



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Oggetto: dazi doganali -
royalties - valore doganale

Angelina-Maria Perrino - Presidente -

Gianluca Grasso - Consigliere -

R.G.N.
23326/2024

Giovanni Galasso - Consigliere -

Cron.

Raffaella Brogi - Consigliere -

AC -26/5/2026

Luigi D'Alessandro - Consigliere rel. -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23326/2024 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI, in persona del direttore
pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello
Stato

- *ricorrente* -

contro



██ S.r.l., in persona del
procuratore ██████████ ██████████ & ██████████
████████ S.p.A. in liquidazione, in persona del legale rappresentante
████████ ██████████ ██████████ ██████████ ██████████
████████████████████ in persona del legale rappresentante ██████████
████████████████████ S.r.l., in persona del legale rappresentante
████████████████████ tutte rappresentate e difese dall'avv. ██████████
████████████████████

- controricorrenti -

avverso la sentenza n. 1059/2024 della Corte di giustizia tributaria di
secondo grado della Lombardia, depositata il 12/4/2024.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 26 maggio 2026
dal consigliere Luigi D'Alessandro.

FATTI DI CAUSA

1. – Le società indicate in epigrafe impugnarono dinanzi alla Corte
di giustizia tributaria di primo grado di Como, con due distinti ricorsi,
plurimi processi verbali di rettifica e constatazione di illeciti doganali
che si fondavano sull'errata dichiarazione del valore di capi di
abbigliamento importati in dogana nel 2022, in quanto nella
dichiarazione, fatta dalla ██████████ S.r.l.
quale rappresentante doganale indiretto della ██████████
████████████████████ S.p.A. e della ██████████
████████████████████ quest'ultima con rappresentante fiscale in Italia
presso la ██████████ S.r.l., non era stato ricompreso il valore delle
royalties dovute alle licenzianti del marchio Levi Strauss.

2. – Il Giudice di prime cure, pronunciando distinte sentenze,
accolse i ricorsi.



3. – La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, investita di separati appelli dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli, successivamente riuniti, respinse i gravami, evidenziando, in sintesi, che nelle operazioni di importazione per cui è causa il pagamento del corrispettivo dei diritti di licenza non costituiva condizione delle vendite giacché, da un lato, l’acquirente/importatore non aveva alcun obbligo di rivolgersi ad un determinato fornitore che fosse in qualche modo legato al licenziante, che a sua volta non aveva alcun potere di scegliere il produttore o di esercitare su di esso una qualche forma di controllo che non fosse limitata alle verifiche di qualità dei prodotti, dall’altro, la previsione nel contratto di licenza di una causa di risoluzione automatica in dipendenza dal mancato pagamento delle *royalties* non era tale da far venir meno le importazioni già avvenute.

4. – Avverso tale pronuncia l’Agenzia delle dogane e dei monopoli ha proposto ricorso per cassazione, affidato a un motivo, cui le quattro società sopra indicate hanno resistito con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – In primo luogo va disattesa l’eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata dalle controricorrenti in ragione dell’asserita preclusione derivante da un giudicato esterno formatosi in relazione ad altra vicenda contenziosa vertente tra le stesse parti e concernente le medesime questioni che vengono qui in rilievo. Le controricorrenti invocano, infatti, l’autorità della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 2203/2021, divenuta definitiva a seguito della declaratoria di inammissibilità del ricorso per cassazione avverso di essa presentato dall’Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Sul punto è sufficiente rinviare, anche a prescindere dalla diversità delle operazioni di importazione considerate in quella pronuncia rispetto a quelle che formano oggetto della presente contesa,



circostanza che sarebbe già di per sé dirimente (Cass. n. 33095/2019), alle considerazioni già spese con riguardo ad analoga eccezione posta in giudizio tra le medesime parti (v. Cass. n. 6166/2025).

2. – Tanto premesso, con l'unico motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione o la falsa applicazione degli artt. 70, 71 e 73 del Codice doganale dell'Unione nonché dell'art. 1362 c.c. poiché la sentenza impugnata non ha tenuto conto dei poteri di orientamento che la licenziante poteva esercitare sul produttore/venditore delle merci, poteri da cui era possibile desumere che il pagamento dei diritti di licenza costituisse una condizione di vendita. Secondo la ricorrente, l'esame degli accordi di licenza rendeva palese la sussistenza della detta condizione di vendita, perché era giuridicamente impossibile vendere le merci soggette a *royalties* qualora gli standard qualitativi, le caratteristiche e i requisiti tecnici non soddisfacessero appieno i criteri imposti dal licenziante.

3. – Il motivo è fondato.

3.1. – Contrariamente a quanto eccepito dalle controricorrenti, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha contestato non già la ricostruzione dei fatti operata dal Giudice d'appello, ma la corretta identificazione delle nozioni giuridiche (soprattutto di quella di "condizione di vendita"), che delineano la portata precettiva delle disposizioni unionali applicate; l'inquadramento dei fatti accertati dal giudice di merito nello schema legale corrispondente si risolve nell'applicazione di norme giuridiche e può, di conseguenza, formare oggetto di verifica e riscontro in sede di legittimità, sia per quel che concerne la descrizione del modello tipico della fattispecie legale, sia per quanto riguarda la rilevanza qualificante degli elementi di fatto così come accertati, sia, infine, con riferimento alla individuazione delle implicazioni, sul piano degli effetti, conseguenti alla sussistenza della fattispecie concreta nel paradigma normativo (Cass. n. 29111/2017).



La ricorrente ha censurato, quindi, la sussunzione dei fatti come accertati nelle disposizioni di riferimento, in quanto sostiene che la fattispecie concreta è stata giudicata applicando non correttamente le previsioni normative di riferimento.

3.2. – Infondata è anche l'ulteriore eccezione di inammissibilità del motivo, sollevata in relazione all'asserito difetto del requisito di autosufficienza, atteso che la censura è circostanziata e riporta specificatamente le parti degli atti e dei documenti, rilevanti per la decisione delle questioni prospettate, nell'ambito delle quali va inquadrata la fattispecie.

3.3. – Tanto premesso in punto di ammissibilità della doglianza, si osserva che la presente fattispecie è regolata dal Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio (UE) del 9 ottobre 2013, n. 952/2013, istitutivo del Codice doganale dell'Unione europea (CDU), e dal corrispondente Regolamento di esecuzione Reg. (UE) del 24 novembre 2015, n. 2447/2015 (che hanno fatto seguito al Regolamento (CEE) n. 2913/92, del 12 ottobre 1992, istitutivo del Codice doganale comunitario e al Regolamento Cee del 2 luglio 1993, n. 2454/1993, contenente disposizioni di attuazione del codice doganale comunitario).

L'art. 70 del vigente CDU prevede, al comma 1, la regola generale secondo la quale il valore in dogana è quello di transazione, ossia «*il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci*», mentre il comma successivo dispone che questo «*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*».



Il successivo art. 71 individua tra gli elementi da includere nel valore di transazione «... 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*».

Il Reg. di esecuzione (UE) 2015/2447 della Commissione, all'art. 136, par. 4, precisa che «*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*» (comma 4), giudicando irrilevante il paese in cui è stabilito il destinatario del pagamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza (comma 5).

Le *royalties*, quindi, devono essere addizionate al valore di transazione se sono integrate tutte le seguenti condizioni: a) non sono già state incluse nel prezzo effettivamente pagato o da pagare; b) sono relative alle merci da valutare; e c) il compratore, direttamente o indirettamente, è tenuto a pagarle come condizione per la vendita delle merci da valutare e le integrazioni di tale valore devono avvenire sulla base di dati oggettivi e quantificabili.

Ne consegue che 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.



Il valore dichiarato, invero, deve riflettere il valore economico reale della merce e, quindi, deve considerare tutti i fattori economicamente rilevanti (Corte giustizia, 20 dicembre 2017, *Hamamatsu*, in C-529/16).

In particolare, i giudici unionali hanno recentemente precisato che «Il diritto dell'Unione in materia di valutazione doganale mira a stabilire un sistema equo, uniforme e neutro che escluda l'impiego di valori in dogana arbitrari o fittizi. Il valore in dogana deve quindi riflettere il valore economico reale di una merce importata e tale obiettivo deve prevalere anche quando il valore in dogana è determinato in forza di disposizioni speciali» (Corte giustizia, 21 settembre 2023, C-770/21).

Poiché con riferimento al precedente quadro normativo, né l'art. 32, par. 1, lettera c), del CDC, né l'art. 157, par. 2, del regolamento 2454/93, stabiliscono cosa si debba intendere per «condizione di vendita» delle merci da valutare e, più in particolare, quando ricorra la terza condizione sopra indicata (secondo cui l'acquirente sia tenuto a versare tali corrispettivi o diritti di licenza come condizione della vendita delle merci da valutare), la Corte unionale ha affermato che la nozione «condizione di vendita» sta ad indicare la situazione in cui, nell'ambito dei rapporti contrattuali tra il venditore – o la persona ad esso legata – e l'acquirente, l'assolvimento del corrispettivo o del diritto di licenza rivesta un'importanza tale per il venditore che, in difetto, quest'ultimo non sarebbe disposto a vendere, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare. Ha, quindi, aggiunto, che qualora, come nel caso in esame, il beneficiario delle *royalties* sia soggetto diverso dal venditore, 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» (Corte giustizia, 9 marzo 2017, *GE Healthcare*, C-173/15).

Anche questa Corte ha chiarito, sempre con riferimento alla precedente disciplina doganale, che per determinare il valore in dogana delle merci da importare, il prezzo effettivamente pagato o da pagare è integrato dai corrispettivi e i diritti di licenza relativi, che il compratore, direttamente o indirettamente, è tenuto a pagare come condizione per la vendita delle merci stesse. Ciò sempre considerando, da un lato, che devono essere valutati una pluralità di profili specificamente concernenti ciascuna fattispecie concreta e, dall'altro, che il mero controllo di qualità non è rilevante (*ex plurimis*, Cass. n. 35359/2022).

Il Reg. CE n. 2454/1993, infatti, stabiliva, all'art. 157, par. 2, che *«(...) quando si determina il valore in dogana di merci importate in conformità delle disposizioni dell'art. 29 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»*; l'art. 159 specificava 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 andavano 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. Nel caso in cui l'acquirente pagava un corrispettivo o un diritto di licenza a un terzo, il successivo art. 160 prescriveva che *«(...) le condizioni previste dall'art. 157, paragrafo 2 si considerano*



soddisfatte solo se il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento».

L'art. 143 dello stesso Regolamento di esecuzione, poi, indicava le ipotesi tipizzate in cui due o più persone erano considerate legate.

Con il nuovo codice doganale si è attenuata l'esigenza di verificare l'esistenza di un "legame" tra i soggetti coinvolti nelle operazioni di importazione delle merci e di pagamento dei corrispettivi e diritti di licenza.

Sul punto va senz'altro condiviso l'orientamento di questa Corte, secondo il quale con il nuovo codice doganale l'esistenza di un collegamento fra il terzo che richiede il pagamento delle *royalties* e il venditore non è più, come invece previsto dall'art. 157, par. 1, Reg. (CEE) n. 2454 del 1993, indispensabile, ma costituisce solo una delle condizioni, in sé sufficiente ma non necessaria, per dimostrare l'obbligatorietà del pagamento delle *royalties* quale condizione della vendita; sicché, la nuova disciplina consente di includere le *royalties* nel valore delle merci anche in assenza di un collegamento tra il venditore e il licenziante, escludendo che tale circostanza abbia valore essenziale. Pertanto, la nozione di controllo prevista dall'art. 127 Regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 «è più generica ed ampia di quella precedente e non richiede necessariamente che il potere di orientamento investa la totalità delle attività del soggetto controllato» (Cass. n. 3606/2020).

Di conseguenza, nei rapporti trilaterali, i corrispettivi e i diritti di licenza concorrono ad integrare il valore delle merci importate se sono versati in un contesto in cui il licenziante può controllare i produttori che vendono i beni al licenziatario, per cui, per stabilire se ricorrono tali condizioni, è necessario esaminare tutti i contratti commerciali, ivi compresi i contratti di licenza.



