Sentenza del 06/06/2018 n. 14547 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle Dogane propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte, depositata il 28 marzo 2014, di reiezione dell'appello dalla medesima proposto avverso la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso proposto dalla XXX s.r.l. e dalla XX (Italy) s.r.l. per l'annullamento di avviso di accertamento con cui era stata contestato l'omesso versamento di dazi e i.v.a. dovuti per operazioni di importazione e recuperate a tassazione le relative imposte, con applicazione di interessi e sanzioni.

2. Dall'esame della sentenza di appello si evince che con tali avvisi l'Ufficio, in relazione a importazioni effettuate da Paesi terzi nell'anno 2008 dalla XXX s.r.l. (svolgente attività di commercio all'ingrosso di articoli sportivi) mediante la XX (Italy) s.r.l., suo rappresentante in dogana, ha contestato a queste ultime di aver dichiarato valori delle merci non corretti, in considerazione della mancata contabilizzazione delle somme corrisposte alla casa madre tedesca (la XXX Ag RD Sport) per royalties e diritti di ricerca, di importo pari al 7,5% del venduto netto.

2.1. Il giudice di appello ha riferito che il giudice di primo grado, in accoglimento del ricorso proposto, aveva annullato l'atto impugnato in considerazione dell'incompetenza territoriale dell'ufficio che lo aveva emesso.

2.2. Pur ritenendo competente l'Ufficio che aveva emesso l'atto impositivo, ha confermato la sentenza impugnata evidenziando l'autonomia del rapporto di fornitura che legava la XXX s.r.l. con il fornitore dei prodotti importati rispetto a quelli conclusi dalla medesima società con la casa madre tedesca, in forza della quale era tenuta al pagamento di royalties, e da tale casa madre con la W. Ltd., finalizzato all'individuazione dei fornitori dei prodotti e al controllo sull'attività di questi ultimi.

Ha, quindi, concluso che, in ragione di siffatta autonomia dei rapporti contrattuali che venivano in evidenza, il valore dei servizi resi dalla casa madre nei confronti della XXX s.r.l., a fronte dei quali era previsto il pagamento di royalties, non assumeva rilevanza ai fini della determinazione del valore della merce in dogana.

3. Il ricorso è affidato a tre motivi.

4. Hanno resistito, con separati controricorsi la XXX s.r.l. e la XX (Italy) s.r.l., le quali hanno, altresì, proposto ricorso incidentale.

5. L'Agenzia ricorrente ha resistito al ricorso incidentale con controricorso.

6. L'Agenzia medesima e la P. Italy s.r.l. hanno depositato rispettiva memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Dogane denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 1362 c.c. e ss., artt. 29 e 32 del Regolamento CE n. 2913/92 e art. 157 del Regolamento CE n. 2454/93, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonchè dell'art. 2729 c.c. e artt. 115 c.p.c, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Evidenzia, in particolare, che, in considerazione delle clausole negoziali dei contratti di licenza e di agenzia conclusi dalla XXX s.r.l., rispettivamente, con la casa madre e con la W. Ltd., nonchè di fabbricazione concluso dalla W. Ltd. con la SE Co. Ltd., congiuntamente e teleologicamente considerate, devono ritenersi ricorrenti nel caso in esame i presupposti di cui alle norme richiamate affinchè i corrispettivi pagati a titolo di royalties siano inclusi nel valore rilevante ai fini della base imponibile.

2. Con il secondo motivo di ricorso la ricorrente si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., comma 1, n. 4, e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa motivazione in ordine al motivo per cui le royalties versate dalla società contribuente alla casa madre tedesca non dovessero essere incluse nel valore delle merci da dichiarare in dogana.

3. Con l'ultimo motivo di ricorso si critica la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 303, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70, in relazione all'annullamento, implicito, degli atti di contestazione delle sanzioni disposto dal giudice di appello quale conseguenza dell'annullamento degli avvisi suppletivi.

4. Il primo motivo di ricorso, limitatamente alla censura relativa al vizio di violazione e falsa applicazione di legge, è fondato per le ragioni che seguono.

4.1. L'art. 29 codice doganale comunitario (istituito dal Reg. (CEE) n. 2913/92 del Consiglio del 12 ottobre 1992) stabilisce che il valore in dogana delle merci importate è, di regola, 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, però, le rettifiche da effettuare conformemente all'articolo 32 di tale codice (cfr. Corte Giust. 21 gennaio 2016, Stretinskis; Corte giust. 12 dicembre 2013, Christodoulou).

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, Hamamatsu).

Il menzionato art. 29, nell'individuare gli elementi che devono essere aggiunti al prezzo effettivamente pagato per determinare il valore in dogana, attribuisce rilevanza, tra gli altri, alla lett. c), ai "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".

L'art. 157, paragrafo 1, del Reg. (CEE) n. 2454/93 (che fissa talune disposizioni d'applicazione del regolamento che istituisce il codice doganale comunitario), chiarisce che per "corrispettivi e diritti di licenza", ai fini dell'art. 32, paragrafo 1, lett. c) codice doganale comunitario, deve intendersi, in particolare, quanto versato per l'utilizzo di diritti inerenti (anche) alla vendita per l'esportazione della merce importata in oggetto, in particolare marchi commerciali o di fabbrica e modelli depositati, e all'impiego e alla rivendita di dette merci importate, in particolare diritti d'autore e procedimenti di produzione incorporati in modo inscindibile in tali merci.

Il successivo paragrafo 2 del medesimo articolo precisa che al prezzo effettivamente pagato o da pagare devono essere aggiunti i corrispettivi o diritti di licenza soltanto nel caso in cui tale pagamento, da un lato, si riferisca alle merci oggetto della valutazione e, dall'altro, costituisca una condizione di vendita di tali merci.

Così ricostruito il quadro normativo deve concludersi, in coerenza con quanto affermato nella sentenza della Corte di Giustizia del 9 marzo 2017, GE Healthcare, che la rettifica prevista dall'art. 32, paragrafo 1, lett. c) codice doganale comunitario si applica quando ricorrono le seguenti 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.

Da ciò consegue che i corrispettivi o i diritti di licenza assumono rilevanza quale base imponibile e vanno considerati come "relativi alle merci da valutare" anche se non determinati al momento della conclusione del contratto di licenza o dell'insorgenza dell'obbligazione doganale.

4.2. Con particolare riferimento alla terza condizione, ossia che l'acquirente sia tenuto a versare tali corrispettivi o diritti di licenza come condizione della vendita delle merci da valutare, la richiamata pronuncia della Corte di Giustizia ha affermato che la nozione "condizione di vendita" sta ad indicare la situazione in cui, nell'ambito dei rapporti contrattuali tra il venditore - o la persona ad esso legata - e l'acquirente, l'assolvimento del corrispettivo o del diritto di licenza rivesta un'importanza tale per il venditore che, in difetto, quest'ultimo non sarebbe disposto a vendere, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Ha, quindi, aggiunto, che qualora, come nel caso in esame, il beneficiario delle royalties sia soggetto diversi dal venditore, occorre "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".

Può, dunque, ritenersi che i corrispettivi e i diritti di licenza (cd. royalties) dovuti dall'importatore in relazione alle merci importate costituisce una "condizione della vendita", ai fini della rilevanza degli stessi quale componente del valore in dogana di cui all'art. 32 codice doganale comunitario e, conseguentemente, dell'applicazione del potere di rettifica dell'ufficio, non solo quando l'operazione è subordinata espressamente, nelle clausole dell'accordo di licenza, all'assolvimento di tali pagamenti, ma anche quando tale rapporto di subordinazione si evince dal tenore delle clausole contrattuali che vincolano i diversi soggetti che possono intervenire nell'operazione medesima, quando, come nel caso in esame, il venditore è soggetto diverso dall'avente diritto alla percezione delle royalties.

4.2.1. Con riferimento alla nozione di controllo utilizzata nella richiamata pronuncia della Corte di Giustizia, si rileva che l'allegato 23 al Reg. (CEE) n. 2454/93 stabilisce, con riferimento all'art. 143, par. 1, lett. e) 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.

4.2.2. 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, lett. c), del codice doganale (ormai parte dell'acquis communautaire con valore di soft law, come riconosciuto anche dalla richiamata pronuncia della Corte di Giustizia secondo cui le conclusioni del comitato doganale "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.

4.3. Nel caso in oggetto, la sentenza impugnata ha escluso la sussistenza del diritto dell'Ufficio di operare la rettifica della dichiarazione doganale in considerazione dell'autonomia e della non interferenza del rapporto tra la società contribuente e la casa madre tedesca, avente ad oggetto la licenza all'utilizzo del marchio, oltre alla prestazione di altri sevizi, con quello posto in essere dalla medesima contribuente con la W. Ltd. per il reperimento dei produttori e della regolare esecuzione che tali rapporti avrebbero avuto.

In tal modo, non ha fatto corretto uso dei principi di diritto suesposto, in quanto ha omesso di verificare se la casa madre, titolare dei diritti immateriali e, in quanto tale, beneficiaria delle royalties derivante dalla concessione in licenza degli stessi, fosse dotata di poteri di controllo sulla scelta del produttore e sulla sua attività.

Al riguardo, si rileva che in virtù dell'accordo di licenza stipulato dalla società contribuente con la casa madre - testualmente riportato nel ricorso relativamente alle clausole di maggiore interesse - alla prima è stato attribuito, previa corresponsione di una royalty, il diritto di fabbricare o far fabbricare, subordinatamente alla preventiva approvazione scritta della casa madre, i prodotti oggetto della licenza medesima e il diritto esclusivo di usare, mettere in vendita e vendere i prodotti recanti i marchi in licenza per il territorio italiano.

Inoltre, la società contribuente ha stipulato con W. Ltd. un contratto di agenzia - anch'esso testualmente riportato nel ricorso relativamente alle clausole di maggiore interesse - in virtù del quale sarebbe stata assistita da tale società nella scelta dei fabbricanti dei prodotti.

In esecuzione di tale contratto, la conclusione dei contratti con società dei paesi asiatici per la produzione dei beni oggetto della licenza è avvenuta tramite l'intermediazione della W. Ltd., previa definizione degli standard dei prodotti e delle altre condizioni di vendita con accordi di fabbricazione stipulato dalla medesima W. Ltd., nella sua qualità di agente (anche della casa madre) con i produttori asiatici, cui non è concessa la facoltà di vendere i prodotti fabbricati recanti i marchi di cui la casa madre è titolare.

Il tenore dei richiamati documenti contrattuali lascia intendere che la casa madre sovraintenda alla produzione, disciplinando la selezione dei produttori e controllando il loro operato, pretenda la corresponsione del compenso per tutti i prodotti in licenza fabbricati per la licenziataria e da questa venduti e controlli sia la licenziataria, sia l'agente che la coadiuva nella scelta dei fabbricanti e nelle operazioni di vendita.

Le richiamate clausole contrattuali vanno valutate congiuntamente, in considerazione della funzione economica sottesa agli accordi di licenza e dei contratti ad esso collegati, ed appaiono sintomatiche di una complessiva operazione conformata dalla licenziante P. Ag e articolata nel senso di riservare a quest'ultima poteri di incidere 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, a propria volta integralmente controllato dalla licenziante e operante quale agente anche di quest'ultima.

4.4. Deve, inoltre, rilevarsi che la richiamata sentenza della Corte di Giustizia ha affermato che i corrispettivi e i diritti di licenza vanno considerati "relativi alle merci da valutare" anche quando si riferiscono soltanto in parte alle merci medesime, per cui la circostanza, adombrata nella sentenza impugnata, relativa al fatto che i corrispettivi e i diritti di licenza dovuti dalla società contribuente sarebbero afferenti solo in parte all'autorizzazione all'utilizzo del marchio sulle merci importate, essendo collegati anche con la prestazione di servizi di marketing, promozione internazionale, ricerca e sviluppo, non risulta decisiva nel senso dell'esclusione della seconda condizione prevista dall'art. 32 codice doganale.

5. Il secondo motivo è infondato.

5.1. Infatti, diversamente da quanto sostenuto dall'Agenzia ricorrente, la sentenza motiva la sua decisione con cui afferma l'irrilevanza delle royalties versate dalla società contribuente alla casa madre ai fini della determinazione delle merci da dichiarare in dogana argomentando con l'autonomia del rapporto di fornitura dei prodotti rispetto all'accordo di licenza, per cui non può ritenersi che si sia in presenza di una motivazione omessa.

6. Alla ritenuta fondatezza del primo motivo del ricorso principale segue l'accoglimento del terzo motivo, con cui l'Agenzia lamenta l'annullamento, implicito, degli atti di contestazione delle sanzioni, in conseguenza dell'annullamento dell'avviso di accertamento, trattandosi di atto che trova il suo presupposto nella legittimità di quest'ultimo atto impositivo.

7. Con il primo motivo del ricorso incidentale proposto la XXX s.r.l. si duole della violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 1, n. 4 e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, per aver il giudice di appello omesso di indicare le ragioni sottese al rigetto dell'eccezione - accolta dal giudice di primo grado - di carenza di legittimazione attiva dell'ufficio impositore.

8. Con il secondo motivo lamenta la violazione del D.Lgs. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 per non aver la sentenza di appello respinto il gravame dell'Ufficio sul fondamento della nullità dell'atto impugnato per carenza di legittimazione del suo autore.

9. La XXX s.r.l. formula, inoltre, ulteriori motivi di ricorso nella ipotesi di accoglimento del ricorso principale, aventi ad oggetto questioni ritenute assorbite dalla pronuncia di appello e vertenti sulla illegittimità dell'atto impugnato: in quanto emesso a seguito di verifiche che si sono protratte oltre il termine di trenta giorni fissato dalla norma di legge richiamata; per difetto assoluto di prova; per erronea metodologia di calcolo adottata dall'Ufficio, nella parte in cui ha omesso di considerare che il valore delle royalties si riferisce ad un complesso di servizi che non si esaurisce nella concessione della licenza sul marchio; per duplicazione dell'imposta, per aver la contribuente versato l'imposta sulle royalties corrisposte alla casa madre; per mancata applicazione della circostanza esimente di cui agli artt. 220 e 239 codice doganale comunitario; per decorso del termine decadenziale per la contestazione delle sanzioni; per violazione della normativa in ordine alle sanzioni.

10. Il ricorso incidentale - sia nella parte in cui contiene motivi autonomi rispetto all'accoglimento del ricorso principale, sia nella parte in cui contiene motivi condizionati rispetto a tale evenienza - va dichiarato inammissibile, giacchè, in coerenza con il consolidato orientamento di questa corte, il ricorso incidentale, anche se qualificato come condizionato, deve essere giustificato dalla soccombenza, per cui non può essere proposto dalla parte, che, come nel caso in esame, rimasta completamente vittoriosa nel giudizio di appello, risollevi questioni non decise dal giudice di merito perchè non esaminate o ritenute assorbite, salva la facoltà di riproporre le questioni medesime al giudice del rinvio in caso di annullamento della sentenza (cfr. Cass. 22 settembre 2017, n. 22095; Cass. 15 gennaio 2016, n. 574; Cass., ord., 20 dicembre 2012, n. 23548).

11. Con riferimento al ricorso incidentale proposto dalla XX (Italy) s.r.l. si rileva che i primi due motivi coincidono esattamente con quelli formulata dalla XXX s.r.l. nel suo ricorso incidentale.

12. La parte, poi, formula ulteriori motivi di ricorso nella ipotesi di accoglimento del ricorso principale, aventi ad oggetto questioni ritenute assorbite dalla pronuncia di appello e vertenti sulla illegittimità dell'atto impugnato: per carenza di motivazione in ordine al titolo di responsabilità addebitatole; per mancato rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni tra la notifica del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica e la notifica dell'avviso di accertamento; per difetto assoluto di prova; per erronea metodologia di calcolo adottata dall'Ufficio, nella parte in cui ha omesso di considerare che il valore delle royalties si riferisce ad un complesso di servizi che non si esaurisce nella concessione della licenza sul marchio; per duplicazione dell'imposta, per aver la contribuente versato l'imposta sulle royalties corrisposte alla casa madre; per mancata applicazione della circostanza esimente di cui agli artt. 220 e 239 codice doganale comunitario; per decorso del termine decadenziale per la contestazione delle sanzioni; per violazione della normativa in ordine alle sanzioni.

13. Per le medesime ragioni indicate con riferimento al ricorso incidentale proposto dalla XXX s.r.l. anche tale gravame incidentale va dichiarato inammissibile.

14. Vanno, dunque, accolti il primo e il terzo motivo del ricorso principale e dichiarati inammissibili i ricorsi incidentali.

Va, conseguentemente, cassata la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, in diversa composizione, che provvederà anche al regolamento delle spese.

P.Q.M.

la Corte accoglie il primo e il terzo motivo di ricorso principale e respinge il secondo; dichiara inammissibili i ricorsi incidentali; cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Piemonte in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 9 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 6 giugno 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza