



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI VENETO

SEZIONE 5

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	FADEL	PIERANTONIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	CIMENTI	RENATO	Relatore
<input type="checkbox"/>	FACCO	MARIO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1177/2019

- avverso la pronuncia sentenza n. 122/2013 Sez:6 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di TREVISO

contro:

AG. DOGANE E MONOPOLI UFFICIO DELLE DOGANE DI TREVISO
VIA SANTA BARBARA 7

- avverso la pronuncia sentenza n. 160/2013 Sez:6 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di TREVISO

contro:

AG. DOGANE E MONOPOLI UFFICIO DELLE DOGANE DI TREVISO
VIA SANTA BARBARA 7

- avverso la pronuncia sentenza n. 866/2014 Sez:8 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di TREVISO

contro:

AG. DOGANE E MONOPOLI UFFICIO DELLE DOGANE DI TREVISO
VIA SANTA BARBARA 7

proposto dagli appellanti:

rappresentato da:

rappresentante difeso da:

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 1177/2019

UDIENZA DEL

16/10/2020 ore 09:30

N°

804/2020

PRONUNCIATA IL:

16/10/2020

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

22/12/2020

Il Segretario



(segue)

FABIO MASSIMO
VIA ELIO LAMPRIDIO CERVA 40 00143 ROMA RM

difeso da:
FABIO MASSIMO
VIA ELIO LAMPRIDIO CERVA 40 00143 ROMA RM

difeso da:
MARROCCO AURORA
VIA ADELAIDE RISTORI 38 00100 ROMA RM

rappresentato da:

rappresentante difeso da:
FABIO MASSIMO
VIA ELIO LAMPRIDIO CERVA 40 00143 ROMA RM

difeso da:
FABIO MASSIMO
VIA ELIO LAMPRIDIO CERVA 40 00143 ROMA RM

difeso da:
MARROCCO AURORA
VIA ADELAIDE RISTORI 38 00100 ROMA RM

rappresentato da:

rappresentante difeso da:
FABIO MASSIMO
VIA ELIO LAMPRIDIO CERVA 40 00143 ROMA RM

difeso da:
FABIO MASSIMO
VIA ELIO LAMPRIDIO CERVA 40 00143 ROMA RM

difeso da:
MARROCCO AURORA
VIA ADELAIDE RISTORI 38 00100 ROMA RM

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 1177/2019

UDIENZA DEL

16/10/2020 ore 09:30



SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 1177/2019

UDIENZA DEL

16/10/2020 ore 09:30

(segue)

rappresentato da:

rappresentante difeso da:

FABIO MASSIMO
VIA ELIO LAMPRIDIO CERVA 40 00143 ROMA RM

difeso da:

FABIO MASSIMO
VIA ELIO LAMPRIDIO CERVA 40 00143 ROMA RM

difeso da:

MARROCCO AURORA
VIA ADELAIDE RISTORI 38 00100 ROMA RM

rappresentato da:

rappresentante difeso da:

FABIO MASSIMO
VIA ELIO LAMPRIDIO CERVA 40 00143 ROMA RM

difeso da:

FABIO MASSIMO
VIA ELIO LAMPRIDIO CERVA 40 00143-ROMA RM

difeso da:

MARROCCO AURORA
VIA ADELAIDE RISTORI 38 00100 ROMA RM

rappresentato da:

rappresentante difeso da:

FABIO MASSIMO
VIA ELIO LAMPRIDIO CERVA 40 00143 ROMA RM

difeso da:

FABIO MASSIMO
VIA ELIO LAMPRIDIO CERVA 40 00143 ROMA RM



SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 1177/2019

UDIENZA DEL

16/10/2020 ore 09:30

(segue)

difeso da:
FABIO MASSIMO
VIA ELIO LAMPRIDIO CERVA 40 00143 ROMA RM

difeso da:
MARROCCO AURORA
VIA ADELAIDE RISTORI 38 00100 ROMA RM

terzi chiamati in causa:

VIA ...

difeso da:

difeso da:

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 20596/RU DOGANE DAZI
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 22854/RU DOGANE DAZI
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 2785/RU DOGANE DAZI
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 41043/RU DOGANE DAZI
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 6480/RU DOGANE DAZI
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 8930/RU DOGANE DAZI
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 9492/RU DOGANE DAZI
PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° 20575/RU/AGC DOGANE DAZI
PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° 22845/RU DOGANE DAZI
PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° 2758 DOGANE DAZI
PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° 41004/RU/AGC DOGANE DAZI
PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° 6474 DOGANE DAZI
PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° 8899/RU/AGC DOGANE DAZI
PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° 9488 DOGANE DAZI

La _____ S.p.A., nel periodo intercorrente tra il 7 maggio 2012 ed il 7 giugno 2012, è stata sottoposta a verifica da parte della Guardia di Finanza, avente ad oggetto anche la tematica delle eventuali rilevanze ai fini del calcolo dei dazi doganali all'importazione proprio delle *royalties* corrisposte dalla stessa licenziataria a _____ S.p.A. conclusasi con il relativo processo verbale di verifica nel quale i funzionari della Guardia di Finanza, sono giunti alla conclusione che non esistono i presupposti per l'assoggettamento a dazio doganale delle *royalties* corrisposte da _____ S.p.A. Nel corso del medesimo anno, l'Ufficio delle Dogane di Treviso elevava i Processi Verbali di Revisione nei quali, verificate le operazioni di importazione effettuate nel periodo intercorrente tra il mese di febbraio 2010 ed il mese di giugno 2011, contestava la mancata inclusione dei diritti di licenza corrisposti dalla _____ S.p.A. alla Licenziataria.

L'Ufficio, disattendendo *in toto* le osservazioni presentate dalla _____ S.p.A. avverso ogni singolo Processo Verbale di Revisione, notificava nei confronti della Licenziataria e dei propri dichiaranti doganali 7 avvisi di rettifica dell'accertamento.

Con distinti e separati ricorsi, le Società impugnavano gli avvisi di rettifica dell'accertamento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Treviso chiedendo che fosse dichiarata la nullità e/o l'annullamento totale o parziale degli atti impugnati per manifesta infondatezza, nel merito, dei provvedimenti in relazione alla mancata inclusione dei diritti di licenza nel valore in dogana delle merci; errata determinazione delle *royalties* dovute; illegittima duplicazione dell'IVA sui diritti di licenza nonché erronea contabilizzazione degli interessi a far data dalla presentazione delle dichiarazioni doganali oggetto di accertamento.

L'Ufficio elevava unicamente nei confronti della _____ S.p.A. n. 7 atti di irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie in relazione agli avvisi di accertamento sopra elencati.

Anche avverso i citati atti di irrogazioni delle sanzioni, la Licenziataria proponeva distinti ricorsi dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Treviso.

Il complesso contenzioso veniva esaminato e deciso dalla CTP di Treviso che si pronunciava con tre sentenze: n. 122/6/13, n. 160/06/13 e n. 866/8/14.

Contro la prima presentava appello l'Ufficio, mentre le società ricorrenti impugnavano le altre due sentenze.

La Commissione Tributaria Regionale di Venezia, riuniti i ricorsi in appello proposti avverso le sentenze di primo grado, ciascuna relativa a più ricorsi introduttivi, con la sentenza n. 1102/25/2015 confermava la tesi in merito alla daziabilità dei diritti di licenza corrisposti dalla _____ S.p.A. alla Licenziataria in forza del contratto di licenza con la stessa sottoscritto, riteneva legittima la pretesa dell'Ufficio relativa all'imposta sul valore aggiunto accertata sul maggior valore preteso all'importazione delle merci in quanto non sarebbe "configurabile la dedotta duplicazione di imposta, non potendo l'avvenuto assolvimento mediante autofatturazione dell'IVA interna, compensare il mancato pagamento dell'IVA all'importazione"; rigettava la doglianza in merito all'erronea quantificazione degli interessi di mora sul presupposto che nel caso in esame "il termine stabilito per il pagamento del dazio, compresa la quota elusa, è quello originario riferito al momento dell'importazione e quindi è da tale termine e non da quello in cui sono stati notificati gli avvisi di rettifica, che devono essere calcolati gli interessi moratori". Infine con riferimento agli atti di irrogazione delle sanzioni, pur non ritenendo sussistenti le condizioni per l'applicazione della norma ex art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997, riconosceva a favore della _____ S.p.A. l'applicazione dell'istituto del cumulo giuridico di cui all'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997.

Le Società e i propri dichiaranti doganali proponevano ricorso per Cassazione, su 7 motivi: 1) nullità della sentenza di secondo grado per mancata indicazione degli elementi di

fatto e di diritto posti a fondamento della decisione; 2) nullità della sentenza per omessa pronuncia in merito all'errata quantificazione dei diritti di licenza; 3) nullità della sentenza per omessa pronuncia in merito al motivo di illegittimità delle sanzioni per mancanza dell'elemento soggettivo; 4) violazione dell'art. 32, paragrafo 1, lett. c) del CDC e degli artt. 143, 157 e 160 del Regolamento (CEE) n. 2454/93 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, del c.p.c.; 5) violazione degli artt. 6, 7, 23 e 25 del D.P.R. n. 633/72 per illegittima duplicazione dell'IVA sui diritti di licenza; 6) violazione degli artt. 214 e 232 del CDC e dell'art. 519 del DAC, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 del c.p.c. e 7) violazione dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, del c.p.c..

L'Avvocatura dello Stato resisteva in giudizio e proponeva ricorso incidentale con cui denunciava la presunta violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 5, del D.Lgs. 472 del 18 dicembre 1997 e dell'art. 303 del D.P.R. n. 43 del 23 gennaio del 1973 nonché del loro combinato disposto, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, del c.p.c. al quale le Società odierne ricorrenti replicavano con atto di controricorso.

La Corte di Cassazione, con ordinanza n. 15346/2019, accoglieva parzialmente il ricorso presentato dalla S.r.l. e dai propri dichiaranti doganali ed il ricorso incidentale di controparte rinviando, per la decisione del merito, alla CTR Veneto in diversa composizione anche sulle spese del giudizio di legittimità.

I Supremi Giudici accoglievano il secondo, il quinto ed il sesto motivo del ricorso principale attinenti, rispettivamente, 1) alla nullità della sentenza di merito per omessa pronuncia in merito all'erronea determinazione delle royalties corrisposte dalla S.r.l. alla Licenziante, non "potendosi ritenere che la questione sia stata assorbita in altre statuizioni della sentenza ovvero risulti implicitamente esaminata (e disattesa) dal fatto che la decisione su una costruzione logico-giuridica con essa incompatibile"; 2) all'illegittima duplicazione dell'IVA sui diritti di licenza affermando che "l'i.v.a. conseguente all'importazione, seppur segnata da specificità procedimentali e sanzionatorie rispetto a quella intracomunitaria, costituisce tributo interno non assimilabile ai dazi sicché può essere assolta mediante il meccanismo contabile del reverse charge" e 3) all'erronea contabilizzazione degli interessi di mora a far data dalla presentazione delle dichiarazioni doganali, che non possono essere addebitati al contribuente in relazione al periodo intercorso tra il momento dell'originaria dichiarazione doganale e quello della contabilizzazione a posteriori di tale obbligazione.

La Corte di Cassazione rigettava 1) il primo motivo del ricorso proposto dalle Società ed attinente alla nullità della sentenza di secondo grado per mancata indicazione degli elementi di fatto e di diritto posti a fondamento della decisione della Commissione Tributaria Regionale di Venezia; 2) il terzo motivo concernente la nullità della sentenza di secondo grado per omessa pronuncia in merito al motivo attinente l'illegittimità delle sanzioni per mancanza dell'elemento soggettivo; 3) il quarto motivo relativo all'inclusione delle royalties nel valore doganale dichiarato all'atto dell'importazione e 4) il settimo motivo attinente alla violazione dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/97 per avere la sentenza di appello escluso che ricorresse una situazione di incertezza normativa oggettiva idonea ad inibire l'irrogazione della sanzioni.

Infine, i Giudici di legittimità hanno accolto il ricorso incidentale dell'Agenzia delle Dogane per violazione e falsa applicazione dell'art. 12 comma 5 del 18 D.Lgs. n. 472/97 ritenendo applicabile l'istituto del cd. "cumulo giuridico" solo nel caso di violazione di carattere formale.

ed i propri dichiaranti doganali presentavano istanza di riassunzione, chiedendo a questa CTR, in attuazione dei principi di diritto enunciato dalla Sezione Quinta Civile della Corte di Cassazione, in accoglimento delle doglianze addotte e rigettata ogni contraria

istanza di controparte, in via principale, in riforma della sentenza dei primi Giudici, dichiarare la nullità e/o disporre l'annullamento degli avvisi di rettifica dell'accertamento impugnato in primo grado, in quanto illegittimi e/o infondati nonché dei relativi atti di irrogazione delle sanzioni; in via subordinata, annullare gli importi corrispondenti all'IVA ed agli interessi richiesti con gli avvisi di rettifica dell'accertamento definitivo impugnati in primo grado in quanto indebitamente richiesti; in via ulteriormente subordinata, deferire questione pregiudiziale alla Corte di Giustizia, ex art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, al fine di chiarire se i corrispettivi ed i diritti di licenza di cui all'art. 32, paragrafo 1, lett. c) – qualora ricorrano le condizioni previste dalla normativa doganale per la daziabilità degli stessi – debbano essere determinati secondo il metodo primario stabilito dall'art. 29 del CDC .

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli – Ufficio delle Dogane di Treviso, si è costituita nel giudizio di riassunzione, presentando proprie argomentate deduzioni e chiedendo il rigetto dell'istanza di rimessione pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea ex art 267 TFUE, non ritenendo sussistenti i presupposti per tale remissione.

Nel merito, chiede il rigetto delle domande formulate dai contribuenti, l'accoglimento dell'appello incidentale e le richieste proposte dall'Ufficio e, di conseguenza, dichiarare la piena legittimità degli atti impositivi e degli atti sanzionatori impugnati, con condanna delle controparti alla rifusione delle spese di lite, eventualmente confermando la quantificazione operata dall'Ufficio o stabilendo un diverso metodo per determinare il valore dichiarato in dogana sulla base degli elementi a disposizione. .

Parte riassumendo deposita ulteriore memoria, nella quale ribadisce, anche alla luce di giurisprudenza comunitaria, l'insussistenza dei presupposti normativi per la daziabilità delle *royalties* nonché l'assenza degli elementi soggettivi ed oggettivi del reato contestato dall'Ufficio ai fini dell'applicazione dell'esimente prevista dall'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/97.

La causa è stata chiamata in discussione all'udienza del 16 ottobre 2020.

Va pregiudizialmente riaffermato che, tenuto conto dell'esigenza di brevità e sinteticità degli atti processuali, tenuto conto anche della norma ex art. 118 delle disposizioni di attuazione del vigente codice di procedura civile e della disposizione di cui all'art. 132, comma 2, n. 4 del codice di procedura civile, per quanto concerne i fatti all'origine della controversia e le questioni in diritto e di fatto eccpite in giudizio, si intendono integralmente richiamati e si fa esplicito rinvio agli atti prodotti dalle parti contribuenti e dall'Agenzia delle Dogane ed ai relativi allegati.

Gli atti prodotti nei singoli procedimenti sono sostanzialmente identici e propongono ripetutamente i medesimi assunti e posizioni processuali, per cui non si ritiene necessario trascrivere integralmente le norme nazionali e comunitarie di riferimento e nemmeno i contenuti del contratto stipulato tra “ ” e “ ” degli avvisi di rettifica e di irrogazione delle sanzioni, trattandosi di atti noti ad entrambe le parti processuali, il cui solo richiamo agli estremi di tali norme, clausole e documenti appare sufficiente per consentire la comprensione dei presupposti sui quali è fondato il giudizio.

La Suprema Corte ha cassato la sentenza 1102/25/2015 della CTR, ritenendo fondati i motivi sollevati in ordine alla errata quantificazione dei diritti doganali sulle *royalties*, alla duplicazione dell'Iva negata dalla CTR, alla decorrenza degli interessi di mora ed alla mancata applicazione del cumulo.

Non si è espressa, trattandosi di motivo di fatto e non di diritto, in ordine alla sussistenza o meno della daziabilità dei diritti doganali sulle *royalties*, il cui presupposto è che la Licenziante fosse in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un potere di controllo o di costrizione nei confronti del licenziatario.

In sede di riassunzione, le parti ricorrenti hanno riproposto i motivi, rigettati in primo grado, a sostegno dell'inesistenza dei presupposti per l'applicabilità dei diritti doganali sulle royalties, questione che va esaminata in via preliminare, essendo la sua soluzione alla base e presupposto degli ulteriori motivi concernenti l'applicazione dell'Iva ed il conseguente regime sanzionatorio.

Giurisprudenza e dottrina sono concordi nell'affermare che gli importi corrisposti a titolo di royalties e/o diritti di licenza vanno compresi nel valore doganale delle merci quando tali pagamenti sono riferibili alla merce importata, costituiscono una condizione di vendita e sono richiesti da un soggetto legato da un ben determinato rapporto negoziale con il fornitore estero. Tale rapporto sussiste anche quando un soggetto, nel caso in esame, sia in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un potere di controllo o costrizione nei confronti di un altro, in questo caso il produttore extracomunitario, che può essere tale da impedire al produttore di realizzare e vendere le merci.

L'elemento decisivo ai fini del giudizio consiste pertanto nell'appurare, sulla base degli accordi contrattuali, l'esistenza o meno di una relazione tra il licenziante e il produttore extracomunitario ed i poteri, diretti o indiretti, che il primo può esercitare sul secondo.

Il sistema sul quale si fonda l'attività produttiva e commerciale è regolata da due distinti contratti: quello tra Licenziante e Licenziatario e quello tra Licenziatario ed i produttori extracomunitari.

Come chiarito in un caso analogo dalla CTR Milano (sen. 3984/19), contrariamente all'interpretazione dell'Agenzia delle Dogane, non si è di fronte ad un unico contratto ma di "due contratti che hanno naturalmente delle influenze reciproche ma sono pur sempre contratti, ai quali se il più evoluto criterio ermeneutico di contratti collegati dà la possibilità all'interprete di effettuare una interpretazione sistematica, non può assolutamente prescindere dall'autonomia contrattuale che tra contraenti ha forza di legge per cui se la pubblica amministrazione non è d'accordo deve portare degli elementi di collegamento facilmente controllabili."

Le condizioni del primo contratto hanno carattere sia cautelativo che di qualità, ma non costituiscono forme di controllo vincolante, che sarebbe invece richiesto da ben altre e più stringenti condizioni, quali quelle risultanti, come affermato dalla Comm. Trib. Reg. di Bologna, sent. n. 994/2018, nel caso in cui produttori extra-comunitari siano parte del medesimo gruppo societario a cui appartiene la licenziante, atteso che "la condizione prevista affinché i corrispettivi o i diritti di licenza entrino a far parte del valore di dogana a titolo di condizione di vendita, è quella di appartenenza ad uno stesso gruppo di società in cui una società collegata tanto al venditore quanto all'acquirente chieda il corrispettivo o diritti di licenza".

Anche la Commissione Tributaria Regionale di Bari (sentt. n. 3665/2018 e 3664/2018) ha escluso, valutando la posizione di una società licenziataria il cui rapporto contrattuale era regolato in maniera simile alla situazione in esame, "non ricorrono tutti i requisiti previsti dalla normativa comunitaria per la daziabilità dei diritti di licenza la quale pertanto va esclusa. Infatti manca il requisito previsto dall'art. 157 del DAC non costituendo il pagamento dei diritti di licenza una condizione di vendita delle calzature acquistate dalla licenziataria in quanto l'omesso pagamento dei diritti non avrebbe comunque impedito alla società accertata di acquistare dette calzature; manca uno dei requisiti previsti dall'art. 159 del DAC in quanto la licenziataria era libera di ottenere le calzature da svariati fornitori non legati al titolare dei diritti di licenza; manca il requisito dell'art. 160 del DAC in quanto né i venditori/fornitori né altri soggetti ad essi legati avevano il potere di chiedere alla licenziataria il pagamento dei diritti di licenza sull'utilizzo del marchio (...) ed in quanto non

sussisteva alcun legame, anche sotto la forma del controllo, tra la titolare dei diritti di licenza e le aziende venditrici/fornitrici delle calzature”.

Neppure le informazioni preventive che la licenziataria deve fornire alla licenziante sulle aziende fornitrici, sui modelli da produrre o sulla localizzazione dei produttori costituiscono prova di un controllo decisivo e vincolante del licenziante sui produttori/venditori, ma “solo una facoltà che comprensibilmente qualsiasi licenziante chiede per monitorare i soggetti che, in qualche modo, possono incidere sull’immagine e quindi sul valore del proprio marchio” (Comm. Trib. Reg. di Venezia, sent. n. 28/1/12 e, in senso conforme, Comm. Trib. Reg. di Milano, sent. n. 5288/2015 e Comm. Trib. Reg. di Roma, sent. n. 1788/2018).

Da quanto sopra esposto emerge che, rispetto alle sentenze oggetto di ricorso, emesse nel 2013, si è formata successivamente una diversa interpretazione sia dottrinale che giurisprudenziale, a livello sia nazionale che comunitario, di cui questo Collegio non può non tenere conto.

E’ infatti necessario garantire, tra i diversi Stati membri, un’applicazione armonizzata delle disposizioni comunitarie nel rispetto del principio di non discriminazione previsto dall’art. 18 del Trattato sul funzionamento dell’Unione Europea.

Per tal motivo, non è affatto irrilevante considerare quanto deciso da organismi di altri Stati.

L’organo giurisdizionale di secondo grado dell’Olanda, in un caso del tutto simile a quello in esame avente ad oggetto un contratto di licenza stipulato tra una società e la Converse, le cui clausole presentano un identico contenuto a quello dell’accordo di licenza concluso tra la Converse S.p.A. con la Licenziataria, ha sancito la non daziabilità delle royalties in quanto dal contratto di licenza non si desume la sussistenza di un controllo diretto od indiretto esercitato dalla Licenziante sui singoli produttori; secondo la Corte, “dal contratto si evince altresì che la Licenziataria ha posto alla licenziataria requisiti restrittivi relativi alla qualità che sia gli articoli che i produttori dei quali la parte interessata si avvale devono rispettare, nonché che Converse si riserva il diritto di eseguire varie ispezioni che la parte interessata, a sua volta, deve concordare con i produttori. Tuttavia questo non dimostra che la Licenziataria abbia acquisito un potere decisionale sui produttori tale che il pagamento delle royalties a Converse sia divenuto una condizione per la vendita da parte dei venditori/produttori alla parte interessata”.

Nello stesso senso si è espressa anche l’Autorità amministrativa francese (Commission de Conciliation et d’Expertise Douanière) che, in un identico caso avente ad oggetto il medesimo accordo di licenza, ha sancito la non daziabilità delle royalties rilevando come il compratore anche in quella fattispecie fosse libero di avvalersi di qualunque fornitore, non essendosi così realizzato l’ulteriore requisito previsto, per la configurabilità della condizione della vendita all’esportazione, all’art. 159 del DAC: “l’acquirente non è libero di ottenere tali merci da altri fornitori non legati al venditore”. Tali circostanze dimostrano l’insussistenza dei presupposti normativi per la daziabilità delle royalties nonché l’assenza degli elementi soggettivi ed oggettivi del reato contestato dall’Ufficio.

La Commissione Tributaria Regionale di Milano, con sentenza n. 6953/2016, si è riferita espressamente alla decisione dell’Autorità Doganale Olandese, che, con riferimento a questione analoga a quella in esame, ha ritenuto corretto il comportamento della Commissione Tributaria Regionale di Amsterdam, escludendo le royalties pagate da Converse a Licenziataria nella determinazione del valore in dogana, sul presupposto che in conformità con l’interpretazione fornita dal Comitato del Codice Doganale”, valutando, pertanto, positivamente – a differenza di quanto avvenuto nei confronti della Licenziataria r.l. – la circostanza di fatto che l’Autorità doganale di un altro Stato membro abbia escluso la daziabilità delle royalties (cfr. Comm. Trib. Reg. di Milano, sent. 16/12/2019).

Questo stesso indirizzo interpretativo, del resto, che tiene conto della normativa di riferimento in materia di daziabilità delle *royalties* e del mutamento di indirizzo operato dalla Commissione Europea, reso evidente dalla mancata trasposizione del Commento n. 11, sul quale l'Agenzia delle Dogane ha fondato principalmente le proprie ragioni, ha trovato conferma anche nelle pronunce, citate nella memoria dei ricorrenti, di Commissioni Tributarie (CTP di La Spezia, sent. n. 370/2/2018 e CTP di Genova, sent. n. 331/3/19) che, pronunciandosi sul contenzioso insorto in ordine allo stesso contratto di licenza in esame nel presente procedimento, hanno riconosciuto il diritto al rimborso della .l. dei diritti doganali corrisposti sulle *royalties* addizionate al valore dei beni al tempo importati, avendo i giudici riscontrato l'assenza di una forma di controllo della Licenziante sui fornitori di cui si è avvalsa l' r.l.

La stessa Corte di Cassazione con sent. n. 346072019, ha escluso la daziabilità delle *royalties* qualora (come nel caso di specie) "le clausole di controllo sul prodotto finito realizzano un controllo a posteriori sull'attività del produttore, che lascia ricadere (per esplicita previsione) sulla licenziataria il rischio dell'eventuale inidoneità della merce a soddisfare i requisiti qualitativi richiesti dal marchio, come normalmente avviene nell'esecuzione di ogni contratto di appalto; (...) il tutto a riprova che il controllo, anche qualitativo, non si realizza nel corso del ciclo produttivo medesimo, lasciandone pienamente responsabile il terzista estero nei confronti della licenziataria e questa verso la licenziante, secondo gli ordinari canoni della responsabilità contrattuale".

Con questa sentenza, la Corte di Cassazione ha affermato che i diritti di licenza non debbano essere inclusi nel valore doganale qualora, dalle previsioni contrattuali, non possa evincersi la possibilità per la licenziante di esercitare un controllo sui singoli produttori non comunitari.

Nello stesso senso, nella sentenza n. 10687 del 5 giugno 2020, la Suprema Corte, partendo dal presupposto che "la sentenza impugnata ha escluso la sussistenza del diritto dell'Ufficio di operare la rettifica delle dichiarazioni doganali in considerazione della ritenuta assenza di un controllo dei licenzianti sui fornitori, desunta dal fatto che questi ultimi non erano imposti dai licenzianti medesimi, non erano a questi legati da rapporto contrattuale e non erano soggetti a controlli di fatto da parte dei licenzianti stessi sulla produzione, sulla logistica o sulla consegna delle merci. In relazione a tale ultimo aspetto, precisa che ai licenzianti non era riconosciuto un potere di interdizione della produzione o della consegna delle merci al licenziatario a tutela del credito avente ad oggetto il pagamento delle *royalties*. Ritiene, infine, priva di rilevanza la circostanza che ai licenziatari medesimi era riconosciuto un controllo di qualità della merce prodotta con il marchio oggetto di licenza, finalizzato alla protezione" – è giunta ad affermare che "le facoltà riconosciute alla licenziante si risolvono in un controllo di mera qualità del prodotto, come tale non implicante – secondo quanto osservato dal menzionato Commento 11 – l'esistenza di un controllo sullo svolgimento dell'attività produttiva" (Cass., sent. n. 10687 del 5 giugno 2020, in atti).

Dalla lettura della pronuncia in commento emerge come la possibilità per il licenziante di scegliere i fornitori ai quali la licenziataria deve necessariamente rivolgersi costituisca elemento dirimente al fine di ritenere daziabili i diritti di licenza corrisposti dalla seconda. Tale circostanza non risulta provata nel caso di specie, in quanto i contratti di licenza conferiscono alla Società piena autonomia decisionale nella scelta dei singoli produttori non comunitari.

In definitiva, l'esame delle clausole contrattuali nel rapporto tra Licenziante e Licenziataria, oggetto del presente procedimento, evidenzia che il primo si garantisce la possibilità di intervenire unicamente a tutela del Marchio sotto il profilo qualitativo dei Prodotti oggetto dell'affidamento in appalto da parte del Licenziatario a produttori dallo stesso scelti, ma

esclude che la Licenziante possa controllare in qualche modo i fornitori non comunitari, controllo della cui eventuale esistenza comunque l'Agenzia delle Dogane non ha fornito alcuna evidenza o prova documentale.

Ne consegue che non sussistono i requisiti, di diritto e di fatto, che legitimino l'inclusione dei diritti di licenza corrisposti dalla _____ alla Licenziante nel valore in dogana delle merci, e che conseguentemente gli avvisi di rettifica emessi dall'Ufficio delle Dogane di Treviso nei confronti della Licenziataria e dei propri dichiaranti doganali vanno annullati.

La decisione in ordine alla assenza dei requisiti, nella fattispecie, per l'assoggettamento a dazio doganale delle royalties corrisposte da _____ a _____, fa venir meno i presupposti ulteriori di contenzioso riguardanti l'applicazione dell'Iva, il calcolo degli interessi e le sanzioni irrogate con gli specifici avvisi, che vengono conseguentemente dichiarati nulli.

Non sussiste la necessità pertanto, in quanto superata dalla decisione odierna, di deferire questione pregiudiziale alla Corte di Giustizia, ex art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, al fine di chiarire se i corrispettivi ed i diritti di licenza di cui all'art. 32, paragrafo 1, lett. c) – qualora ricorrano le condizioni previste dalla normativa doganale per la daziabilità degli stessi – debbano essere determinati secondo il metodo primario stabilito dall'art. 29 del CDC, richiesta che viene pertanto respinta.

Le sentenze della Commissione Tributaria Provinciale di Treviso n. 122/6/13, n. 160/06/13 e n. 866/8/14, vanno conseguentemente riformate.

Per quanto riguarda le spese, la complessità della materia trattata e l'evoluzione dell'interpretazione normativa di diritto e di merito nazionale e comunitaria giustificano la integrale compensazione tra le parti per l'intero giudizio, anche per quello di legittimità avanti alla Corte di Cassazione.

PQM

la Commissione Tributaria Regionale, sez. n. 5, in riforma della sentenza dei primi Giudici, dichiara

la nullità degli avvisi di rettifica dell'accertamento impugnati nonché dei relativi atti di irrogazione delle sanzioni;

compensa

integralmente le spese, anche per la fase del giudizio di legittimità.

VENEZIA, 16 ottobre 2020

IL RELATORE



IL PRESIDENTE