In tal senso si esprime il TAXUD/B4/2016: «il criterio applicabile è capire se il venditore può vendere o se il compratore può comprare le merci senza pagare royalties o diritti di licenza. La condizione può essere implicita o esplicita. In alcuni casi sarà specificato nell'accordo di licenza se la vendita delle merci importate è subordinato al pagamento di un corrispettivo o di un diritto di licenza. Tuttavia, non è richiesto che ciò debba essere precisato negli accordi».

Il citato documento TAXUD del 2016, peraltro, rispecchia le indicazioni del Commentario 25.1 del 2011 del World Customs Organization (WCO), che, a loro volta, sono congruenti con quelle del Taxud/800/2002 (ormai parte dell'*acquis communautaire*, ossia del diritto materiale dell'Unione, con valore di *soft law*). Di conseguenza, è evidente che il documento TAXUD/800/2002 mantiene inalterato il suo valore orientativo, sia perché riferito alla disciplina contenuta nel codice doganale comunitario applicabile *ratione temporis*, sia perché la normativa successivamente introdotta fornisce una regolamentazione della materia che privilegia in misura più incisiva la rilevanza delle *royalties* pagate ai fini della determinazione del valore delle merci, sia perché anche il nuovo documento TAXUD del 2016 non si discosta dalle linee generali fondamentali già affermate (Cass. n. 13338/2023 e Cass. n. 3606/2020).

Per quanto riguarda la nozione del potere di controllo, è stato precisato che questo è inteso in un'accezione ampia e necessariamente casistica, essendo sufficiente anche un mero potere di orientamento (Cass. n. 8473/2018); tale ampia accezione «*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*» ed «*utili 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», avendo la Corte di giustizia, nella sentenza 7 marzo 2017, GE Healthcare, citata, stabilito che questi documenti «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» (Cass., 16 maggio 2023, n. 13338).

Il predetto documento annovera, tra gli elementi utili per determinare la presenza di un controllo, tra gli altri, 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/loro *design* e



con riguardo al marchio di fabbrica); le caratteristiche delle merci e la tecnologia utilizzata sono definite dal licenziante (Cass., n. 26466/2023).

Alla luce degli elementi sopra indicati, quindi i diritti di licenza devono essere pagati, come condizione della vendita delle merci importate, se il venditore o una persona ad esso collegata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento o il pagamento da parte dell'acquirente è effettuato per soddisfare un obbligo del venditore, conformemente agli obblighi contrattuali, oppure se le merci non possono essere vendute all'acquirente o da questo acquistate senza versamento delle *royalties* a un licenziante.

L'interprete deve, dunque, stabilire se il venditore possa vendere o se il compratore possa acquistare le merci senza il pagamento di corrispettivi o diritti di licenza e, in questo, assume rilievo il contratto di licenza o altri documenti relativi all'operazione dai quali emerga, anche in modo implicito, se la vendita delle merci importate sia o meno subordinata al pagamento delle *royalties*.

Il già citato art. 136, par. 4, del Regolamento di esecuzione, infatti, pone in rilievo gli impegni contrattuali vincolanti assunti dall'acquirente o dal venditore, evidenziando che il criterio della «condizione di vendita» si riferisce non solo alle condizioni imposte dal o sul venditore, ma anche sull'acquirente, con la conseguenza che, al fine di stabilire se tali pagamenti debbano essere addizionati al valore delle merci occorre valutare non solo le condizioni imposte dal o al venditore, ma anche quelle imposte all'acquirente.

In base a tali elementi è stato considerato come una condizione della vendita delle merci importate il pagamento preteso dal venditore come condizione per la distribuzione esclusiva delle merci sul territorio interessato, oppure la circostanza che il venditore delle merci, altresì beneficiario del pagamento, non avrebbe ceduto le stesse, senza tale



pagamento, per la loro distribuzione esclusiva su un determinato territorio; di contro, è stato ritenuto indifferente che detto pagamento dovesse essere effettuato solo per un periodo limitato di tempo (cfr. Corte giustizia, 19 novembre 2020, causa C-775/19).

Alla medesima conclusione si perviene nelle ipotesi in cui i diritti di licenza non siano pagati al venditore, ma a soggetti terzi, essendo il terzo proprietario o licenziante dei relativi diritti. In questi casi deve, comunque, farsi riferimento all'art. 71, par. 1, lett. c), CDU e all'art. 136, par. 4, del Regolamento di esecuzione, che disciplinano gli elementi fondamentali della vendita delle merci, compreso il trasferimento del titolo di proprietà e di tutti i diritti sulle merci conformemente agli accordi contrattuali, dovendosi esaminare, in tal caso, tutte le circostanze relative alla vendita e all'importazione delle merci, inclusi i possibili collegamenti tra gli accordi di vendita e i contratti di licenza, oltre che altre informazioni relative alla vendita e all'importazione delle merci.

Dai principi sopra esposti, quindi, si evince, in sintesi, che i corrispettivi o i diritti di licenza assumono rilevanza quale base imponibile e vanno considerati come «relativi alle merci da valutare» anche se non determinati al momento della conclusione del contratto di licenza o dell'insorgenza dell'obbligazione doganale. Con particolare riferimento alla terza condizione (ossia che l'acquirente sia tenuto a versare tali corrispettivi o diritti di licenza come condizione della vendita delle merci da valutare), la nozione «condizione di vendita» sta ad indicare la situazione in cui, nell'ambito dei rapporti contrattuali tra il venditore – o la persona ad esso legata – e l'acquirente, l'assolvimento del corrispettivo o del diritto di licenza rivesta un'importanza tale per il venditore che, in difetto, quest'ultimo non sarebbe disposto a vendere, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare. Qualora (come nel caso in esame) il beneficiario delle



royalties sia soggetto diverso dal venditore, 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. Può, dunque, ritenersi che il pagamento dei corrispettivi e i diritti di licenza dovuti dall'importatore, in relazione alle merci importate, costituisce una «condizione della vendita», ai fini della rilevanza degli stessi quale componente del valore della merce in dogana e, conseguentemente, dell'applicazione del potere di rettifica dell'Ufficio, non solo quando l'operazione è subordinata espressamente, nelle clausole dell'accordo di licenza, all'assolvimento di tali pagamenti, ma anche quando tale rapporto di subordinazione si evince dal tenore delle clausole contrattuali che interessano anche diversi soggetti che possono intervenire nell'operazione medesima, quando, come nel caso in esame, il venditore è soggetto diverso dall'avente diritto alla percezione delle *royalties*.

L'ampia nozione di controllo, che ben si coordina con la nozione economica del valore doganale, non richiede necessariamente, come si è già detto, che il potere di orientamento investa la totalità delle attività del soggetto controllato. Può affermarsi, dunque, che la nuova disciplina consente di includere le *royalties* nel valore delle merci anche in assenza di un collegamento tra il venditore e il licenziante, dovendosi escludere che tale circostanza abbia valore essenziale; il criterio applicabile è, invece, quello di capire se il venditore può vendere o se il compratore può comprare le merci senza pagare royalties o diritti di licenza, atteso che detta condizione può essere anche implicita, quando non risulta specificato nell'accordo di licenza se la vendita delle merci importate sia subordinata o meno al pagamento di un corrispettivo o di un diritto di licenza.



3.4. – Nel caso di specie la CTR è pervenuta alla conclusione che per il produttore materiale del prodotto il pagamento delle *royalties* non aveva alcuna importanza, in quanto tale elemento non intersecava il rapporto di produzione e pagamento della merce da lui prodotta; la sentenza impugnata ha in particolare evidenziato, da un lato, che l'acquirente/importatore non aveva alcun obbligo di rivolgersi ad un determinato fornitore che fosse in qualche modo legato al licenziante, che a sua volta non aveva alcun potere di scegliere il produttore o di esercitare su di esso una qualche forma di controllo che non fosse limitata alle verifiche di qualità dei prodotti, dall'altro, che la previsione nel contratto di licenza di una causa di risoluzione automatica in dipendenza dal mancato pagamento delle *royalties* non era tale da far venir meno le importazioni già avvenute.

3.5. – La conclusione a cui è pervenuto il Giudice di secondo grado non è però in linea con i principi normativi come interpretati dalla giurisprudenza unionale e di legittimità.

Al riguardo deve innanzitutto premettersi che le facoltà riconosciute alle licenzianti di preservare il carattere distintivo e il valore commerciale del marchio, in cui si esprime il controllo finalizzato alla protezione dell'immagine del licenziante nei confronti dei consumatori finali, costituiscono elementi che offrono adeguata dimostrazione dell'esistenza di un potere di orientamento del licenziante sul produttore/venditore, in relazione alla loro incisività nell'indirizzamento dell'attività di produzione e idoneità a conformare l'attività del produttore in funzione della tutela del marchio da perdite di immagine connesse a modalità di produzione non coerenti con il livello qualitativo dei prodotti che il pubblico è solito associare al marchio che li contraddistingue; di conseguenza, quel che rileva non è un controllo di mera qualità del prodotto, come tale non implicante necessariamente



l'esistenza di un controllo, sia pure indiretto, sui fornitori, quanto un controllo sullo svolgimento dell'attività produttiva.

La Corte di Giustizia tributaria di secondo grado, pertanto, ha ommesso di considerare che una situazione di controllo – intesa, come evidenziato in precedenza, quale possibilità di esercizio, di diritto o di fatto, di un potere di costrizione o di orientamento – può rinvenirsi anche qualora al licenziante sia riconosciuta la facoltà di individuare i soggetti tramite i quali realizzare gli acquisti della merce sotto licenza, nonché quella di conformare la fabbricazione dei prodotti a criteri produttivi previamente individuati in modo da garantire uniformità ai prodotti contrassegnati da uno specifico segno distintivo.

A tale proposito è utile richiamare quanto affermato da questa Corte nella sentenza n. 24996/2018, con riferimento alle regole di esperienza proprie del rapporto di licenza: *«Questo rapporto è difatti di norma connotato da penetranti poteri di controllo del titolare del marchio sul licenziatario al fine di garantire che tutti i prodotti contrassegnati dal medesimo segno distintivo siano omogenei e funzionali (come si evince, d'altronde, anche dall'art. 8, sia pure di natura dispositiva, della direttiva n. 2008/95/CE sul ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri in materia di marchi d'impresa, ratione temporis applicabile). Il contratto di licenza, che pur sempre mira a salvaguardare le prerogative del licenziante, solitamente comporta di per sé che i terzi individuati per la produzione non possano immettere liberamente i prodotti sul mercato, ma debbano ritrasferirli ai distributori designati dal licenziante, ossia ai licenziatari, i quali corrispondono a costui i diritti di licenza. Risponde quindi 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» (v. Cass. n. 16134/2023).

Nel caso di specie, il Giudice regionale non ha considerato l'oggettiva rilevanza di alcune clausole, quali "indicatori" del potere di controllo della licenziante (quelli indicati dal documento TAXUD/800/2002), ai fini dell'inclusione delle *royalties* nel valore della merce dichiarata in dogana.

Viene in particolare in rilievo la clausola di cui all'art. 4.1 del contratto di sub-licenza, che impone particolari vincoli in ordine all'approvvigionamento dei prodotti, obbligando il licenziatario a rifornirsi dei prodotti o tramite l'azienda specificamente deputata all'approvvigionamento globale della licenziante, o acquistando direttamente dalla licenziante o da altra società collegata o beneficiaria di altra licenza a tal fine autorizzata dalla prima. La clausola – richiamata nel ricorso e invece del tutto ignorata nel ragionamento sviluppato dai giudici d'appello – è idonea a delineare, in sostanza, una canalizzazione delle linee di approvvigionamento, che limita, secondo un criterio fissato dalla licenziante, la scelta da parte del licenziatario dei soggetti cui rivolgersi per l'acquisto delle merci.

4. – In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata, con rinvio della causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per nuovo esame e per la liquidazione delle spese del presente giudizio; in particolare, il giudice di rinvio dovrà accertare, con riferimento alle operazioni di importazione contestate, alla luce dei parametri sopra indicati e tenuto conto del contenuto negoziale sia del contratto di licenza che del contratto di vendita, se il venditore sia disposto a vendere la merce senza che sia pagato il corrispettivo dei diritti di licenza e, dunque, se il pagamento delle *royalties* costituisca o meno una condizione della vendita e, quindi, se sussista un potere di



controllo, anche indiretto, che incida, in maniera determinante, non solo sulla qualità del prodotto, ma sull'intera produzione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 26 maggio 2026.

La Presidente

Angelina-Maria Perrino

