

Civile Ord. Sez. 5 Num. 3257 Anno 2020

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA MARIA GIULIA

Data pubblicazione: 11/02/2020

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al numero 21084 del ruolo generale dell'anno 2018, proposto

Da

Agenzia delle dogane e dei monopoli, in persona del Direttore pro tempore, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;



-ricorrente -

Contro

Ediglam s.r.l., in persona dell'amministratore unico e legale rappresentante *pro tempore* Giovanni Manfredi, rappresentata e difesa, giusta procura speciale in calce al controricorso, dall'avv.to Federico Manfredi e dall'avv.to Elisabetta Valeri, elettivamente domiciliata presso lo studio del secondo difensore in Roma Via Frattina n. 119;

-controricorrente-

Nonché

CAD Liguria 2 s.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore* Enrico Ratti, rappresentato e difeso, giusta procura speciale in calce al controricorso, dall'avv.to Filippo Bruno e dall'avv.to Antonella Terranova, elettivamente domiciliato presso lo studio del secondo difensore in Roma Via V. Bellini n. 24;

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 1481/07/2018, depositata il 4 aprile 2018, notificata il 7 maggio 2018.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 2 luglio 2019 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.

Rilevato che

-con sentenza n. 1481/07/2018, depositata il 4 aprile 2018 e notificata il 7 maggio 2018, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, (*hinc*: «CTR»), rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in persona del Direttore *pro tempore*,

2 *m*

nei confronti di Ediglam s.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, nonché del CAD Liguria 2 s.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, avverso la sentenza n. 7651/21/2015 della Commissione tributaria provinciale di Milano (*hinc*: «CTP»), che, previa riunione, aveva accolto i ricorsi proposti dalla suddetta società e dal CAD, quale spedizioniere-rappresentante indiretto, avverso l'avviso di accertamento n. 49851/RU/SA - e il corrispondente atto di contestazione di sanzioni n. 367/2012- con il quale l'Ufficio delle dogane aveva rettificato il valore doganale di prodotti di cancelleria e cartotecnica- riproduttori loghi di noti marchi registrati- importati da Ediglam s.r.l., nel 2010, da fabbricanti extracomunitari (cinesi), includendovi, ai sensi dell'art. 32, comma 1, lettera c) del Reg. CEE 12 ottobre 1992, n. 2913 e dell'art. 157, paragrafo 2, del Reg. CEE 2 luglio 1993, n. 2454, i diritti di licenza che quest'ultima corrispondeva ai licenzianti titolari dei marchi ("Hello Kitty", "Barbapapà", "I Puffi" etc.);

-in punto di diritto, la CTR osservava che: 1) non sussistevano nella fattispecie i presupposti per configurare i diritti di licenza versati da Ediglam s.r.l. come condizione di vendita delle merci importate in quanto dall'analisi dei contratti di licenza l'unico controllo delle licenzianti era quello di qualità dei prodotti e del rispetto da parte dei fabbricanti di determinate condizioni di lavoro e non già un controllo gestionale delle società licenziatarie le quali rimanevano libere di scegliere il produttore terzo senza alcun vincolo se non quello della necessaria "qualità" della merce prodotta e commercializzata; 2) il pagamento delle *royalties* non aveva per il produttore alcuna rilevanza non intersecando il rapporto di produzione e il pagamento della merce da lui fabbricata; 3) il pagamento del diritto di licenza non costituiva "condizione di vendita" delle merci importate in quanto il fabbricante/venditore riceveva dal committente un ordine di realizzare prodotti "le cui caratteristiche erano già nella disponibilità

del committente stesso e ciò in virtù di pregressi accordi tra l'ordinante/acquirente e il titolare del diritto sul bene";4) sussisteva un rapporto unicamente tra i licenzianti e la licenziataria essendo quest'ultima, tra l'altro, tenuta a fornire ai licenzianti "un rapporto completo sulla produzione e tutti i controlli sulle idee creative e sui materiali, gli imballaggi"; 5)il bene oggetto della importazione era il frutto di una mera esecuzione di un ordine di realizzare i prodotti conformi ai modelli forniti dalla stessa committente-licenziataria, a sua volta, autorizzata dal titolare del diritto; 6) la previsione, in alcuni contratti esaminati, del diritto dei licenzianti di esaminare la contabilità del produttore o dell'acquirente non poteva concretare un controllo di fatto degli stessi sulla produzione, dovendo, in base al Commento n. 11 del Comitato del Codice doganale, concorrere in tal senso una serie di indicatori;

- avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle dogane propone ricorso per cassazione affidato a un motivo, cui resistevano con rispettivi controricorsi la società contribuente e il CAD Liguria 2 s.r.l.;

- il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-bis.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1-bis del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, 197.

Considerato che

-va, preliminarmente, respinta l'eccezione sollevata dalla società contribuente d'inammissibilità del ricorso, in base alla considerazione che l'Agenzia tenderebbe ad ottenere la rivalutazione dei fatti; ciò, in quanto, la ricorrente non ha contestato la ricostruzione dei fatti offerta in sentenza ma bensì l'identificazione delle nozioni giuridiche (soprattutto di quelle di "condizioni di vendita" e di "legame" fra le parti), 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 per 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 (in termini, Cass., n. 29111 del 2017). L'Agencia ha quindi criticato la sussunzione dei fatti come accertati nelle disposizioni di riferimento, in quanto sostiene che la fattispecie concreta è stata giudicata sotto una norma che a essa non si addice; sicché correttamente ha denunciato la violazione e falsa applicazione delle norme di seguito indicate, unitamente alla censura in ordine alla forza qualificante dei fatti accertati (in tal senso, v. Cass., n. 8473 del 2018; n. 25438 del 2018; n. 25437 del 2018; n. 24996 del 2018);

-con l'unico motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 1362 e 1363 c.c., in combinato disposto con gli artt. 29 e 32 Reg. CEE n. 2913/1992 e 143, par. 1 lett. e), 157, comma 2, 159 e 160 Reg. CE 2454/1993, per avere la CTR erroneamente escluso, nella fattispecie, la sussistenza dei presupposti per configurare i diritti di licenza versati da Ediglam s.r.l. come "condizione di vendita" delle merci importate, ravvisando un mero controllo dei licenzianti sulla qualità della merce prodotta e sul rispetto da parte dei fabbricanti di determinate condizioni di lavoro; con ciò, senza interpretare secondo i canoni ermeneutici civilistici le clausole dei contratti di licenza (concernenti ad es. il controllo preventivo e l'approvazione scritta di tutti i prodotti; il controllo di fatto sulla logistica e sulla consegna delle merci all'acquirente; il diritto dei licenzianti di controllare le scritture contabili della licenziataria e dei fornitori degli articoli

5 *M*

sottoposti a licenza, etc.) denotanti una sostanziale struttura trilaterale degli accordi negoziali, con controllo indiretto, come "potere di costrizione o di orientamento", del licenziante sul terzo produttore;

- il motivo è fondato per le ragioni di seguito indicate;

- va premesso che la nozione coinvolta è quella del valore in dogana delle merci importate, che, di regola, è il valore di transazione, ossia il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale dell'Unione, fatte salve le rettifiche da effettuare conformemente all'art. 32 di tale codice (Corte giust. 12 dicembre 2013, Christodoulou e a., causa C-116/12, punti 38, 44 e 50, nonché 21 gennaio 2016, Stretinskis, causa C-430/14, punto 15). Esso deve comunque riflettere il valore economico reale della merce importata e, quindi, considerarne tutti i fattori economicamente rilevanti (in termini, da ultimo, Corte giust. 20 dicembre 2017, causa C-529/16, Hamamatsu). Anche i diritti di licenza, allora, 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. Sicché, qualora il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate non ne includa - come nella specie - il relativo importo, l'art. 32 del codice doganale comunitario (reg. n. 2913/92) stabilisce che al prezzo si aggiungono «...c) i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare...»;

- il regolamento n. 2454/93, contenente disposizioni di attuazione del codice doganale comunitario, specifica questa regola. In generale,

esso stabilisce che «...quando si determina il valore in dogana di merci importate in conformità delle disposizioni dell'articolo 29 del codice [doganale] si deve aggiungere un corrispettivo o un diritto di licenza al prezzo effettivamente pagato o pagabile soltanto se tale pagamento: - si riferisce alle merci oggetto della valutazione, e - costituisce una condizione di vendita delle merci in causa» (art. 157, paragrafo 2). Occorre dunque che ricorrano tre condizioni cumulative:

- 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. In particolare, con riguardo al caso in cui il diritto di licenza si riferisca a un marchio di fabbrica, ossia al diritto d'importare e di commercializzare prodotti riportanti marchi commerciali, il regolamento di attuazione specifica che il relativo importo si aggiunge al prezzo effettivamente pagato o da pagare «soltanto se: -il corrispettivo o il diritto di licenza si riferisce a merci rivendute tal quali o formanti oggetto unicamente di lavorazioni secondarie successivamente all'importazione, -le merci sono commercializzate con il marchio di fabbrica, apposto prima o dopo l'importazione, per il quale si paga il corrispettivo o il diritto di licenza, e - l'acquirente non è libero di ottenere tali merci da altri fornitori non legati al venditore (art. 159). Sempre in particolare, per il caso in cui l'acquirente paghi un corrispettivo o un diritto di licenza a un terzo, il regolamento prescrive che «...le condizioni previste dall'articolo 157, paragrafo 2 si considerano soddisfatte solo se il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento» (art. 160). La disciplina generale fissata dal paragrafo 2 dell'art. 157, dunque,

7
Am

trova specificazione in quelle particolari, rispettivamente concernenti il caso in cui il diritto di licenza riguardi un marchio di fabbrica e quello in cui il corrispettivo del diritto debba essere versato ad un terzo. E le particolarità finiscono col contrassegnare, più di ogni altra, l'identificazione delle «condizioni di vendita delle merci in causa», che devono rispondere ai presupposti rispettivamente richiesti - dinanzi richiamati- dagli artt. 159 e 160, in relazione alle ipotesi da essi contemplate;

-quanto alla configurabilità del versamento dei diritti di licenza come condizione di vendita della merce né l'art. 32, paragrafo 1, lettera c), del codice doganale né l'art. 157, paragrafo 2, del regolamento n° 2454/93 precisano cosa si debba intendere per «condizione di vendita» delle merci da valutare. A riempire la lacuna soccorre l'interpretazione che della disciplina ha fornito la Corte di giustizia con la sentenza 9 marzo 2017, causa C-173/15, GE Healthcare GmbH c. Hauptzollamt Diisseldorf;

-nella detta sentenza, la Corte di giustizia, ha stabilito, facendo leva sul punto 12 del commento n. 3 del comitato del codice doganale (sezione del valore in dogana) relativo all'incidenza dei corrispettivi e dei diritti di licenza sul valore in dogana, che l'identificazione della condizione di vendita si traduce nella verifica se il venditore sia disposto, o no, a vendere le merci senza che sia pagato il corrispettivo del diritto di licenza. In generale, dunque, il pagamento in questione è una «condizione di vendita» delle merci da valutare qualora, nell'ambito dei rapporti contrattuali tra il venditore -o la persona ad esso legata- e l'acquirente, l'assolvimento del corrispettivo del diritto di licenza rivesta un'importanza tale per il venditore che, in difetto, quest'ultimo non sarebbe disposto a vendere;

-occorre cioè, come ha chiarito la Corte di giustizia (in causa C173/15, punto 68), «verificare se la persona legata al venditore eserciti un controllo, sul medesimo o sull'acquirente, tale da poter garantire che l'importazione delle merci, assoggettate al suo diritto di licenza, sia subordinata al versamento, a suo favore, del corrispettivo o del diritto di licenza ad esse afferente»;

-sul punto, l'allegato 23 delle DAC - Note interpretative in materia di valore in dogana all'articolo 143, paragrafo 1, lettera e) (a norma del quale due o più persone sono considerate legate se l'una controlla direttamente o indirettamente l'altra), stabilisce che «si considera che una persona ne controlli un'altra quando la prima sia in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un potere di costrizione o di orientamento sulla seconda». Il controllo è dunque inteso in un'accezione ampia: da un lato, sul piano della fattispecie, perché è assunto per la sua rilevanza anche di fatto, dall'altro, su quello degli effetti, perché ci si contenta dell'effetto di "orientamento" del soggetto controllato. Quest'accezione ampia e necessariamente casistica, d'altronde, 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 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 (ormai parte dell'acquis communautaire, ossia del diritto materiale dell'Unione, con valore di soft law): queste indicazioni, ha precisato la Corte di giustizia in causa C-173/15, punto 45, «sebbene non giuridicamente cogenti, costituiscono tuttavia strumenti importanti per garantire un'uniforme applicazione del codice doganale da parte delle autorità doganali degli

Stati membri e possono, quindi, essere di per sé considerate strumenti validi per l'interpretazione di detto codice». Ebbene, il documento in questione annovera, tra gli elementi utili per determinare la presenza di un controllo, tra gli altri, i seguenti: - 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;

- in materia, questa Corte (n.n. 8473 del 2018; 25438 del 2018; 25437 del 2018; 24996 del 2018) ha affermato il condivisibile principio di diritto: *"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";

-nella specie, la CTR, nel confermare l'illegittimità dell'avviso di rettifica e del corrispondente atto di irrogazione delle sanzioni, non si è attenuta al suddetto principio di diritto, in quanto - a fronte di una serie di indicatori rilevati nella stessa sentenza impugnata quali la realizzazione da parte dei fabbricanti dei prodotti conformemente ai modelli forniti dallo stesso committente, a sua volta, autorizzato dal licenziante, la fissazione da parte del licenziante delle condizioni di prezzo al quale il produttore/venditore doveva vendere le proprie merci, la stesura da parte della licenziataria al licenziante di un rapporto completo sulla produzione, i controlli del licenziante sulle idee creative, sui materiali e sugli imballaggi, la previsione del diritto del licenziante di esaminare la contabilità del produttore o dell'acquirente - ha affermato che, sussistendo un controllo dei licenzianti solo sulla qualità del prodotto, limitato unicamente al rapporto tra questi ultimi e la società licenziataria, difettava, in sostanza, quel legame tra venditore/fabbricante e licenziante necessario per potere configurare il pagamento delle *royalties* come "condizione di vendita" delle merci importate ai sensi degli artt. 160 e 157 par. 2 DAC;

-in conclusione, il ricorso va accolto; con cassazione della sentenza impugnata e rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa

composizione, per un riesame della vicenda nel merito, alla luce dei principi sopra richiamati;

P.Q.M.

la Corte

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione;

Così deciso il 2 luglio 2019.

Il Presidente

