

Civile Ord. Sez. 5 Num. 25168 Anno 2026
Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA
Relatore: GALASSO GIOVANNI
Data pubblicazione: 09/09/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 21035/2024 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI (c.f. 97210890584), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale Dello Stato (c.f. 80224030587);

-ricorrente-

contro

CISALFA SPORT S.P.A. (p. IVA 05352580962), in persona della procuratrice Avv. Vera Bolis, rappresentata e difesa dall'avvocato Sara Armella (c.f. RMLSRA69S60I480P);

-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia n. 1998/2024 depositata l'11/7/2024.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 26/5/2026 dal Consigliere Giovanni Galasso.

FATTI DI CAUSA

1. Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata e dagli atti delle parti si evince che la Cisalfa Sport S.p.A. impugnava un avviso di accertamento ed un atto di irrogazione di sanzioni emessi dall'Agenzia dei Monopoli; con tali atti si contestava che la società non aveva incluso, nel valore della merce oggetto della dichiarazione doganale (abbigliamento sportivo a marchio "Arena"), le royalties dovute alla licenziante del marchio.

Secondo la società, tale valore non doveva essere compreso in quanto i prodotti erano fabbricati da soggetti terzi ed autonomi rispetto alla licenziante che non esercitava sugli stessi alcun controllo.

2. La Commissione tributaria provinciale di Milano accoglieva il ricorso e la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia rigettava l'appello dell'Amministrazione, ritenendo che non sussistessero le condizioni previste dalla disciplina unionale per l'inclusione del valore delle royalties in quello della merce importata.

3. Avverso tale sentenza l'Amministrazione proponeva ricorso per cassazione affidato a due motivi, così riportati nell'ordinanza n. 11194/2023 di questa Corte: *«con il primo motivo e con il secondo motivo, primo profilo, -ex art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.- l'agenzia fiscale ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata per vizio motivazionale assoluto (motivazione apparente).*

Con il secondo motivo, secondo profilo, -ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.- la ricorrente si duole della violazione/falsa applicazione degli artt. 32, CDC, 157, 160, 143, DAC, poiché la CTR ha negato la sussistenza dei presupposti della rettifica del "valore in dogana" con l'inclusione delle royalties sui prodotti importati nel caso di specie».

Con la menzionata ordinanza, venivano accolti entrambi i motivi di ricorso, esaminati congiuntamente.

Questa Corte, dopo aver esposto in maniera articolata la disciplina in materia e ricordato di aver *«reiteratamente (nn. 8473 del 2018; 25438*

del 2018; 25437 del 2018; 24996 del 2018) - affermato il condivisibile principio di diritto secondo il quale «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», osservava che «risulta anzitutto chiaro che la motivazione della sentenza impugnata rientra paradigmaticamente nelle gravi anomalie argomentative individuate negli arresti giurisprudenziali sopra richiamati e dunque, concretizza un esempio evidente di "motivazione apparente" ossia del tutto mancante, ponendosi al di sotto del "minimo costituzionale".

Il giudice tributario di appello infatti, in modo poco comprensibile, si è limitato ad illustrare in termini assolutamente generici la fattispecie astratta, ricorrendo ad un esempio di comparazione a-specifico (importazione di beni e vendita tramite agenti), eludendo totalmente i termini concreti della fattispecie impositiva devoluta alla sua cognizione meritale ed in particolare non valutando tutti gli aspetti che le norme applicabili al caso di specie profilano, concludendo per l'assenza dei presupposti della rettifica con una mera affermazione, priva di giustificazione argomentativa in fatto ed in diritto.

Ne risulta altresì l'evidenza della correlata denunciata violazione di legge».

4. A seguito di riassunzione da parte della società, la CGT di secondo grado della Lombardia confermava la sentenza di primo grado, osservando che l'IVA non era in ogni caso dovuta, avendo la contribuente dimostrato

di aver provveduto al relativo pagamento attraverso l'inversione contabile. In ordine alla determinazione del valore in dogana della merce, rilevava che mancavano i presupposti per l'inclusione nella stessa del valore dei diritti di licenza ed in particolare l'obbligo di provvedere al relativo pagamento quale condizione della vendita, sussistente quando «*il licenziante è in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un "potere di costrizione o di orientamento" sul fornitore*». Nel caso di specie, ad avviso del giudice d'appello, erano ravvisabili due autonomi rapporti, il primo tra licenziante e licenziatario ed il secondo tra quest'ultimo ed il produttore della merce; dal contratto di licenza, tuttavia non emergeva alcun rapporto tra licenziante e produttori, ma solo la possibilità per la prima di verificare la qualità della merce.

Affermava, infine, che era "ingiustificato" il comportamento dell'Ufficio che aveva negato alla società la possibilità di pervenire alla definizione agevolata.

5. Avverso tale sentenza l'Amministrazione ha proposto ricorso per cassazione affidato a cinque motivi.

Ha resistito, con controricorso, la società, riproponendo anche le questioni rimaste assorbite; ha depositato altresì una memoria ex art. 380 bis.1 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 Con il primo motivo di ricorso, l'Amministrazione ha denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 4) c.p.c. per violazione dell'art. 384 c.p.c., sostenendo che questa Corte, con l'ordinanza n. 11194/2023, non si sarebbe «*limitata ad annullare per difetto di motivazione la sentenza d'appello ma ha altresì affermato che la pretesa dell'amministrazione è fondata nel merito*».

Il giudice del rinvio, pertanto, si sarebbe dovuto limitare a fare applicazione del principio richiamato (e sopra riportato) con riguardo alla

rilevanza dei poteri di controllo in ordine all'inclusione dei diritti di licenza nel valore alla dogana e non escludere tali diritti dal valore.

1.2 Il motivo è palesemente infondato.

La pronuncia di questa Corte ha accolto il ricorso in considerazione della motivazione apparente e per violazione di legge, in quanto il giudice di merito aveva omesso di valutare in concreto l'esistenza dei presupposti per includere o meno nel valore della merce anche quello dei diritti di licenza, rimettendo al giudice del rinvio tale accertamento di merito.

Non si comprende quindi davvero come possa desumersi il riconoscimento della pretesa dell'Amministrazione che, peraltro, avrebbe richiesto una valutazione di merito che è preclusa a questa Corte.

2.1 Con il quarto motivo di ricorso – da esaminare, sotto il profilo logico, prima degli altri – è stato denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione degli artt. «32, *paragrafo 1, lett. c)* del *Regolamento CEE del 12/10/1992, n. 2913 Codice Doganale Comunitario, o C.D.C., art. 157 e 159,160,143 del Regolamento CEE del 02/07/1993, n. 2454 (recante "Disposizioni di Attuazione al Codice", o D.A.C, TAXUD 800/2002 e Commento n. 11 del Comitato del Codice Doganale - Sezione del valore in Dogana*».

Ad avviso della ricorrente, la corte regionale non avrebbe correttamente qualificato il contratto dal quale emergevano quegli indici riportati 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 desumibili dalle «*clausole 3.2, 3.3, 4.2, 4.3 (approvazione preventiva per iscritto del licenziante sul design e sulla commercializzazione dei prodotti), 6 (limitazioni sulla commercializzazione e distribuzione dei prodotti), 7 (limitazioni sull'uso dei marchi), 11.4 (obbligo per il licenziatario di apposita contabilità e potere del licenziante di ispezionare detta contabilità); 16 (divieto di sub-licenza); 14.1 lett. d) e*

15.1 le parti possono procedere alla risoluzione anticipata del rapporto in caso di mancato adempimento di una qualunque delle obbligazioni contrattuali 16 , compresa dunque quella riguardante il pagamento dei diritti di licenza». Avrebbe altresì trascurato il controllo che la licenziante poteva esercitare sulla creazione, fabbricazione e distribuzione della merce che, ai «*sensi dell'articolo tre comma uno dell'accordo può essere fabbricata direttamente dal licenziatario o tramite terze parti, tale da ritenere che licenziante e venditore sono legati nel senso inteso dagli artt. 143, par. 1 lett. e) e 160 delle DAC (in particolare, clausole 5.3, 5.4, 5.54 e allegato C5, con cui il produttore si vincola nei confronti di licenziatario e licenziante A osservare tali obblighi)*».

Ad avviso della ricorrente, la CGT di secondo grado avrebbe omesso ogni valutazione di queste clausole; per tale ragione il motivo non sarebbe inammissibile, avendo ad oggetto un vizio di sussunzione ravvisabile nel fatto che il giudice d'appello non aveva correttamente qualificato i contratti sottoposti al suo accertamento.

2.2 Il motivo è, innanzi tutto, ammissibile, in quanto l'Agenzia, pur facendo erroneamente riferimento, nel corpo del motivo, in qualche occasione, all'interpretazione, assume che in base al contenuto delle clausole richiamate, la cui interpretazione non è in discussione, troverebbe applicazione la fattispecie astratta invocata, rappresentata dalla inclusione del valore delle royalties pagate alla licenziante nel valore delle merci importate, ai fini della determinazione dell'importo dei diritti doganali dovuti. La doglianza investe, dunque, l'individuazione che la CGT di secondo grado ha compiuto della norma da applicare ai fatti per come accertati, ed è riconducibile all'ipotesi di falsa applicazione della legge, usualmente definita «vizio di sussunzione».

Non è infatti precluso al giudice di legittimità stabilire se il giudice di merito abbia correttamente sussunto sotto l'appropriata previsione normativa i fatti da lui accertati - ferma restando l'insindacabilità di questi

ultimi e l'impossibilità di ricostruirli in modo diverso - e l'errore eventualmente commesso non è un errore di accertamento, ma un errore di diritto, consistente nello scegliere in modo non corretto quella, tra le tante norme dell'ordinamento, della quale deve farsi applicazione al caso concreto (cfr. Cass. n. 28080/2019; Cass. n. 16134/2023; Cass. n. 7868/2024).

Ciò che nella specie il motivo propone, nella prospettiva di una falsa applicazione delle norme evocate, non è la ricostruzione della fattispecie concreta in termini difformi da quelli definiti nella sentenza d'appello, bensì la puntuale riconducibilità del complesso di clausole del contratto di licenza, esaminate e sottoposte all'attenzione della Corte, al concetto di controllo indiretto o di fatto postulato dalla normativa comunitaria che integra l'essenziale presupposto di tassabilità, e cioè proprio quel giudizio (sintetico *a posteriori*) di corrispondenza tra fattispecie concreta come accertata e fattispecie astratta descritta dalla norma.

In altri termini, la ricorrente ha inteso richiedere una diversa lettura in termini di incidenza complessiva nel rapporto economico venditore-licenziante e licenziante-licenziatario, alla luce dei parametri di sintomaticità, integrativi delle suddette disposizioni comunitarie, contenuti nelle istruzioni e commenti TAXUD; diversa lettura che, appunto, non comporta una rivalutazione del fatto, ma la verifica della sua sussumibilità nella previsione astratta della normativa invocata, mediante la verifica del risultato del processo logico di confronto della lettura coordinata dell'efficacia del complesso testo contrattuale con una delle possibili ipotesi di controllo divise dal complesso normativo che si assume violato, attraverso la semplice prospettazione di una valutazione alternativa dell'efficacia pratica delle stesse clausole sul rapporto licenziante-licenziatario (Cass. n. 32599/2024).

2.3 Il motivo è altresì fondato.

Appare opportuno richiamare brevemente le norme ed i principi che regolano la materia.

Al riguardo va osservato che la disciplina *ratione temporis* applicabile al presente giudizio è quella contenuta nel regolamento CEE 2913/1992, cd. codice doganale comunitario o CDC e nel regolamento CEE 2454/1993 (cd. DAC). L'art. 29 CDC stabilisce le modalità di calcolo del valore in dogana che, di regola, è il valore di transazione (Corte di giustizia 21 gennaio 2016, causa C-430/14, Stretinskis, p. 15) e deve riflettere il valore economico reale della merce importata, considerandone tutti i fattori economicamente rilevanti (Corte di giustizia 20 dicembre 2017, causa C-529/16, Hamamatsu). I successivi artt. 30 e 31 forniscono via via criteri sussidiari nel caso in cui il valore in dogana non possa essere determinato in base alla normativa predetta; in base a tali norme, anche i diritti di licenza incidono sulla determinazione del valore doganale qualora incorporati nella merce e, infatti, ai sensi dell'art. 32 p. 1: «*Per determinare il valore in dogana ai sensi dell'art. 29 si addizionano al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate (...) 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, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare*».

Il Reg. Cee n. 2454/1993, contenente disposizioni di attuazione del codice doganale comunitario, precisava la summenzionata regola, stabilendo all'art. 157, p. 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».*

La rettifica prevista dall'art. 32, paragrafo 1, lett. c), del codice doganale comunitario si applica, di conseguenza, laddove ricorrano tre condizioni concorrenti: 1) che i corrispettivi o i diritti di licenza non siano stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare; 2) che essi si riferiscano alle merci da valutare; 3) che l'acquirente sia tenuto a versare tali corrispettivi o diritti di licenza come condizione della vendita delle merci da valutare.

In ordine al requisito della «condizione della vendita», la Corte di Giustizia UE (Corte di Giustizia, 9 marzo 2017, in causa C-173/2015, GE Healthcare) ha richiamato l'interpretazione offerta dal Comitato del codice doganale, fonte interpretativa di cui dover tenere conto (Corte di Giustizia UE 6 febbraio 2014, Humeau Beaupreau, C 2/13, p. 51), secondo la quale *«(i)l problema da risolvere è (...) verificare se il venditore (sia) disposto a vendere le merci senza che siano pagati un corrispettivo o un diritto di licenza. La condizione può essere esplicita o implicita. Nella maggior parte dei casi viene 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. Tuttavia, non è essenziale che questo sia così specificato»*; pertanto, è sufficiente, per la Corte di giustizia, che *«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»*.

Nel caso del diritto di licenza riferito a un marchio di fabbrica, ossia al diritto d'importare e di commercializzare prodotti incorporanti marchi commerciali, il Regolamento di attuazione, all'art. 159, specifica che il relativo importo si aggiunge al prezzo effettivamente pagato o da pagare soltanto se: il corrispettivo o il diritto di licenza si riferisce a merci

rivendute tal quali o formanti oggetto unicamente di lavorazioni secondarie successivamente all'importazione; le merci sono commercializzate con il marchio di fabbrica, apposto prima o dopo l'importazione, per il quale si paga il corrispettivo o il diritto di licenza; l'acquirente non è libero di ottenere tali merci da altri fornitori non legati al venditore.

Nel caso oggetto del presente giudizio, in cui l'acquirente paga un corrispettivo o un diritto di licenza a un terzo, il successivo art. 160 prescrive che: *«(...) le condizioni previste dall'art. 157, p. 2 si considerano soddisfatte solo se il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento»*.

Per tale motivo la giurisprudenza afferma che *«ai fini dell'inclusione dei diritti di licenza (cd. royalties) nel valore doganale delle merci importate incorporanti un marchio commerciale o di fabbrica, il pagamento degli stessi deve costituire condizione necessaria per l'acquisto dei beni e, ove questi siano prodotti da un terzo, deve sussistere un potere di controllo sullo stesso da parte del licenziante/venditore»* (Cass. n. 16695/2019).

2.4 Tralasciando la disciplina attualmente vigente contenuta nel Reg. 952/2013/UE (codice doganale dell'Unione) e nel Reg. 2015/2447/UE (regolamento di esecuzione), che è parzialmente cambiata, in particolare con riguardo al concetto di "condizione di vendita" ed alla rilevanza del "controllo", va osservato che, nel caso di specie, sono senz'altro rilevanti le indicazioni contenute nel documento TAXUD-800-2002 riferite alla disciplina contenuta nel codice doganale comunitario applicabile *ratione temporis* (sebbene la sua eliminazione dalla raccolta non sia comunque stata ritenuta conseguenza della perdita del suo valore interpretativo, bensì dell'abrogazione del CDC e del DAC; cfr. Cass. n. 2140/2020).

2.5 In ordine all'accertamento del potere di controllo, questo va inteso *«in un'accezione ampia, secondo cui è sufficiente anche un mero potere di orientamento, e necessariamente casistica, che 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»; al riguardo «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., n. 13338/2023).

In particolare, 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/loro design e con riguardo al marchio di fabbrica); le caratteristiche delle merci e la tecnologia utilizzata sono definite dal licenziante (cfr. anche Cass. n. 26466/2023, in motivazione).

2.6 Tanto premesso, va rilevato che nella sentenza impugnata si legge che *«Tale controllo, non può ravvisarsi nel caso in cui la fattispecie (come nel caso in discussione) presenti due rapporti contrattuali tra loro distinti e indipendenti, uno relativo alla cessione del marchio (tra licenziante e licenziataria) e l'altro inerente la produzione delle merci (tra licenziataria e fornitore).*

Questa Corte esclude l'esistenza di un potere di indirizzo, di fatto o di diritto, della licenziante nei confronti dell'impresa produttrice estera, non essendo sufficiente a tale fine che venga esercitato un semplice presidio di qualità sui prodotti importati dalla licenziataria. Tale tipologia di clausole contrattuali persegue esclusivamente la finalità di tutelare la reputazione sociale della titolare del segno distintivo, non comportando alcuna influenza e orientamento, "di fatto o di diritto", sullo svolgimento dell'attività del produttore.

[...]

Questo Collegio osserva che nessuna clausola del contratto di licenza manifesta quegli "indici" o "indicatori" che il Comitato del Codice Doganale, ha esplicitato come suggestivi della possibile sussistenza di un legame tra licenziante e produttore.

Dalla attenta analisi della documentazione prodotta è evidente che il controllo posto in essere dalla Licenziataria attiene solo alla qualità della merce ed è meramente finalizzato alla tutela del marchio oggetto di licenza. Nel caso di specie, sono del tutto assenti, inoltre, gli ulteriori presupposti di daziabilità delle royalties.

Nella presente fattispecie non sussiste il secondo presupposto per la daziabilità delle royalties, ossia la circostanza che il pagamento della royalty sia una "condizione, implicita o esplicita, della vendita" (art. 157 dac)».

Nel compiere tali affermazioni, tuttavia, la CGT di secondo grado si è limitata ad affermare genericamente che i rapporti tra licenziante e licenziatario e tra quest'ultimo ed il produttore della merce sono autonomi, senza indicare gli elementi sintomatici in base ai quali ha escluso il controllo del licenziante sul produttore. Nel compiere tale operazione non ha neppure tenuto conto delle regole di esperienza di cui ha dato conto la giurisprudenza di questa Corte nella valutazione di questo tipo di rapporto, *«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»* (Cass. n. 24996/2018; cfr. anche Cass. n. 16134/2023).

Fondata è, quindi, la censura di vizio di sussunzione, incentrata sulla esclusione della forza qualificante dei fatti accertati.

Il motivo va quindi accolto ed il giudice del rinvio dovrà provvedere all'esame delle clausole contrattuali alla luce dei principi esposti, onde verificare se sussiste quel potere di controllo che giustifica l'inclusione delle royalties nel valore della merce in dogana.

3.1 Con il secondo motivo, la ricorrente ha denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione dell'art. 2697 c.c., osservando che *«La ricorrente 'apriva' il proprio ricorso in riassunzione 'presumendo' che l'Ufficio avesse 'rinunciato' o 'prestato acquiescenza' alla decisione sul punto della decisione di primo grado, rifacendosi a quanto dedotto in Cassazione. Al contrario, come dimostra la lettura della costituzione in riassunzione dell'ufficio quest'ultimo, ha insistito per la corresponsione della maggiore iva all'importazione sulle royalties, corresponsione che non risulta essere stata provata, in quanto il semplice cenno nella sentenza della esistenza di autofatturazione non implica che essa includa anche le royalties dovute soggette ad iva»*.

3.2 Con il terzo motivo di ricorso, è stato denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione degli artt. 3, comma 2°, n 2), 7, 7 ter, 17, comma 2°, 21, comma 6 bis, d.P.R. 633/72, e 2697 c.c.. La ricorrente ha dedotto l'errore in cui sarebbe incorso il giudice d'appello nel riconoscere l'assolvimento dell'IVA mediante l'inversione contabile; a suo avviso, come risulta dalla stessa giurisprudenza richiamata dalla controparte (Cass. n. 8473/2018), l'IVA sarebbe comunque dovuta sul maggior valore delle merci in dogana derivante dall'inclusione dei diritti di licenza. Peraltro, secondo l'Amministrazione, neppure era stata fornita la prova dell'assolvimento della maggiore IVA tramite inversione contabile mediante l'emissione delle autofatture e la doppia annotazione nei registri acquisti e vendite ed anche le fatture esibite non riportavano indicazioni idonee a porle in relazione con le operazioni oggetto del presente giudizio.

La controricorrente ha obiettato che sul punto si sarebbe formato un giudicato interno, perché l'Agenzia col ricorso per cassazione, poi definito con ordinanza n. 11194/2023, non avrebbe impugnato il capo della sentenza di secondo grado concernente l'IVA all'importazione.

3.3 I motivi, che possono essere esaminati congiuntamente, attesa la loro stretta connessione, sono fondati.

Nella sentenza della CGT di secondo grado, con riguardo all'IVA, si afferma che *«in presenza di diritti di licenza versati nell'ambito di una prestazione di servizi intracomunitaria, ogni pretesa inerente l'Iva si configura quale doppia imposizione, essendo l'imposta assolta mediante il meccanismo del reverse charge, come peraltro già riconosciuto dalla Corte di Cassazione e dalla stessa Agenzia»*.

Questa Corte osserva che è circostanza pacifica e non contestata che l'Iva inerente i servizi in oggetto è già stata integralmente assolta mediante reverse charge, come l'odierna ricorrente ha dimostrato, producendo in atti l'estratto del registro Iva e le autofatture relative all'operazione contestata. Le autofatture Iva e le registrazioni delle stesse nel registro delle vendite integrano pienamente il presupposto dell'assolvimento dell'Iva sui diritti di licenza».

Tanto premesso, va osservato innanzi tutto che la valutazione, contenuta nella sentenza impugnata secondo la quale *«è circostanza pacifica e non contestata»* l'avvenuto assolvimento dell'IVA mediante autofatturazione, collide con la stessa prospettazione della Cisalfa che, nelle proprie controdeduzioni in appello (pag. 23), aveva affermato, proprio con riguardo all'IVA, che *«in sede di gravame l'Ufficio insiste nella propria pretesa»* (trattandosi di questione processuale è consentito l'esame degli atti e dei documenti; Cass. sez. U n. 8077/2012; Cass. n. 896/2014).

Del resto, nella sentenza impugnata si è provveduto poi all'esame nel merito della questione – così escludendosi anche l'acquiescenza, già

eccepita dalla Cisalfa nel giudizio di rinvio (cfr. ricorso in riassunzione, pag. 5), che l'Amministrazione avrebbe prestato in ordine alla decisione d'appello sulla pretesa per l'IVA - sulla base della documentazione allegata, affermandosi, sostanzialmente, che, con il meccanismo del *reverse charge*, sarebbe stata versata l'IVA anche sui diritti di licenza risultanti dalle fatture emesse dalla licenziante e parzialmente riportate nel ricorso, che comporterebbero la maggiorazione del valore delle merci in dogana.

Tali considerazioni, però, non possono essere condivise.

L'art. 69 d.P.R. 633/1972 commisura l'IVA all'importazione *«al valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, ad eccezione dell'imposta sul valore aggiunto, [...]»*.

Anche la Corte di Giustizia UE (causa C-39/85) ha affermato che secondo l'art. «11, lett. B, n. 1, di questa direttiva [77/388/CEE] risulta infatti che la base imponibile per la riscossione dell'IVA all'importazione di un bene è costituita, in mancanza di un prezzo pagato o da pagare, dal valore normale del bene, valore definito come *«quanto un importatore, allo stadio di commercializzazione al quale si compie l'importazione, dovrebbe pagare ad un fornitore indipendente del paese di provenienza del bene, al momento in cui l'imposta è esigibile, in condizioni di concorrenza perfetta, per ottenere questo stesso bene»*.

13. L'art. 11, lett. B, n. 2, consente agli Stati membri di adottare come base imponibile il valore in dogana definito nel regolamento n. 803/68, nel frattempo sostituito dal regolamento del Consiglio 28 maggio 1980, n. 1224, relativo al valore in dogana delle merci (GU L 134, pag. 1). Gli artt. da 2 a 7 di questo regolamento stabiliscono le varie modalità che consentono di determinare questo valore; in base agli artt. 4 e 5, norme pertinenti nella fattispecie, tale valore si determina, in mancanza di prezzo pagato o da pagare, in base al valore di transazione di merci identiche o

similari vendute per l'esportazione a destinazione della Comunità ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare».

3.4 L'interrelazione tra base imponibile dell'IVA all'importazione e valore in dogana spoglia di rilevanza anche l'eccezione di giudicato interno, sulla quale la contribuente ha insistito in memoria, posto che, peraltro, come emerge dall'ordinanza n. 11194/2023 di questa Corte (pag. 4), *«con il primo motivo e con il secondo motivo, primo profilo, – ex art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. - l'agenzia fiscale ricorrente denuncia la nullità della sentenza impugnata per vizio motivazionale assoluto (motivazione apparente)»*, in relazione all'intera materia giustiziabile data dall'avviso di rettifica e dal *«correlato provvedimento sanzionatorio per tributi di confine 2014»* (sottolineatura aggiunta).

Tali considerazioni sarebbero già sufficienti al rigetto dell'eccezione, tuttavia può aggiungersi che, nella fattispecie *de qua*, non poteva formarsi il giudicato interno sulla questione dell'IVA. Ed infatti la stessa è stata espressamente affrontata nella sentenza di primo grado n. 2131/2017 della CTP di Milano (di integrale accoglimento dell'originario ricorso della contribuente) e per tale ragione ha formato oggetto di specifico motivo di appello da parte dell'Ufficio, come riportato a pag. 3 della sentenza n. 4429/2019 della CTR della Lombardia (e come riconosciuto anche nelle già richiamate controdeduzioni della contribuente). Con tale decisione, però, il giudice di secondo grado ha esaminato solo il motivo d'appello relativo all'inclusione delle royalties nel valore dichiarato in dogana, rigettandolo ed affermando che *«anche gli altri motivi seguono la stessa sorte per dipendenza diretta»*. È evidente, quindi, che l'Ufficio era tenuto ad impugnare la predetta sentenza esclusivamente con riguardo al profilo dell'inclusione delle royalties nel valore dichiarato in dogana, giacché l'accoglimento del ricorso con riguardo a tale aspetto avrebbe determinato l'obbligo del giudice del rinvio di esaminare anche gli altri motivi sui quali

la CTR non si era espressamente pronunciata. Questa Corte, del resto, ha più volte affermato che sulle questioni esplicitamente o implicitamente assorbite dalla decisione di merito, che non siano state riproposte in sede di legittimità, non si forma il giudicato implicito, ben potendo le stesse, in caso di accoglimento del ricorso, essere riproposte e decise nel successivo giudizio di rinvio (Cass. n. 28968/2025; Cass. n. 14813/2023).

3.5 Tanto chiarito, indubbiamente è possibile assolvere l'IVA, anche sui diritti di licenza, mediante *reverse charge* (cfr. Cass. n. 8473/2018 e, sia pure con riguardo ad una questione parzialmente differente, Corte di Giustizia UE 17/7/2014 nella causa C-272/13, Equoland); giova, tuttavia, rilevare che, giustappunto al cospetto di un caso in cui l'ammontare dei diritti di licenza non era stato incluso nel valore in dogana, questa Corte, proprio con la sentenza richiamata dalla controricorrente, ha stabilito che *«l'accertato assolvimento mediante inversione contabile dell'iva intracomunitaria elide la pretesa impositiva corrispondente; ma non elide la maggiore pretesa concernente la maggiore iva scaturente dalla base imponibile aumentata dell'importo dei corrispettivi dei diritti di licenza»* (Cass. n. 8473/2018).

Potrebbe quindi riconoscersi la possibilità dell'assolvimento dell'IVA con tale modalità anche sul maggior valore della merce in dogana derivante dall'inclusione dei diritti di licenza, solo nel caso in cui venisse dimostrato che l'IVA assolta mediante inversione contabile sulle royalties fosse esattamente corrispondente a quella dovuta in ragione della predetta maggiorazione, circostanza che però non è stata accertata dal giudice del merito, il quale, anzi, per un verso apoditticamente l'ha assunta come pacifica e non contestata e, per altro verso, ha fatto leva genericamente sulle autofatture, senza svolgere alcun compiuto accertamento. Solo nel caso della puntuale dimostrazione dinanzi indicata, alla verifica della quale dovrà provvedere il giudice del rinvio (si assume difatti in ricorso - a pag. 19 - che *«non è dato ritrovare alcuna esatta corrispondenza tra l'IVA*

dichiarata all'Agenzia in sede di operazione di importazione e l'IVA derivante dal versamento delle royalties dalla licenziataria Cisalfa alla licenziante Arena, né quanto agli importi né quanto agli esatti articoli oggetto dell'operazione di importazione, che devono essere corrispondenti alla merce per la quale sono state corrisposte royalties alla casa madre») potrebbe verificarsi la "doppia imposizione" che, secondo la sentenza impugnata, andrebbe evitata.

4.1 Con il quinto motivo di ricorso è stato denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione dell'art. 1, comma 200, l. 197/2022. L'Amministrazione ha dedotto che la corte regionale ha equiparato ad un diniego *«la semplice risposta dell'amministrazione doganale a una richiesta del contribuente sulla possibile applicazione della sanatoria»*, dal momento che la contribuente non aveva mai presentato una domanda di definizione agevolata, bensì una richiesta di parere sulle modalità per accedervi. Inoltre, la domanda al riguardo rivolta alla CGT di secondo grado nel giudizio di riassunzione era comunque nuova e, dunque, inammissibile ai sensi dell'art. 57 d.lgs. 546/1992, anche in considerazione della previsione specifica nella l. 197/2022 delle modalità del diniego e della relativa impugnazione.

4.2 Il motivo è inammissibile per difetto di interesse.

Come osservato dalla stessa ricorrente, infatti, la corte regionale si è limitata a dichiarare "ingiustificato il comportamento dell'Ufficio"; è evidente che, in base alla prospettazione contenuta nel ricorso (cfr. pag. 27: *«tale passo della motivazione non dispone alcunché: dovrebbe imporre 'per sentenza' l'accoglimento di una definizione agevolata, che non è nemmeno stata presentata? Od accogliere una domanda, di definizione agevolata, che nulla ha a che vedere con la validità e la fondatezza degli atti emessi, per motivi strettamente collegati agli atti stessi o da questi derivanti? Letteralmente, e testualmente, tale passo si limita a ritenere 'ingiustificato un comportamento' – nemmeno un*

provvedimento emesso dall'Ufficio, che infatti non c'è – ma senza trarne alcuna conseguenza concreta [...]»), tale affermazione non comporta alcuna conseguenza sfavorevole per l'Amministrazione idonea a dar luogo all'interesse ad impugnarla, a maggior ragione se, come sostenuto dalla stessa, il contribuente non aveva formulato una domanda di definizione agevolata, bensì solo una richiesta in ordine alle modalità per accedere alla sanatoria.

5. In definitiva, vanno accolti il secondo, il terzo ed il quarto motivo di ricorso, mentre va dichiarato inammissibile il quinto e rigettato il primo; la sentenza impugnata va quindi cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo, il terzo ed il quarto motivo di ricorso, dichiara inammissibile il quinto e rigetta il primo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità. Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 26/5/2026.

La Presidente

Angelina-Maria Perrino