziante non autorizza l'acquirente a comprare direttamente dal produttore, ma attraverso il titolare del marchio (licenziante) che potrebbe agire anche come agente di acquisto dell'importatore; - il produttore



non è autorizzato a produrre prodotti concorrenti (privi di licenza) in assenza del consenso del licenziante; - le merci fabbricate sono specifiche del licenziante (cioè nella loro concezione/nel loro design e con riguardo al marchio di fabbrica); - le caratteristiche delle merci e la tecnologia utilizzata sono definite dal licenziante. Come è stato precisato nello stesso Commento n. 11 del Comitato del codice doganale, ciascuno di questi elementi non costituisce di per sé una condizione di vendita, ma la combinazione di questi elementi potrebbe dimostrare l'esistenza di una relazione nel senso di un «potere di orientamento» della licenziante sulla venditrice, che non si risolve in un mero controllo di qualità dei beni ma investe segmenti del processo produttivo, tale per cui il pagamento dei diritti di licenza costituisce una condizione di vendita.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, che ha esplicitamente seguito l'interpretazione della normativa data da Corte giust. 9 marzo 2017, C-173/15, ha dato atto di aver esaminato il contenuto dei contratti di licenza e di produzione, ritenendoli strettamente connessi e desumendo dalle principali clausole contrattuali svariati elementi indicatori del potere di orientamento e di condizionamento che esulava dal semplice controllo di qualità e consentiva di ritenere sussistente "la condizione di vendita" necessaria affinché le *royalties* potessero essere incluse nel valore dichiarato in dogana. In particolare, i giudici d'appello hanno affermato che dall'analisi delle regole contrattuali è «*possibile desumere la sussistenza del controllo esplicito dal licenziante sulla produzione*»; hanno poi aggiunto che «*è talmente penetrante il controllo che direttamente, ovvero per interposta persona (...) la licenziante è autorizzata a compiere su tutta l'estensione del processo produttivo e talmente risolutive le conseguenze che tale controllo può de-*



terminare (provocare la fine del rapporto commerciale produttore-importatore e relativo accordo) che lo stesso non può essere considerato finalizzato solo alla qualità del prodotto».

La decisione è in linea anche con la giurisprudenza di questa Corte che ha più volte esaminato la questione riguardante l'inclusione dei diritti di licenza nel valore dichiarato in dogana stabilendo come, nella determinazione di detto valore ai sensi del regolamento (CEE) n. 2913 del 1992 (vigente "ratione temporis") e degli artt. 159 e 160 del DAC, deve tenersi conto, oltre che del valore economico reale della merce importata, anche dei diritti di licenza, purché non inclusi nel prezzo, riferiti alla suddetta merce e dovuti quale condizione per la vendita di quest'ultima, e rilevando per la sussistenza di tale ultimo presupposto, indipendentemente da un'espressa previsione tra le parti, il fatto che il licenziante sia in grado di esercitare poteri di controllo e orientamento, di fatto o di diritto, anche su singoli segmenti del processo produttivo, come quello dell'approvazione preventiva dei fornitori scelti dal licenziatario (Cass. n. 10685 del 2020; Cass. n. 30776 del 2019). È stato altresì precisato che deve tenersi conto anche dei diritti di licenza quando, sulla base dei rapporti contrattuali tra acquirente e venditore – o persona ad esso legata – l'assolvimento del corrispettivo o del diritto di licenza condizioni, per l'importanza rivestita, la stessa volontà di quest'ultimo di procedere alla vendita, mentre, in caso di corresponsione spettante a soggetto diverso dal venditore, deve verificarsi la sussistenza di un legame, diretto o indiretto, tra venditore e licenziante, tale da comportare, sulla base del contenuto specifico delle clausole dell'accordo di licenza, l'esercizio di un controllo, anche indiretto, di quest'ultimo sul primo, secondo gli indicatori tratti dall'esemplificazione presente nel Commento n. 11 del Comitato del codice doganale, contenuto nel [REDACTED] (Cass. 33119 del 2019).



6. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 303 TULD (d.P.R. n. 43/1973). Secondo le ricorrenti, la statuizione con la quale la Commissione tributaria regionale ha dichiarato inammissibile il motivo di appello relativo alle sanzioni per essere stato esso formulato per la prima volta in appello sarebbe frutto di una confusione in cui è incorso il Giudice di seconde cure, dal momento che sin dal ricorso di primo grado la domanda formulata era quella di *«provvedere alla disapplicazione delle sanzioni irrogate con l'atto avente prot. N. [REDACTED] del 15 giugno 2017, in via principale per violazione del principio di proporzionalità sancito dalla Corte di Giustizia UE, ovvero in via subordinata a seguito dell'annullamento dell'atto di rettifica cui le sanzioni si collegano»*.

7. Il motivo è fondato.

7.1. Come emerge dall'espositiva in ricorso, la questione della proporzionalità delle sanzioni era stata agitata sin dal primo grado, in cui le ricorrenti avevano chiesto la declaratoria di nullità dell'atto di irrogazione di sanzioni collegate al tributo, lamentando la sproporzionalità delle sanzioni irrogate. Peraltro, la questione della compatibilità della norma interna con il diritto dell'Unione europea così come interpretato dalla Corte di giustizia UE attiene all'applicabilità stessa della norma nazionale astrattamente rilevante in causa ed è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del processo sicché, una volta investito di tale questione, il giudice di seconde cure non può spogliarsene in ragione della sua tardiva deduzione in giudizio.

7.2. La disposizione di cui si lamenta la violazione, come sostituita dall'art. 11 del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla l. 26 aprile 2012, n. 44, stabilisce che *«Se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione e la differenza dei diritti supera il*



cinque per cento, la sanzione amministrativa, qualora il fatto non costituisca più grave reato, è applicata come segue: a) per diritti fino a 500 euro si applica la sanzione amministrativa da 103 a 500 euro; b) per i diritti da 500,1 a 1.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 1.000 a 5.000 euro; c) per i diritti da 1000,1 a 2.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 5.000 a 15.000 euro; d) per i diritti da 2.000,1 a 3.999,99 euro, si applica la sanzione amministrativa da 15.000 a 30.000 euro; e) oltre 4.000, si applica la sanzione amministrativa da 30.000 euro a dieci volte l'importo dei diritti". L'art. 303, comma 1, del TULD, poi, prevede che se l'inesatta indicazione del valore non abbia comportato la rideterminazione dei diritti di confine, si applica la sanzione amministrativa da euro 103 a euro 516.

Questa Corte ha già avuto modo di affermare, anche in analoghi precedenti tra le stesse parti dell'odierno giudizio (v. Cass. n. 33018/2024; Cass. n. 1743/2025; Cass. n. 1779/2025; Cass. n. 1780/2025), la necessità di assicurare che l'applicazione della disciplina sanzionatoria sia conforme al principio di proporzionalità di matrice comunitaria, che impone che le sanzioni non debbano eccedere quanto necessario per conseguire gli obiettivi di garantire l'esatta riscossione del tributo e di evitare l'evasione.

Richiamando i precedenti appena citati per una più diffusa trattazione del tema, è qui sufficiente sottolineare come sussista una piena convergenza tra la giurisprudenza costituzionale e quella europea (rilevante in materia di tributi armonizzati) non solo in relazione all'applicazione del principio di proporzionalità con riferimento alle sanzioni amministrative inerenti alla violazione di norme tributarie, ma anche in merito alla declinazione dei suoi contenuti secondo un parametro di adeguatezza della sanzione irrogata in concreto in relazione agli «specifici comportamenti messi in atto nella commissione dell'illecito» (C.



cost. n. 46/2023) o alla natura o gravità della violazione (CGUE, 08/05/2019, causa C-712/17).

7.3. Il rispetto del principio di proporzionalità può essere assicurato attraverso la valorizzazione delle disposizioni normative che consentono di adeguare la misura della sanzione alla gravità dell'infrazione commessa e di realizzarne anche un'ulteriore personalizzazione, ovvero, se ciò non sia possibile, mediante la disapplicazione della norma sanzionatoria di diritto interno in virtù del principio del primato del diritto unionale, con conseguente rimessione al giudice del compito di procedere alla quantificazione della sanzione tenendo conto di tutte le circostanze a tal fine rilevanti.

7.4. Si è così affermato che se, in linea di principio, la previsione di minimi edittali per le sanzioni amministrative riflette un giudizio di intrinseca gravità della condotta, effettuato a monte dal legislatore e non è, di per sé, in contrasto con il principio comunitario di proporzionalità, che può essere rispettato mediante la personalizzazione del trattamento sanzionatorio entro la forbice prevista dalla norma (Cass. n. 16276/2022), il ricorso ad istituti come quello di cui all'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 472 del 1997, secondo la lettura indicata dalla Corte costituzionale (v. la già citata C. Cost. n. 46/2023), può contribuire a realizzare una ulteriore personalizzazione della sanzione, nei casi in cui si rende necessaria, in relazione alla condotta in concreto accertata, al fine di adeguare il trattamento sanzionatorio al criterio di proporzionalità. Laddove, tuttavia, in relazione alla censura dell'entità delle sanzioni, non sia possibile determinare una sanzione adeguata e proporzionata alla violazione in concreto accertata, attraverso l'interpretazione della vigente disciplina sanzionatoria in conformità alla Costituzione e ai principi unionali, il giudice di merito può procedere alla disapplicazione di detta disciplina, limitatamente alla quantificazione della sanzione, e determinare la sanzione in misura proporzionata alla



condotta effettivamente tenuta alla stregua delle circostanze del caso concreto, al fine di garantire la piena efficacia delle prescrizioni dell'Unione europea.

Nel caso in esame è mancata qualunque valutazione in ordine alla proporzionalità della sanzione irrogata, complessivamente pari a circa il 400% dei diritti doganali evasi, da parte del giudice del merito, che, come si è già dianzi esposto, si è spogliato della decisione sulla questione ritenendola non ritualmente introdotta in giudizio.

8. Concludendo, devono accogliersi il primo e il quarto motivo di ricorso e deve essere cassata la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e il quarto motivo del ricorso, rigettati gli altri; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione.

Roma, così deciso in data 29 ottobre 2025

Il Relatore est.

Luigi D'Alessandro

La Presidente

Angelina-Maria Perrino

