Sentenza del 16/10/2020 n. 22480 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
Tributi erariali diretti - In genere (tributi anteriori alla riforma del 1972) - Tributi doganali (diritti di confine - Dazi all'importazione ed alla esportazione - Diritti doganali) - In genere dogane - Rettifica ex art. 32, par. 1, lett. c), reg. cee n. 2913 del 1992 - Applicabilità secondo il diritto unionale - Condizioni - Conseguenze.

Massima:

In materia doganale, la rettifica prevista dall'articolo 32, par. 1, lett. c), del codice doganale comunitario, in coerenza con la sentenza della CGUE 9 marzo 2017, GE Healthcare, si applica quando ricorrono tre condizioni cumulative: a) i corrispettivi o i diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare; b) essi si riferiscano alle merci da valutare; c) l'acquirente è tenuto a versare tali corrispettivi o diritti di licenza come condizione della vendita delle merci da valutare. A ciò consegue che i corrispettivi o i diritti di licenza costituiscono la 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.

CED, Cassazione, 2020

Testo:
FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, depositata il 15 dicembre 2016, che, in accoglimento dell'appello della (XXXXX) s.p.a., ha annullato l'avviso di rettifica dell'accertamento dei diritti doganali e dell'i.v.a., nonche' l'atto di irrogazione delle relative sanzioni, richiesti in relazione ad operazioni di importazione poste in essere dalla contribuente.

1.1. Dall'esame della sentenza impugnata si evince che con gli atti impositivi impugnati l'Ufficio ha contestato la fedelta' della dichiarazione doganale nella parte relativa al valore indicato, in quanto non teneva conto delle royalties pagate dalla contribuente medesima.

2. Il giudice di appello ha accolto il gravame della societa', evidenziando che i diritti di licenza da quest'ultima pagati non potevano considerarsi quali condizioni di vendita e, conseguentemente,

non dovevano essere inclusi nella determinazione del valore della merce in dogana.

Ha, inoltre, aggiunto che la quantificazione dei diritti di licenza non era stata calcolata esattamente, in quanto non effettuata sulla base di dati oggettivi.

3. Il ricorso e' affidato a quattro motivi.

4. Resiste con controricorso la (XXXXX) s.p.a., la quale propone ricorso incidentale.

5. Avverso tale ricorso incidentale l'Agenzia delle Dogane e dei monopoli non spiega alcuna attivita' difensiva.

6. La (XXXXX) s.p.a. deposita memoria ai sensi dell'articolo 380-bis.1 c.p.c..

7. La causa e' stata rimessa all'odierna pubblica udienza, ai sensi dell'articolo 375 c.p.c., comma 2.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso principale l'Agenzia denuncia la violazione e falsa applicazione dell'articolo 1362 c.c. e ss., articoli 2727 e 229 c.c., Regolamento CEE n. 2913/1992, articoli 29 e 32, e Regolamento CE n. 2454/93, articoli 157 143 e 160, per aver la sentenza impugnata escluso che ricorressero le condizioni in presenza delle quali i corrispettivi pagati a titolo di royalties dalla contribuente debbano essere inclusi nel valore in dogana delle merci importate.

2. Con il secondo motivo deduce l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, individuati nelle facolta' riservate alle licenzianti nella gestione dei rapporti con la licenziataria, cosi' come risultanti dai relativi documenti contrattuali.

2.1. Va preliminarmente disattesa l'eccezione di inammissibilita' del primo motivo di ricorso, sollevata dalla controricorrente sull'assunto che la censura tenderebbe ad ottenere dal giudice di legittimita' un riesame degli elementi di fatto accertati dal giudice di appello ed una diversa valutazione degli elementi probatori esaminati dai giudici di merito.

Infatti, con tale motivo di ricorso la ricorrente non contesta la ricostruzione dei fatti operata dai giudici di merito, ne', tanto meno, l'interpretazione delle clausole dell'accordo di licenza dagli stessi offerta, ma assume che tali fatti e, in particolare, il contenuto di tale accordo determinerebbero l'applicazione della 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.

Si e', dunque, in presenza di una doglianza che non investe la ricostruzione del fatto compiuta dal giudice di merito, ma la individuazione che questi ha compiuto della norma applicata a quel fatto cosi' come accertato, riconducibile all'ipotesi di falsa applicazione della legge, usualmente definita "vizio di sussunzione".

2.2. I motivi, esaminabili congiuntamente, sono, tuttavia, inammissibili sotto il diverso profilo del difetto di autosufficienza.

Il Reg. (CEE) n. 2913/92, articolo 29, applicabile ai fatti di causa ratione temporis, stabilisce che il valore in dogana delle merci importate e', 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, pero', le rettifiche da effettuare conformemente al successivo articolo 32 (cfr. Corte UE, 21 gennaio 2016, Stretinskis; Corte UE, 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 UE, 20 dicembre 2017, Hamamatsu).

Il menzionato articolo 32, nell'individuare gli elementi che devono essere aggiunti al prezzo effettivamente pagato per determinare il valore in dogana, attribuisce rilevanza, tra gli altri, alla lettera c), ai "corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore e' 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. 2454/93, articolo 157, par. 1, (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'articolo 32 Cod. doganale comunitario, par. 1, lettera c), deve intendersi, in particolare, quanto versato per l'utilizzo di diritti inerenti alla fabbricazione delle merci importate, alla vendita per l'esportazione di tale merce e all'impiego e alla rivendita delle stesse.

Il successivo par. 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.

L'articolo 159, poi, stabilisce che al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate va aggiunto un corrispettivo o diritto di licenza relativo al diritto di utilizzare un marchio commerciale o di fabbrica 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, e l'acquirente non e' libero di ottenere tali merci da altri fornitori non legati al venditore.

Cosi' ricostruito il quadro normativo deve concludersi, in coerenza con quanto affermato nella sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 9 marzo 2017, GE Healthcare, che la rettifica prevista dall'articolo 32, par. 1, lettera 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 cio' 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.

2.3. 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 unionale 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".

Cio', in coerenza con il Reg. (CEE) n. 2454/93, articolo 160, secondo cui il pagamento delle royalties costituisce una condizione della vendita quando il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento.

Puo', 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 della merce in dogana di cui all'articolo 32 del codice doganale comunitario e, conseguentemente, dell'applicazione del potere di rettifica dell'Ufficio, non solo quando l'operazione e' 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 interessano anche diversi soggetti che possono intervenire nell'operazione medesima, quando, come nel caso in esame, il venditore e' soggetto diverso dall'avente diritto alla percezione delle royalties (cfr., sul tema, Cass. 6 aprile 2018, n. 8473).

2.4. Con riferimento alla nozione di controllo utilizzata nella richiamata pronuncia della Corte di Giustizia e presa in considerazione dal Reg. (CEE) n. 2454/93, articolo 143, par. 1, lettera e), si osserva che l'allegato 23 a tale Regolamento chiarisce 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 e' dunque inteso in un'accezione ampia: da un lato, sul piano della fattispecie, perche' e' assunto per la sua rilevanza anche di fatto; dall'altro, su quello degli effetti, perche' ci si contenta del potere di "orientamento" del soggetto controllato (cosi', Cass. n. 8473/18).

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.

Al fine della individuazione del contenuto della nozione di "controllo" 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'articolo 32 codice doganale, paragrafo 1, lettera c).

Tale documento e' ormai parte dell'acquis communautaire con valore di soft law, come riconosciuto anche dalla menzionata pronuncia della Corte di Giustizia secondo cui le conclusioni del predetto Comitato "sebbene non giuridicamente cogenti, costituiscono tuttavia strumenti importanti per garantire un'uniforme applicazione del codice doganale da parte delle autorita' doganali degli Stati membri e possono, quindi, essere di per se' considerate strumenti validi per l'interpretazione di detto codice".

Ebbene, il documento 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 puo' 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 quantita' che il produttore puo' 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 e' autorizzato a produrre prodotti concorrenti (privi di licenza) in assenza del consenso del licenziante; le merci fabbricate sono specifiche del licenziante (cioe' 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.

Come precisato dallo stesso Commento n. 11, nessuno di questi elementi i= costituisce di per se' una condizione di vendita, tuttavia una combinazione di questi elementi, nella parte in cui non sono espressivi dell'attribuzione al licenziante di un mero potere di controllo della qualita' dei prodotti, puo' dimostrare l'esistenza di quel "potere di orientamento" della licenziante sulla venditrice, tale per cui il pagamento dei diritti di licenza costituisce una condizione di vendita.

Peraltro, possono esistere anche altri elementi, diversi da quelli presi in considerazione dal Commento n. 11, rivelatori dell'esistenza di una siffatta relazione tra le parti.

2.5. Cio' posto, 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.

Ha evidenziato, in proposito, che i contratti conclusi riconoscevano alla licenziataria la facolta' di "ideazione, progettazione, realizzazione e produzione dei prodotti importati", con assunzione dei

relativi costi', nonche' delle spese per la promozione, distribuzione e vendita ai clienti.

Ha aggiunto che tali contratti non vincolavano la licenziataria nella scelta dei produttori e nell'utilizzo di determinati materiali o particolari componenti.

Ha, infine, concluso che i poteri riconosciuti alle licenzianti si sostanziavano in una verifica della qualita' dei prodotti realizzati in relazione al rispetto di "idonei standard", in quanto tale privi di rilevanza ai fini della individuazione di una situazione di controllo.

Orbene, in presenza di un siffatto accertamento compiuto dal giudice di merito, parte ricorrente si e' limitata allegare la sussistenza di elementi, asseritamente evincibili dal contenuto degli accordi conclusi tra i licenzianti e i produttori, rivelatori dell'esistenza di un controllo dei primi sulla produzione, senza, tuttavia, provvedere alla riproduzione del loro contenuto, necessaria, in assenza di utili indicazioni ricavabili dalla sentenza, al fine di valutare la rilevanza e la fondatezza dei motivi, senza dover procedere all'esame dei fascicoli di ufficio o di parte (cfr. Cass., sez. un., 28 luglio 2005, n. 15781; in tal senso, successivamente, Cass. 20 agosto 2015, n. 17049).

In tal modo non ha assolto all'onere imposto dall'articolo 366 c.p.c., comma 1, n. 6, e ha, dunque, violato il principio di specificita' ivi contemplato, non offrendo gli elementi indispensabili per consentire di effettuare un giudizio positivo in ordine all'ammissibilita' e alla fondatezza delle questioni prospettate.

3. Il mancato accoglimento dei primi due motivi del ricorso principale rende inammissibili: sia il terzo motivo, avente ad oggetto la violazione e falsa applicazione del Reg. (CEE), n. 2913/1992, articoli 29, 30, 31 e 32, per aver il giudice di appello ritenuta non corretta la determinazione del valore delle transazioni in oggetto (terzo motivo), in quanto relativo a distinta e autonoma ratio decidendi, il cui esame e' inidoneo a determinare l'annullamento della sentenza in ragione della resistenza di questa ai motivi di ricorso con cui e' stata aggredita l'altra ratio decidendi (cfr., in tema, Cass., ord., 13 giugno 2018, n. 15399; Cass. 30 giugno 2005, n. 13956); sia il quarto motivo, con cui si censura la sentenza di appello per violazione e falsa applicazione del Testo Unico 23 gennaio 1973, n. 43, articolo 303, commi 1 e 2, e Decreto del Presidente della Repubblica 26 settembre 1972, n. 633, articolo 70, nella parte in cui ha accolto il gravame anche relativamente all'irrogazione delle sanzioni, il cui esame presuppone la legittimita' dell'atto impositivo nella parte relativa al recupero fiscale ivi operato.

4. Al rigetto del ricorso principale consegue l'assorbimento di quello incidentale proposto 1a societa' contribuente, avente natura di ricorso condizionato, con cui si deduce, con riferimento all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullita' della sentenza ai sensi del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 1, comma 2, articolo 36 c.p.c., articolo 132 c.p.c., comma 1, n. 4, e articolo 118, disp. att. c.p.c., per motivazione assente o apparente in ordine al motivo di appello vertente sulla carenza di motivazione degli atti impositivi impugnati.

5. Le spese processuali seguono il criterio della soccombenza e si liquidano come in dispositivo

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale e dichiara assorbito quello incidentale condizionato; condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimita', liquidate in Euro 7.000,00, oltre rimborso forfettario nella misura del 15% e accessori di legge.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza