Sentenza del 10/10/2018 n. 24996 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IN GENERE (TRIBUTI ANTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - TRIBUTI DOGANALI (DIRITTI DI CONFINE - DAZI ALL'IMPORTAZIONE ED ALLA ESPORTAZIONE - DIRITTI DOGANALI)

Massima:
IN GENERE

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 2321/35/2015 depositata in data 26 maggio 2015 e non notificata, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, (hinc: "CTR"), previa riunione al procedimento R.G. n. 1019/2014 di quello R.G. n. 1055/2014, accoglieva l'appello proposto da Puma Italia s.r.l. nei confronti dell'Agenzia delle dogane avverso la sentenza n. 152/21/13 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano (hinc: "CTP") e rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Dogane nei confronti di Puma Italia s.r.l. avverso la medesima sentenza, annullando integralmente l'impugnato avviso di rettifica e il corrispondente atto di contestazione di sanzioni.

Il giudice di appello premetteva che: 1) Puma Italia s.r.l. aveva impugnato dinanzi alla CTP di Milano l'avviso di rettifica n. (XXXXX) - e i correlati atti di irrogazione delle sanzioni (n. XXXXX) - con il quale l'Ufficio delle dogane di Milano aveva rettificato il valore doganale della merce importata da fabbricanti extracomunitari includendovi, ai sensi dell'art. 32, comma 1, lettera c) del Reg. CEE 12 ottobre 1992, n. 2913 e dell'art. 157, par. 2, del Reg. CEE 2 luglio 1993, n. 2454, i diritti di licenza che Puma Italia s.r.l. corrispondeva alla casa madre Puma AG; 2) la CTP con la sentenza n. 152/21/13 aveva accolto parzialmente il ricorso proposto da Puma Italia s.r.l. ritenendo non dovute l'Iva e le sanzioni e dichiarando cessata la materia del contendere in ordine agli atti di irrogazione di sanzioni (n. (XXXXX) che erano stati definiti da soggetti coobbligati; 3) Puma Italia s.r.l. aveva proposto appello avverso la citata sentenza per la parte relativa alla ritenuta inclusione dei diritti di licenza nel valore in dogana delle merci; 4) l'Ufficio

delle dogane aveva proposto appello avverso la sentenza di primo grado per la parte relativa all'annullamento dell'Iva all'importazione e delle sanzioni;

Tanto premesso, in punto di diritto, la CTR osservava che, nella fattispecie, difettavano le condizioni previste dalla normativa comunitaria per includere i diritti di licenza nel valore doganale imponibile. In particolare, il pagamento delle royalties non era riferibile alle merci oggetto di valutazione in quanto dal contratto di licenza si desumeva la natura dei corrispettivi versati da Puma Italia s.r.l. a Puma AG, come compensi dei plurimi servizi commerciali (marketing, ricerche di mercato) resi dalla casa madre tedesca. Inoltre, il pagamento dei diritti di licenza non era condizione di vendita delle merci importate in quanto l'attività di World Cat era di semplice commissione all'acquisto e i contratti di compravendita erano stipulati direttamente tra Puma Italia s.r.l. e i produttori asiatici, ragione per cui le somme corrisposte alla casa madre non potevano costituire "un elemento accessorio indissolubilmente legato alla merce importata". Infine, difettava il controllo sul produttore da parte del titolare dei diritti di licenza, esercitando Puma AG solo un controllo di qualità del prodotto. La mancanza, nella fattispecie, delle condizioni di legge per l'inclusione dei diritti di licenza nel valore doganale delle merci assumeva - come ritenuto dalla CTR - carattere assorbente rispetto ad ogni altra questione ed eccezione.

2. Avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle Dogane propone ricorso per cassazione affidato a due motivi, cui resiste Puma Italia s.r.l. con controricorso.

3. L'Agenzia delle Dogane e Puma Italia s.r.l. hanno depositato memorie ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione

1. Va preliminarmente respinta l'eccezione di inammissibilità sollevata nel controricorso e riproposta in memoria dalla Puma Italia s.r.l. in base alla considerazione che l'Agenzia tenderebbe ad ottenere la rivalutazione dei fatti.

La ricorrente non ha contestato la ricostruzione dei fatti offerta in sentenza; quel che ha contestato è 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., ord. 5 dicembre 2017, n. 29111).

L'Agenzia 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; sicchè correttamente ha denunciato la violazione e falsa applicazione delle norme di seguito indicate, unitamente alla censura in ordine alla forza qualificante dei fatti accertati.

2. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Dogane denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., artt. 115 e 116 c.p.c., nonchè, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione degli artt. 29 e 32 del Reg. CEE n. 2913/1992, degli artt. 157, 160 e 143 del reg. CEE 2454/1993, dell'art. 1362 c.c. e segg. e dei principi di ermeneutica contrattuale.

In primo luogo, la formulazione del primo motivo di ricorso, benchè cumuli le censure di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 3, può considerarsi rispettosa del canone della specificità in quanto nella parte argomentativa del mezzo di impugnazione è dato scindere le ragioni poste a sostegno dell'uno o dell'altro vizio (Cass. 23 aprile 2013, n. 9793; v. anche Cass. 2 settembre 2016, n. 17526; 26 marzo 2010, n.7394; 23 luglio 2008, n. 20355; 11 aprile 2008, n. 9470) e, dunque, la formulazione del motivo di ricorso permette di cogliere con chiarezza le doglianze prospettate, onde consentirne, se necessario, l'esame separato esattamente negli stessi termini in cui lo si sarebbe potuto fare se esse fossero state articolate in motivi diversi, singolarmente numerati (Cass., sez. un., 6 maggio 2015, n. 9100).

2.1.Con il primo profilo del primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle dogane denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 la nullità della sentenza impugnata per non avere la CTR, in violazione degli artt. 2729 c.c.(in ordine all'uso delle presunzioni), 115 e 116 c.p.c., desunto da una corretta interpretazione delle clausole dei contratti di licenza, agenzia e fabbricazione, quegli elementi probanti per ritenere integrati nella fattispecie i presupposti richiesti dalla normativa comunitaria ai fini della inclusione dei corrispettivi e dei diritti di licenza nel valore doganale delle merci importate.

2.2. Il primo profilo del primo motivo è inammissibile.

Ciò in base al principio secondo cui, in tema di valutazione delle prove, il principio del libero convincimento, posto a fondamento degli artt. 115 e 116 c.p.c., opera interamente sul piano dell'apprezzamento di merito, insindacabile in sede di legittimità, sicchè la denuncia della violazione delle predette regole da parte del giudice del merito non configura un vizio di violazione o falsa applicazione di norme processuali, sussumibile nella fattispecie di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, bensì un errore di valutazione dei fatti, che deve essere censurato attraverso il corretto paradigma normativo del difetto di motivazione, e dunque nei limiti consentiti dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come riformulato dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54 conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012 (da ultimo, Cass. 12 ottobre 2017, n. 23940).

2.3. Con il secondo profilo del primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Dogane denuncia l'erroneo inquadramento dei fatti accertati dalla CTR nello schema legale corrispondente, stante la non corretta interpretazione delle clausole dei contratti di licenza, di agenzia e di fabbricazione, dai quali il giudice a quo avrebbe dovuto evincere, da un lato, la diversità dei diritti di licenza dal corrispettivo per gli altri servizi erogati dalla casa madre, e dall'altro, il controllo non solo di qualità esercitato dalla Puma AG, tramite la World Cat, sui produttori extracomunitari, tale da potere ritenere integrati i presupposti richiesti dalla normativa comunitaria per l'inclusione dei diritti di licenza nel valore in dogana delle merci importate.

2.4. La censura è fondata.

2.5. Preliminarmente occorre precisare che il motivo va esaminato ed accolto nei limiti in cui la CTR - con un accertamento di fatto non più sindacabile in questa sede a seguito dell'inammissibilità del primo profilo del primo motivo - ha riferito i corrispettivi pagati da Puma Italia alla casa madre tedesca ai diritti di licenza e non già a quanto versato a fronte "di plurimi servizi resi dalla casa madre Puma AG a Puma Italia " servizi - che come precisato nella sentenza impugnata -" nulla c'entrano con il valore in dogana e che pertanto non possono incidere su di esso".

3.- 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 tale codice (Corte giust. 12 dicembre 2013, Christodoulou e a., causa C-116/12, punti 38, 44 e 50, nonchè 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.

Sicchè, qualora il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate non ne includa il relativo importo, l'art. 32 codice doganale comunitario (reg. n. 2913/92) stabilisce che al prezzo si addizionano "...c) i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore è tenuto a pagare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita delle merci da valutare...".

3.1.- 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'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" (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, - e 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 - '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'art. 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 dall'art. 157, par. 2 dunque, trova specificazione in quelle particolari, rispettivamente concernenti il caso in cui il diritto di licenza riguardi un marchio di fabbrica e quello in cui il corrispettivo del diritto debba essere versato ad un terzo.

E le particolarità finiscono col contrassegnare, 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.

4.- Nel caso in esame, non vi sono dubbi che ricorra la prima delle due condizioni per l'applicazione della rettifica stabilita dall'art. 32 del codice doganale comunitario.

Il giudice d'appello assume come presupposto del proprio ragionamento che si discutesse di diritti di licenza, il corrispettivo dei quali non era stato computato ai fini della determinazione del valore doganale; laddove le considerazioni di segno diversu contenute in controricorso (secondo cui i corrispettivi dovuti da Puma Italia a PUMA Ag "non si riferiscono specificamente a royalties") si scontrano con l'impostazione in fatto della sentenza impugnata, che non è stata aggredita.

4.1.- Ricorre altresì la seconda delle due condizioni.

La Corte di giustizia (con sentenza 9 marzo 2017, causa C-173/15, GE Healthcare GmbH c. Hauptzollamt Deisseldorf) ha stabilito che l'art. 32, paragrafo 1, lettera c), del codice doganale non prevede che l'importo dei corrispettivi o dei diritti di licenza sia determinato al momento della conclusione del contratto di licenza o al momento dell'insorgenza dell'obbligazione doganale, affinchè i corrispettivi dei diritti di licenza siano considerati relativi alle merci da valutare.

Difatti, l'art. 161 del reg. n. 2454/93 fissa sì la presunzione relativa che il pagamento del corrispettivo o diritto di licenza si riferisca alle merci oggetto di valutazione quando il metodo di calcolo di esso si basa sul prezzo delle merci importate; ma aggiunge che "Tuttavia, il pagamento del corrispettivo o del diritto di licenza, può riferirsi alle merci oggetto della valutazione quando l'ammontare di tale corrispettivo o diritto di licenza venga calcolato senza tener conto del prezzo delle merci importate".

5.- La questione dirimente risulta, allora, quella concernente la terza condizione, data dalla configurabilità del versamento dei diritti di licenza come condizione di vendita della merce.

Nè l'art. 32, paragrafo 1, lettera c) codice doganale nè 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.

La Corte di giustizia, con la sentenza dinanzi indicata, 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.

5.1.- Nel caso in esame, peraltro, ricorrono i presupposti di applicazione di entrambe le discipline particolari contemplate dagli artt. 159 e 160 reg. n. 2454/93.

Per un verso, i diritti di licenza si riferiscono difatti anche ai marchi di fabbrica; per altro verso, la loro corresponsione spetta ad un soggetto diverso dal venditore. Ed è irrilevante che tale soggetto non sia qualificato come terzo: è difatti sufficiente per l'identificazione delle "condizioni di vendita", com'è specificato nel punto 67 della sentenza dinanzi indicata, che il pagamento dei corrispettivi dei diritti di licenza sia richiesto all'acquirente da "una persona legata al venditore". Occorre dunque verificare la sussistenza di un legame, diretto o indiretto, tra il fornitore asiatico della licenziataria Puma Italia e la PUMA AG, titolare del diritto di licenza e la sua forza.

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".

5.2.- Sul punto, l'allegato 23 delle DAC - Note interpretative in materia di valore in dogana all'art. 143, par. 1, lett. 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, perchè è assunto per la sua rilevanza anche di fatto; dall'altro, su quello degli effetti, perchè 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.

5.3.- 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, par. 1, lett. c) 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 sè 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.

5.4.- Più d'uno di tali indicatori ricorrono nell'ipotesi in esame.

Circostanze incontestate sono che la s.r.l. Puma Italia è società controllata dalla PUMA AG e che, in virtù dell'accordo stipulato da queste due società, col quale la prima ha ricevuto dalla seconda la concessione in licenza di marchi e modelli, Puma Italia può fabbricare o far fabbricare, ma previa approvazione scritta di PUMA AG, e in base alla disciplina, prevista per contratto, della scelta dei fornitori, i prodotti in licenza che portano i marchi in licenza.

Per tutti i prodotti in licenza fabbricati da o per la licenziataria e da questa venduti, a PUMA AG spetta una royalty, pari al 7,5% delle vendite nette realizzate.

A sua volta Puma Italia s.r.l. ha stipulato con World Cat Limited, anch'essa controllata da PUMA AG, un contratto di agenzia in virtù del quale l'agente l'avrebbe assistita nella scelta dei fabbricanti dei prodotti. Difatti, la contribuente ha stipulato tramite il suo agente contratti con società dei paesi asiatici per la produzione dei beni oggetto della licenza di marchi e modelli di PUMA AG. In definitiva, risulta in fatto che PUMA AG:

-controlla la scelta dei fabbricanti, in quanto ne disciplina la selezione;

-pretende la corresponsione del compenso per tutti i prodotti in licenza fabbricati da o per la licenziataria e da questa venduti;

-controlla sia la licenziataria, sia l'agente che la coadiuva nella scelta dei fabbricanti e nelle operazioni di vendita.

L'intera operazione risulta quindi conformata dalla licenziante PUMA AG, che incide in maniera determinante sulla individuazione dei fornitori, sia in virtù delle pattuizioni del contratto di licenza, sia per mezzo dell'operato dell'agente di vendita, che stipula sì il contratto di agenzia con la controllata Puma Italia, ma che è a propria volta integralmente controllato dalla licenziante.

5.5.- La connessione dei fattori in questione deriva dalle 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 sè 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.

Se la PUMA AG non fosse stata in grado di controllare il produttore asiatico, nell'accezione stabilita dall'art. 143, lett. e) del regolamento n. 2454/93 e dall'allegato 23 sopra indicato, costui sarebbe stato libero di vendere i prodotti in licenza, recanti i marchi in licenza, direttamente o indirettamente ai distributori, e la società titolare dei beni immateriali non avrebbe incassato le relative royalties.

5.6.- La ricostruzione della disciplina applicabile, operata in base alle indicazioni della Corte di giustizia, è di evidenza tale, da rendere ultronea la proposizione di ulteriori questioni pregiudiziali, che le parti in senso speculare hanno sollecitato.

5.7.- Infine, in relazione alle violazioni della libertà di concorrenza prospettate nel corso della discussione dalla società, basti la considerazione che, al contrario, sarebbe proprio l'assoggettamento di prodotti fabbricati in base a modelli oggetto di licenza e recanti marchi parimenti in licenza, di norma particolarmente appetibili nel mercato, a diritti doganali calcolati allo stesso modo in cui sono calcolati quelli riferiti a prodotti che non abbiano quelle caratteristiche a rischiare di falsare la concorrenza nel mercato interno, giacchè si tradurrebbe nell'assicurare ai prodotti un vantaggio ulteriore.

5.8.- In definitiva, nel caso in esame va applicato l'art. 157, paragrafo 2, del regolamento n. 2454/93.

Sicchè il motivo va accolto, in quanto la sentenza impugnata si pone al riguardo in contrasto con tale norma, così come ricostruita nella sua portata.

5.9.- Ne segue l'affermazione del seguente 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".

6. Con il secondo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Dogane denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 303 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70 per avere la CTR annullato implicitamente, quale conseguenza dell'annullamento dell' avviso di rettifica, anche l'atto di contestazione delle sanzioni ancorchè quest'ultimo costituisse corretta applicazione delle norme in rubrica, stante le documentate violazioni doganali.

L'accoglimento del secondo profilo del primo motivo di ricorso, in relazione alla dedotta violazione della normativa comunitaria per quanto concerne l'avviso di rettifica, implica la fondatezza anche del secondo motivo di ricorso concernente l'irrogazione delle relative sanzioni.

7. In conclusione, vanno accolti il primo motivo, in relazione al secondo profilo, nei limiti di cui in motivazione e il secondo motivo del ricorso; dichiarato inammissibile il primo motivo, in

relazione al primo profilo.

La sentenza impugnata deve essere cassata, in relazione ai profili accolti, e la causa rinviata, anche per le spese, alla Commissione tributaria della Lombardia, in diversa composizione.

P.Q.M.

la Corte:

accoglie il primo motivo, in relazione al secondo profilo, nei limiti di cui in motivazione, e il secondo motivo del ricorso; dichiara inammissibile il primo motivo, in relazione al primo profilo.

Cassa la sentenza impugnata in relazione ai profili accolti e rinvia la causa, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 9 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 10 ottobre 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza