Sentenza del 06/06/2018 n. 14548 - 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 della Lombardia, depositata il 23 marzo 2015, che aveva respinto l'appello dalla medesima proposte avverso la sentenza di primo grado di parziale accoglimento del ricorso proposto dalla P. Italia s.r.l. e dalla So. s.p.a. per l'annullamento di alcuni avvisi 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 dalla P. Italia s.r.l., ha contestato a quest'ultima di aver dichiarato valori delle merci non corretti, in considerazione della mancata contabilizzazione delle somme corrisposte alla casa madre tedesca (la P. 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 ritenuto che non fosse corretta l'inclusione delle royalties nel valore della merce in dogana, in quanto si trattava di royalties non riferite alle merci oggetto della valutazione, il pagamento delle stesse non era una condizione del contratto e richiesto all'importatore dal venditore.

3. Il ricorso è affidato a sei motivi.

4. Hanno resistito, con unico controricorso, la P. Italia s.r.l. e la So. s.p.a., le quali hanno, altresì, proposto ricorso incidentale.

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

L'Agenzia, la P. Italia s.r.l. e la So. s.p.a. hanno depositato 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. 112 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 18, comma 2, lett. e), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver la sentenza impugnata omesso qualsiasi motivazione in ordine all'eccezione di inammissibilità del ricorso proposto dalla So. s.p.a. per insufficiente indicazione del petitum e della causa petendi.

2. Con il secondo motivo si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa motivazione in ordine all'eccezione relativa al mancato rispetto da parte della So. s.p.a. del divieto di nuove domande in appello.

3. Con il terzo motivo si censura la sentenza di secondo grado per violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. e art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa motivazione in ordine alla fondatezza delle allegazioni delle società contribuenti e, corrispondentemente, all'infondatezza di quelle avanzate dall'Ufficio.

4. Con il quarto motivo, deduce la violazione e la falsa applicazione dell'art. 157, comma 2 e art. 160 del Regolamento CE n. 2454/93, nonchè degli artt. 1362 c.c. e ss. e dei principi di ermeneutica contrattuale.

Evidenzia, in particolare, che, in considerazione delle clausole negoziali dei contratti di licenza e di agenzia conclusi dalla P. Italia s.r.l., rispettivamente, con la casa madre e con la W. Ltd., nonchè di fabbricazione concluso dalla W. Ltd., quale mandataria della casa madre, con la SK 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.

5. Con il quinto motivo la ricorrente critica la decisione impugnata per violazione e falsa applicazione del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 34, e D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 69 e 70, nonchè degli artt. 2796 c.c. e ss. e dei principi sull'onere probatorio, nella parte in cui ha escluso l'esistenza di una differenza tra "i.v.a. all'importazione" e "i.v.a. interna" ed è, conseguentemente, giunta alla conclusione di ritenere assolto il tributo in contestazione mediante autofatturazione.

6. Con l'ultimo motivo di ricorso l'Agenzia deduce la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6 e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, per aver il giudice di appello escluso l'applicazione delle sanzioni.

7. Il primo motivo è inammissibile per difetto del requisito dell'autosufficienza, in quanto la mancata riproduzione, in parte qua, dell'appello non consente a questa Corte di esprimere la sua valutazione in proposito (cfr., da ultimo, Cass., ord., 28 giugno 2017, n. 16147), nè utili elementi è possibile trarre dalla sentenza impugnata in cui non si fa menzione della prospettazione di tale questione.

8. Anche il secondo motivo è inammissibile per difetto del requisito dell'autosufficienza, in considerazione delle medesime ragioni indicate con riferimento al primo motivo.

9. Il terzo motivo di ricorso è infondato.

Infatti, in proposito, si evidenzia sussiste il vizio di nullità della sentenza per omessa motivazione allorchè essa sia priva dell'esposizione dei motivi in diritto sui quali è basata la decisione ovvero quando sia "apparente", ossia, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non

potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (cfr. Cass., sez. un., 3 novembre 2016, n. 22232).

Nel caso in esame, la sentenza di appello contiene l'illustrazione delle ragioni di fatto e di diritto che sostengono la decisione assunta, evidenziate, per l'esattezza, nella insussistenza dei presupposti cui gli artt. 157 codice doganale comunitario subordina la rilevanza del valore delle royalties ai fini della determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dei dazi doganali.

10. E' fondato, invece, il quarto motivo, per le ragioni che seguono.

10.1. 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'art. 32 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), del 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 diverso 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, lettera 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 esame, la sentenza impugnata ha escluso la sussistenza del diritto dell'Ufficio di operare la rettifica della dichiarazione doganale non avendo la licenziante P. Ag "alcun potere di controllo sui produttori asiatici", in considerazione dell'autonomia dell'accordo di licenza concluso con la società contribuente rispetto ai rapporti di fornitura da questa posti in essere con i produttori asiatici.

In tal modo, ha, sia pure implicitamente, ritenuto che non ricorresse una situazione in cui il pagamento dei corrispettivi e dei diritti di licenza spettanti alla casa madre fosse una "condizione della vendita", non essendo questa subordinata a tale pagamento.

Ha, tuttavia, trascurato di estendere la verifica in ordine alla subordinazione dell'importazione delle merci al pagamento delle royalties al tenore degli altri accordi contrattuali intervenuti tra le parti coinvolte nell'operazione e, in particolare, a quello di fabbricazione concluso dalla W. Ltd., con la produttrice SK Co. Ltd.

Il giudice di merito avrebbe dovuto, dunque, valutare se, anche in considerazione dei rapporti contrattuali posti in essere dalla W. Ltd. - quale mandataria (anche) della casa madre P. Ag RD Sport - con i produttori asiatici, questi ultimi avrebbero potuto vendere la merce richiesta dalla

contribuente anche a prescindere dal rispetto delle prescrizioni del contratto di licenza o, comunque, se la casa madre, attraverso l'operato della W. Ltd., avrebbe potuto opporsi alla vendita della merce da parte dei produttori asiatici alla contribuente.

5. Il quinto motivo del ricorso principale è fondato, nei limiti che seguono.

Il sistema dell'iva alle importazioni è per sua natura incardinato in quello generale dell'iva: l'iva all'importazione non colpisce esclusivamente il prodotto importato in quanto tale, ma s'inserisce nel sistema fiscale uniforme dell'iva, che colpisce sistematicamente e secondo criteri obiettivi sia le operazioni degli Stati membri, sia quelle all'importazione (Corte giust. 17 luglio 2014, E. ; Corte Giust. 25 febbraio 1988, Rainer Drexl).

Sicchè essa può essere assolta mediante il meccanismo contabile del reverse charge, che non configura di per sè un congegno elusivo o frodatorio, ma un utile modo di assolvimento dell'iva all'importazione (tra varie, nella giurisprudenza interna, Cass. 28 settembre 2016, n. 19098).

L'iva all'importazione condivide, peraltro, con i dazi la caratteristica di trarre origine dal fatto dell'importazione nell'Unione e della susseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri (Corte giust. 11 luglio 2013, Harry Winston SA), con la conseguenza che fatto generatore ed esigibilità dell'iva all'importazione sono collegati a quelli dei dazi, pur rimanendo da questi distinti.

La qualificazione dei diritti di licenza come condizioni di vendita non può, allora, che riverberarsi sulla base imponibile dell'iva, che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 69 ragguaglia al "...valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti...".

Questa Corte ha difatti al riguardo già avuto modo di chiarire che l'iva all'importazione e l'iva intracomunitaria sono la medesima imposta, come del resto la stessa società riconosce in controricorso; soltanto, l'iva intracomunitaria è segnata da specificità procedimentali e sanzionatorie, correlate al meccanismo dell'importazione (per tutte, vedi Cass., ord. 29 luglio 2015, n. 15988; Cass. 5 agosto 2016, n. 16506).

Sul piano procedimentale, l'iva alle importazioni va versata per effetto ed in occasione di ciascuna importazione (giusta il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70), al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana ed il relativo obbligo incombe sul dichiarante, oltre che, in caso di rappresentanza indiretta, sulla persona per conto della quale è presentata la dichiarazione in dogana (art. 201 del reg. n. 2913/92); l'iva "intracomunitaria" relativa alle merci introdotte nel deposito va assolta al momento dell'estrazione mediante il meccanismo dell'inversione contabile ed a cura del cessionario o committente;

Su quello sanzionatorio, l'applicabilità, in caso di violazioni concernenti l'iva all'importazione, delle sanzioni contemplate dalle leggi doganali relative ai diritti di confine è giustificata dalla diversità degli elementi costitutivi dell'infrazione (l'iva è riscossa all'atto dell'ingresso fisico del bene nel territorio dello Stato membro interessato, indipendentemente dallo scambio), che determina maggiore difficoltà a scoprirla (Corte giust. in causa C-299/86, punto 22).

Nel caso in esame, il giudice di appello dà atto che la società contribuente ha assolto l'iva intracomunitaria mediante inversione contabile.

Ciò determina l'elisione della corrispondente pretesa impositiva, ma non anche della maggiore pretesa concernente la maggiore iva scaturente dalla base imponibile aumentata dell'importo dei corrispettivi dei diritti di licenza.

Ne consegue l'irrilevanza della proposizione della ulteriore questione pregiudiziale prospettata in memoria dalla società, che trova risposta in Corte giust. 17 luglio 2014, E. , secondo cui la sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 2006/18, deve essere interpretata nel senso che, conformemente al principio di neutralità dell'iva, essa osta ad una normativa nazionale in forza della quale uno stato membro richiede il pagamento dell'iva all'importazione sebbene la medesima sia già stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile, mediante un'autofatturazione e una registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo.

6. Il sesto motivo è fondato.

Infatti, l'incertezza normativa oggettiva, che costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, postula una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovverosia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (cfr. Cass. 23 novembre 2016, n. 23845; Cass. 16 febbraio 2012, n. 2192);

Ciò posto, l'assenza di elementi sintomatici dell'invocata incertezza normativa, osta a che possa ritenersi sussistente la causa di esenzione della responsabilità in esame.

7. Con il primo motivo del ricorso incidentale proposto si lamenta la violazione della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 21 septies, comma 1, per aver il giudice di appello omesso di pronunciarsi in ordine all'eccezione - sollevata sin dal ricorso introduttivo - di carenza di legittimazione attiva dell'ufficio impositore.

8. Le ricorrenti in via incidentale formulano, 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 degli atti impugnati: 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; con esclusivo riferimento alla posizione della So. s.p.a., per violazione e falsa applicazione degli artt. 76, 201 e 202, reg. CE n. 2913 del 1992, in relazione alla illegittima prospettazione della sua responsabilità solidale.

9. 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).

10. Vanno, dunque, accolti il quarto, quinto e sesto motivo del ricorso principale, dichiarati inammissibili il primo e il secondo e respinto il terzo; vanno, inoltre, dichiarati inammissibili i ricorsi incidentali.

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

P.Q.M.

la Corte accoglie il quarto, il quinto, nei sensi di cui in motivazione, e il sesto motivo di ricorso principale; dichiara inammissibili il primo e il secondo motivo e respinge il terzo; dichiara inammissibili i ricorsi incidentali; cassa la sentenza impugnata con riferimento ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 9 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 6 giugno 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza