



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Angelina-Maria Perrino	Presidente
Gianluca Grasso	Consigliere Rel.
Giovanni Galasso	Consigliere
Raffaella Brogi	Consigliere
Luigi d'Alessandro	Consigliere

Oggetto:

TRIBUTI E DAZI DOGANALI

Ad.26/05/2026 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 10445/2025 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI - AGENZIA DELLE
DOGANE in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato;

-ricorrente-

contro

██████████ S.A. in
persona del legale rappresentante *pro tempore*, ██████████
██████████ S.P.A. IN LIQUIDAZIONE, in persona del
legale rappresentante *pro tempore*, ██████████ S.R.L., in persona
del legale rappresentante *pro tempore*, ██████████ & C. S.R.L.
TRASPORTI INTERNAZIONALI in persona del legale rappresentante
pro tempore;

-intimati-



avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia n. 3210/2024, depositata il 9 dicembre 2024.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 26 maggio 2026 dal Consigliere Gianluca Grasso.

FATTI DI CAUSA

1. – La controversia origina da atti di rettifica e constatazione di illeciti doganali emessi dalla SOT di Montano Lucino, ripartizione dipendente dell'Ufficio delle dogane di Como, concernenti operazioni di importazione di merci recanti marchio [REDACTED] con contestazione della "daziabilità" delle *royalties* e della loro inclusione nel valore in dogana e nell'IVA all'importazione. In particolare, risultano: per la posizione riferita a [REDACTED] S.A., i processi verbali del 21 febbraio 2023, prot. 18/2023, e del 27 marzo 2023, prot. 35/2023; per la posizione riferita a [REDACTED] S.p.A., il processo verbale del 30 gennaio 2023, prot. 9/2023.

A fronte di tali atti, le società interessate proponevano distinti ricorsi, preceduti da reclamo ai sensi dell'art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992.

L'Ufficio si costituiva in giudizio resistendo ai ricorsi e chiedendo la conferma degli atti impugnati.

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Como accoglieva i ricorsi e compensava le spese, pronunciando la sentenza n. 336/2/2023, depositata il 5 dicembre 2023, e la sentenza n. 360/1/2023, depositata il 21 dicembre 2023.

2. – Avverso tali decisioni proponeva appello l'Agenzia delle dogane e dei monopoli con due gravami, poi riuniti.

Nel giudizio di secondo grado tutte le società resistenti si costituivano, con unica difesa, chiedendo il rigetto degli appelli.



La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, Sezione 5, con sentenza n. 3210/5/2024, depositata il 9 dicembre 2024, respingeva gli appelli e confermava le sentenze di primo grado.

3. – Per la cassazione di tale decisione l’Agenzia delle dogane propone ricorso affidato a un unico motivo.

Le parti intime non hanno svolto attività difensiva.

4. – Il ricorso è stato avviato alla trattazione camerale ai sensi dell’art. 380-bis.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Con l'unico motivo di ricorso si denuncia la violazione o falsa applicazione delle norme unionali in tema di valore in dogana e, in particolare, degli artt. 70, 71 e 73 del Codice doganale dell’Unione e dell’art. 136 del regolamento di esecuzione (reg. UE 2015/2447), nonché dell’art. 1362 c.c., in relazione all’art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. La censura è svolta muovendo dall’assunto che la sentenza impugnata avrebbe escluso l’inclusione delle royalties nel valore imponibile doganale valorizzando, in termini ritenuti non corretti, il fatto che esse siano calcolate e corrisposte “a valle”, sulle vendite successive all’importazione, mentre, secondo la prospettazione del ricorso, tale modalità di quantificazione non sarebbe decisiva, giacché i diritti di licenza remunerano l’utilizzazione di privative (marchi e segni distintivi) incorporate nelle merci importate e, pertanto, graverebbero economicamente sui beni già al momento dell’importazione. A tal fine, si richiama la disciplina secondo cui la base primaria del valore in dogana resta il “valore di transazione” di cui all’art. 70 CDU, ma l’art. 71, par. 1, lett. c), CDU impone l’addizione dei corrispettivi e diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare come condizione della vendita, nella misura in cui



non siano inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare. In tale quadro si invoca l'art. 136 del regolamento di esecuzione, evidenziando che la "condizione di vendita" può essere anche implicita e che il metodo di calcolo delle *royalties* non sarebbe determinante, potendo l'importo non essere quantificabile al momento dello sdoganamento, con possibilità di ricorso agli strumenti previsti. Il ricorso sviluppa, quindi, una critica specifica alla lettura della sentenza laddove avrebbe ritenuto che, se le *royalties* maturano in correlazione alle vendite successive, esse non possano essere incluse nel valore in dogana. In senso contrario, la censura sostiene che è connaturale ai diritti di licenza l'essere parametrati alle vendite e che ciò non impedisce di considerarli "relativi alle merci" e potenzialmente dovuti quale componente del valore doganale, richiamando, a fondamento, la giurisprudenza unionale (causa C-173/15) con riferimento alla possibilità che l'importo non sia determinato al momento dell'insorgenza dell'obbligazione doganale. Si contesta, inoltre, l'interpretazione delle pattuizioni contrattuali operata dal giudice di appello, deducendo violazione dell'art. 1362 c.c. per mancata considerazione della comune intenzione delle parti e delle circostanze commerciali, alle quali, secondo il ricorso, dovrebbe attribuirsi priorità anche alla luce dei documenti richiamati. Si insiste, in particolare, sul rilievo che il contratto di sublicenza prevederebbe clausole ritenute idonee a integrare, quantomeno implicitamente, la "condizione di vendita", richiamando l'obbligo di pagamento delle *royalties* (menzionato, nel ricorso, con riferimento all'art. 3.1), la clausola risolutiva per mancato pagamento (art. 8.2) e gli effetti conseguenti alla risoluzione (art. 8.3, lett. a e b, con cessazione della possibilità di commercializzare, distribuire e vendere prodotti soggetti a licenza). In tale prospettiva, si



prospetta che la risoluzione del rapporto di licenza inciderebbe sulla possibilità di prosecuzione dell'attività e, dunque, sul complessivo assetto economico della triangolazione importatore–produttore extra UE–licenziante, valorizzandosi l'interesse del produttore a mantenere in vita la licenza per continuare la produzione e vendita di beni recanti il marchio. Si argomenta, inoltre, che il controllo esercitato dal licenziante non sarebbe riducibile a un mero controllo "a valle" sulla qualità del prodotto, ma, secondo la ricostruzione del ricorso, si collocherebbe in un più ampio potere di orientamento o costruzione, desumibile dalle clausole che disciplinano standard qualitativi e requisiti tecnici (richiamandosi, nel ricorso, anche una clausola indicata come art. 4.2), nonché dalla necessità di approvazione e dalla connessione tra contratti di produzione e contratti di licenza. Da ciò si trae l'assunto secondo cui, anche in assenza di un collegamento "tecnico" tra licenziante e venditore, la condizione di vendita potrebbe risultare dall'assetto complessivo dei rapporti e dalle clausole che renderebbero imprescindibile l'adempimento dell'obbligazione di royalties per la prosecuzione dell'attività e per l'immissione sul mercato dei prodotti recanti il marchio.

1.1. – Il motivo è fondato.

Secondo la giurisprudenza di questa S.C., in tema di dazi doganali, per determinare il valore delle merci da importare, il prezzo effettivamente pagato o da pagare va integrato con i corrispettivi e i diritti di licenza che il compratore, direttamente o indirettamente, è tenuto a pagare come condizione per la vendita delle merci stesse, con la conseguenza che, ove tali diritti non siano pagati al venditore ma a un soggetto terzo, proprietario o licenziante degli stessi, occorre esaminare il contenuto negoziale del contratto di licenza e di vendita, per accertare se il venditore



sia disposto a vendere la merce senza che sia pagato il corrispettivo del diritto di licenza e se sussista un potere di controllo del licenziante sul licenziatario, che incida sul ciclo di produzione e non sulla qualità del prodotto (Cass. n. 32597/2024).

Sulla specifica vicenda dei diritti di licenza relativi al marchio «» e sulla questione se i corrispettivi dovessero essere sommati al valore in dogana delle merci importate sono già intervenute altre pronunce di questa Corte (Cass. n. 6166/2025; Cass. n. 3396/2025; Cass. n. 32599/2024).

La fattispecie per cui è causa è regolata dal regolamento (UE) n. 952 del 2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013, istitutivo del codice doganale dell'Unione (CDU) - in particolare dagli artt. 70, 71 e 73 - e dal regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 della Commissione del 24 novembre 2015, in particolare dall'art. 136.

Questa disciplina, sostitutiva delle precedenti fonti, ossia il reg. CEE n. 2913 del 1992 (codice doganale comunitario – CDC) e il reg. CEE n. 2454 del 1993, senza peraltro sovvertirne del tutto i principi e le regole, per quanto qui di interesse, prevede nell'art. 70 CDU che «1. *La base primaria per il valore in dogana delle merci è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato. 2. Il prezzo effettivamente pagato o da pagare è il pagamento totale che è stato o deve essere effettuato dal compratore nei confronti del venditore, o dal compratore a una terza parte, a beneficio del venditore, per le merci importate, e comprende tutti i pagamenti che sono stati o devono essere effettuati, come condizione della vendita delle merci importate. [...]»*; nell'art. 71 è previsto che «1. *Per determinare il valore in dogana ai sensi dell'articolo 70, il*



prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate è integrato da: [...] 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; [...]». Nell'art. 136 R. Es. n. 2447 del 2015 si prevede inoltre che «1. Alle merci importate sono connessi corrispettivi e diritti di licenza se, in particolare, i diritti trasferiti nell'ambito dell'accordo relativo alla licenza o ai corrispettivi sono incorporati nelle merci. Il metodo di calcolo dell'importo dei corrispettivi o dei diritti di licenza non è determinante. 2. Se il metodo di calcolo dell'importo di un corrispettivo o di un diritto di licenza si basa sul prezzo delle merci importate, salvo prova contraria si presume che il pagamento di tale corrispettivo o diritto di licenza si riferisca alle merci oggetto della valutazione. 3. Se i corrispettivi o i diritti di licenza si riferiscono in parte alle merci da valutare e in parte ad altri ingredienti o componenti aggiunti alle merci successivamente alla loro importazione, oppure ad attività o servizi successivi all'importazione, viene effettuato un opportuno adeguamento. 4. I corrispettivi e i diritti di licenza sono considerati pagati come condizione della vendita delle merci importate quando è soddisfatta una delle seguenti condizioni: a) il venditore o una persona ad esso collegata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento; b) il pagamento da parte dell'acquirente è effettuato per soddisfare un obbligo del venditore, conformemente agli obblighi contrattuali; c) le merci non possono essere vendute all'acquirente o da questo acquistate senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza a un licenziante. 5. Il paese in cui



è stabilito il destinatario del pagamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza è irrilevante».

Parimenti utile è il richiamo dell'art. 127 R. Es. 2447/2015, secondo il quale «1. Ai fini del presente capo, due persone sono considerate legate se è soddisfatta una delle seguenti condizioni: a) l'una fa parte della direzione o del consiglio di amministrazione dell'impresa dell'altra e viceversa; b) hanno la veste giuridica di associati; c) l'una è il datore di lavoro dell'altra; d) un terzo possiede, controlla o detiene, direttamente o indirettamente, il 5% o più delle azioni o quote con diritto di voto delle imprese dell'una e dell'altra; e) l'una controlla direttamente o indirettamente l'altra; f) l'una e l'altra sono direttamente o indirettamente controllate da una terza persona; g) esse controllano assieme, direttamente o indirettamente, una terza persona; h) sono membri della stessa famiglia. 2. Le persone associate in affari per il fatto che l'una è agente, distributore o concessionario esclusivo dell'altra, quale che sia la designazione utilizzata, si considerano legate solo se rientrano in una delle categorie di cui al paragrafo 1. 3. Ai fini del paragrafo 1, lettere e), f) e g), si ritiene che una parte controlli l'altra quando la prima è in grado, di diritto o di fatto, di imporre orientamenti alla seconda»; nonché dell'art. 129 del medesimo regolamento, nel quale si prevede che «1. Il prezzo effettivamente pagato o da pagare ai sensi dell'articolo 70, paragrafi 1 e 2, del codice comprende la totalità dei pagamenti eseguiti o da eseguire come condizione della vendita delle merci importate dal compratore a una delle seguenti persone: a) il venditore; b) un terzo a beneficio del venditore; c) un terzo collegato al venditore; d) un terzo quando il pagamento a quest'ultimo è effettuato per soddisfare un obbligo del venditore [...]».



La disciplina richiamata, come già avvertito dalla giurisprudenza, prevede, rispetto alle regole pregresse, un significato più ampio del concetto di *"condizione di vendita"* e del concetto di rilevanza del *"controllo"* (Cass. n. 21069/2019).

Al pari che nella precedente disciplina, tuttavia, la finalità della disciplina unionale è quella di assicurare il 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 (nella giurisprudenza unionale cfr. Corte giust. UE 12 dicembre 2013, in causa C-116/12, punti 38, 44 e 50, *Christodoulou e a.*; Corte giust. UE 21 gennaio 2016, in causa C-430/14, punto 15).

Esso riflette dunque il valore economico reale della merce importata e quindi considera tutti i fattori economicamente rilevanti (cfr. Corte giust. UE 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.

Ciò era in verità già previsto nell'art. 32 del CDC (Reg. n. 2913/92). D'altronde il Reg. n. 2454/93 specificava 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).



Nella pregressa disciplina occorre tuttavia il ricorso cumulativo di tre condizioni: a) che i corrispettivi o i diritti di licenza non fossero stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare; b) che essi si riferissero merci da valutare; c) che l'acquirente fosse tenuto a versare tali corrispettivi o diritti di licenza come condizione della vendita delle merci da valutare.

Per il caso del pagamento da parte dell'acquirente di un corrispettivo o un diritto di licenza a un terzo, il Regolamento prescriveva 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, trovava specificazione in quelle particolari, rispettivamente concernenti il caso in cui il diritto di licenza riguardasse un marchio di fabbrica e quello in cui il corrispettivo del diritto debba essere versato ad un terzo. Ciò finiva col contrassegnare l'identificazione delle *«condizioni di vendita delle merci in causa»*, che dovevano rispondere ai presupposti rispettivamente richiesti dagli artt. 159 e 160, in relazione alle ipotesi in essi contemplate.

Il regolamento di attuazione 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 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 l'ipotesi del pagamento di un corrispettivo o un diritto di licenza a un terzo da parte dell'acquirente, il Regolamento prescriveva 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, trovava specificazione in quelle particolari ipotesi, rispettivamente concernenti il caso in cui il diritto di licenza riguardava un marchio di fabbrica e quello in cui il corrispettivo del diritto doveva essere versato ad un terzo. E le particolarità finivano 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, non precisata né dall'art. 32, paragrafo 1, lettera c), del codice doganale comunitario né dall'art. 157, paragrafo 2, del Reg. n. 2454/93, la Corte di giustizia, con sentenza 9 marzo 2017, in causa C-173/15, *GE Healthcare GmbH c. Hauptzollamt Düsseldorf*, ha provveduto a fornirne un'interpretazione.

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 che 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), stabiliva 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»*. Secondo tale fonte 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. A tal fine si è affermato che 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.

Utili indicatori erano tratti 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), del codice doganale: queste indicazioni,



precisa sempre la Corte giust. UE 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, 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.

Con riferimento alla disciplina previgente la Corte di legittimità ha dunque affermato il 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. n. 8473/2018; Cass. n. 25438/2018; Cass. n. 25437/2018).

Riportando ora l'attenzione alla disciplina introdotta 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 dal Reg. (CEE) n. 2454 del 1993, art. 157, par. 1, 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. Pertanto, 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.



In tal senso si esprime il Taxud/B4/2016, secondo il quale *«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 subordinata al pagamento di un corrispettivo o di un diritto di licenza. Tuttavia, non è richiesto che ciò debba essere precisato negli accordi»*.

La norma, del resto, come precisato anche nel citato documento TAXUD del 2016, rispecchia le indicazioni del Commentario 25.1 del 2011 del World Customs Organization (WCO), che, a loro volta, sono congruenti con quelle del

D'altronde, anche la giurisprudenza di legittimità, con orientamento che questo collegio condivide, ha avvertito che *«deve dunque concludersi che 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 dal Reg. (CEE) n. 2454 del 1993, art. 157, par. 1, 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, pertanto, 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»*. Quindi, 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).



Con riferimento poi alla nozione di "controllo", essa conserva importanza, venendo presa in considerazione dall'art. 127, paragrafo 3, Reg. (UE) n. 2447 del 2015, secondo il quale, ai fini della determinazione del valore in dogana, *«si ritiene che una parte controlli l'altra quando la prima è in grado, di diritto o di fatto, di imporre orientamenti alla seconda»*. Si tratta, con evidenza, di una definizione più ampia e a un tempo più generica di quella precedente, perché il significante «controllo», prima inteso in termini più rigidi, con la novella risulta interfacciarsi con il più ampio, e meno rigoroso, potere di orientamento, così da escludere che con il controllo sia investita la totalità delle attività significative del soggetto controllato.

A ben osservare, pur considerando la nuova disciplina, il documento [REDACTED] mantiene il suo valore orientativo, sia perché la normativa successivamente introdotta 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. 22763/2019; Cass. n. 3606/2020). E tuttavia nell'attuale disciplina non si ravvisano le regole stringenti, come quelle richieste dalla disciplina previgente, restando sufficiente ravvisare una capacità di orientamento.

Infine, 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 [ora un orientamento], 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 dei diritti di licenza (cd. *royalties*) dovuti dall'importatore, in relazione alle merci importate, costituisca 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. Questo rileva significativamente e torna utile in ipotesi come il caso in esame, in cui il venditore è soggetto diverso dall'avente diritto alla percezione delle *royalties*.

Ciò posto, la sentenza impugnata ha ritenuto che l'appello dovesse essere rigettato in quanto non fosse stata fornita dall'Amministrazione la dimostrazione che il pagamento delle royalties costituisse un presupposto necessario per la conclusione delle vendite. Secondo il Collegio, l'importatore era libero di scegliere i propri fornitori, senza essere tenuto a rivolgersi a soggetti collegati al licenziante, né risultava che quest'ultimo esercitasse un potere di intervento nella determinazione del prezzo o nelle condizioni contrattuali di vendita. Parimenti, è stato escluso



che il venditore potesse essere qualificato come soggetto legato al licenziante o come suo mandatario, tale da rendere il pagamento delle royalties un elemento necessario ai fini della vendita: lo stesso vendeva le merci indipendentemente da tale pagamento, che restava estraneo al rapporto sinallagmatico di compravendita. La Corte ha inoltre osservato che le clausole del contratto di licenza non introducevano alcun vincolo idoneo a configurare una "condizione di vendita", in quanto il pagamento dei diritti di licenza si riferiva esclusivamente alle successive attività del licenziatario e non incideva sulle singole operazioni di importazione già concluse; né la facoltà di risoluzione del contratto, prevista in caso di inadempimento, era idonea a incidere retroattivamente sulle vendite già perfezionate. Analogamente, il controllo esercitato dal titolare del marchio è stato qualificato come mero controllo qualitativo sui prodotti, privo di incidenza sulla libertà negoziale del venditore e, pertanto, non sufficiente a integrare quel potere di orientamento o costrizione che, secondo la normativa unionale, può rendere le royalties una componente del valore delle merci.

La conclusione a cui è pervenuto il giudice di secondo grado non è in linea con i principi normativi, come interpretati dalla giurisprudenza unionale e di legittimità. Il giudice di appello, infatti, non ha considerato l'oggettiva rilevanza di alcune clausole, quali "indicatori" del potere di controllo della licenziante, ai fini dell'inclusione delle *royalties* nel valore della merce dichiarata in dogana.

Se è vero che il giudice di merito è esentato dal dare conto della connessione sistematica fra le diverse clausole dei contratti di licenza quando questa non appaia rilevante al fine di accertare il diverso significato della disposizione, è altrettanto vero che, nella specie, l'erronea interpretazione attiene a clausole (trascritte nel



ricorso per cassazione) in astratto rilevanti al fine di verificare un significato della volontà contrattuale diverso da quello a cui è pervenuta la Corte di giustizia tributaria di secondo grado, apparendo il loro contenuto non contrastante con la diversa interpretazione sostenuta dall'Ufficio, in base alla quale la licenziante eserciterebbe, direttamente o indirettamente, un controllo sul produttore-venditore, tale da integrare il presupposto per l'inclusione dei diritti di licenza nel valore doganale delle merci importate, e dunque del pagamento delle *royalties* come «condizione di vendita» delle merci medesime.

È essenziale, pertanto, procedere all'esame del contratto di licenza, che rappresenta una delle principali fonti di informazioni per stabilire se le *royalties* siano rilevanti ai fini della determinazione del valore in dogana delle merci importate. La verifica deve avvenire tenendo conto anche dei termini del contratto di vendita e delle interrelazioni che possono esistere tra il medesimo contratto di vendita e quello di licenza, posto che il contratto di vendita spesso non menziona la necessità di pagare le *royalties* per le merci.

In realtà, sebbene le *royalties* non siano formalmente richieste per ogni singola importazione, il *Sublicense Agreement* ne prevede il pagamento all'art. 3.1 nell'ambito di un rapporto continuativo tra le parti e le considera condizione essenziale del contratto tanto da prevedere all'art. 8.2 che il mancato pagamento di esse rappresenti una causa di risoluzione del contratto medesimo; in conseguenza della risoluzione del contratto, la licenziataria cessava immediatamente dalla possibilità di commercializzare, distribuire, vendere i prodotti soggetti a licenza (art. 8.3, lett. a e b). Inoltre, il requisito del pagamento delle *royalties* regolava tutte le vendite di prodotti indipendentemente dalle modalità di approvvigionamento



del licenziatario (art. 4.1). Era altresì previsto che, qualora il licenziatario ritenesse che i prodotti non ottemperassero ai propri standard qualitativi, nonché alle caratteristiche e ai requisiti tecnici, il licenziante doveva notificare i difetti riscontrati e il licenziatario non poteva distribuire o vendere, ovvero autorizzare la distribuzione o la vendita dei prodotti in cui fossero stati riscontrati tali difetti, fino a quando non venivano corretti in maniera ragionevolmente soddisfacente per il licenziante, eccezion fatta per i prodotti di seconda scelta (art. 4.2).

La prospettazione interpretativa della difesa erariale va letta alla luce dei principi della giurisprudenza unionale, la quale, anche di recente, ha 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»* (Corte giust. UE, 21 settembre 2023, C-770/21) e che *«Sebbene un operatore economico non possa sottrarsi al diritto dell'Unione invocando i propri obblighi contrattuali, la determinazione del valore in dogana di merci importate non può tuttavia essere stabilita in maniera astratta [...] In tal senso, al fine di valutare se il valore in dogana delle merci importate rifletta il loro valore economico reale, occorre prendere in considerazione la situazione giuridica concreta delle parti del contratto di vendita. [...] Pertanto, non tener conto delle condizioni di vendita nell'ambito della determinazione del valore in dogana di tali merci sarebbe non solo contrario alle disposizioni dell'articolo 29, paragrafo 1, del codice doganale comunitario e dell'articolo 70, paragrafo 1, del codice doganale dell'Unione, ma condurrebbe inoltre a un risultato che non consente di riflettere il valore economico reale di dette merci»* (Corte giust. UE, 22 aprile 2021, C-75/20, punto 35).



2. – Il ricorso va quindi 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, con riferimento alle operazioni di importazione contestate, il giudice di rinvio dovrà accertare, alla luce dei parametri sopra indicati, tenuto conto del contenuto negoziale sia del contratto di licenza che del contratto di vendita, se il venditore fosse disposto a vendere la merce anche senza il pagamento del corrispettivo dei diritti di licenza e, dunque, se il pagamento delle *royalties* costituisse o meno una condizione della vendita e, quindi, se sussistesse un potere di controllo, anche indiretto, incidente non solo sulla qualità del prodotto, ma sull'intera produzione.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

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

La Presidente
Angelina-Maria Perrino

