# Sentenza del 27/05/2020 n. 9890 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Liguria, depositata il 17 dicembre 2012, che - riuniti gli appelli dalla medesima proposti - ha, in parziale riforma della sentenza di primo grado, accolto l'appello dalla medesima proposto solo limitatamente alla pretesa conseguente ai maggiori diritti doganali dovuti a seguito del disconoscimento del trattamento daziario preferenziale richiesto, confermando le decisioni impugnate nella parte in cui avevano dichiarato illegittimi gli atti impositivi impugnati in relazione alla rettifica della dichiarazione del valore in dogana della merce importata.

1.1. Dall'esame della sentenza impugnata si evince che con tali atti impositivi l'Ufficio ha contestato sia la validità dei certificati di origine presentati dalla contribuente in dogana, attestanti la provenienza della merce dal Vietnam, sia la fedeltà delle dichiarazioni doganali nella parte in cui il valore della merce indicato non teneva conto delle royalties pagate dalla contribuente.

2. Il giudice di appello ha accolto il gravame dell'Ufficio solo limitatamente alla prima contestazione, rilevando che il certificato di origine presentato non recava le indicazioni formali richieste e necessarie per dimostrare che il Paese di origine avesse effettivamente eseguiti i controlli dovuti, mentre, quanto alla seconda contestazione, ha ritenuto che le royalties in oggetto non costituivano una condizione di vendita e, in quanto tali, non assumevano rilevanza ai fini della determinazione del valore della merce.

3. Il ricorso è affidato ad un unico motivo.

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

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

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo proposto l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli denuncia la violazione e falsa applicazione dell'articolo 32 Reg. (CEE) n. 2913/92 e del Reg. (CEE) n. 2454/93, 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.

Evidenzia, in proposito, che il controllo esercitato dalla licenziante (OMISSIS) s.p.a. sugli acquisti di merce effettuati dalla contribuente presentava le caratteristiche di un concreto "potere di costrizione e orientamento" anche nei confronti dei fornitori, con la conseguenza che nel valore delle merci importate dovevano essere ricompresi anche le royalties pagate a tale società.

2. Con riferimento a tale motivo di ricorso la controricorrente eccepisce l'inammissibilità dello stesso, in relazione all'asserita mancata specifica indicazione degli atti di causa su cui esso si fonda.

2.1. L'eccezione, esaminabile prioritariamente per motivi di ordine logico-giuridico, è infondata.

Condivisibilmente, la parte osserva che il ricorso per cassazione deve contenere, a pena di inammissibilità, "la specifica indicazione degli atti processuali, dei documenti e dei contratti o accordi collettivi sui quali il ricorso si fonda", ai sensi dell'articolo 366 c.p.c., comma 1, n. 6, e che tali documenti siano depositati, a pena improcedibilità, unitamente con il ricorso, così come previsto dal successivo articolo 369 c.p.c., comma 2, n. 4.

Tuttavia, nel caso in esame, il ricorso non è fondato sul contenuto di documenti, quanto sull'errata interpretazione di norme di diritto in relazione ad una vicenda fattuale assunta, nella sua dinamica, secondo le caratteristiche accertate - senza contestazione sul punto - dalla sentenza di appello ovvero pacificamente ammesse dalle parti.

Il motivo di ricorso, così individuato nel suo oggetto, non necessita, dunque, l'esame di documenti diversi dalla sentenza impugnata e anche l'analisi del contratto concluso tra la licenziante e la società contribuente - menzionato, ma non riprodotto, neanche nelle sue clausole più rilevanti, nel ricorso principale - non costituisce un'attività necessaria per la comprensione e l'esame della doglianza prospettata, nonchè la valutazione della sua decisività (cfr., in tema, Cass., sez. un., 5 luglio 2013, n. 16887).

3. La controricorrente eccepisce, altresì, l'inammissibilità del motivo di ricorso principale anche sotto il diverso profilo della sua strumentalità ad ottenere dal giudice di legittimità un riesame degli elementi di fatto accertati dal giudice di appello e, in particolare, una differente interpretazione delle clausole dell'accordo di licenza concluso dalla parte con la licenziante (OMISSIS) s.p.a.

3.1. Anche questa eccezione è priva di pregio.

Come rilevato in precedenza, con il motivo del ricorso principale la ricorrente non contesta la ricostruzione dei fatti operata dai giudici di merito, nè, 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, così come individuato nella sentenza impugnata, 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 è, 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 così come accertato, riconducibile all'ipotesi di falsa applicazione della legge, usualmente definita "vizio di sussunzione".

Come noto, infatti, il vizio di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3) consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie normativa astratta e, quindi, implica necessariamente un problema interpretativo della stessa, mentre esula dallo stesso l'allegazione di una errata ricostruzione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa, prospettabile, in sede di legittimità, solo sotto l'aspetto del vizio di motivazione e il cui esame, a differenza dalla censura per violazione di legge, è mediato dalla contestata valutazione delle risultanze di causa (cfr. Cass., ord., 5 febbraio 2019, n. 3340; Cass., ord., 30 aprile 2018, n. 10320; Cass., ord., 13 ottobre 2017, n. 24155).

Le espressioni violazione o falsa applicazione di legge, di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, descrivono i due momenti in cui si articola il giudizio di diritto: quello concernente la ricerca e l'interpretazione della norma ritenuta regolatrice del caso concreto e quello afferente l'applicazione della norma stessa una volta correttamente individuata ed interpretata.

Mentre il vizio di violazione di legge investe immediatamente la regola di diritto, risolvendosi nella negazione o affermazione erronea della esistenza o inesistenza di una norma ovvero nell'attribuzione ad essa di un contenuto che non possiede, avuto riguardo alla fattispecie in essa delineata, il vizio di falsa applicazione di legge consiste o nell'assumere la fattispecie concreta giudicata sotto una norma che non le si addice, perchè la fattispecie astratta da essa prevista - pur rettamente individuata e interpretata - non è idonea a regolarla o nel trarre dalla norma, in relazione alla fattispecie concreta, conseguenze giuridiche che contraddicano la pur corretta sua interpretazione (cfr. Cass., ord., 14 gennaio 2019, n. 640; Cass. 26 settembre 2005, n. 18782).

Fa, dunque, parte del sindacato di legittimità secondo il paradigma della "falsa applicazione di norme di diritto" il controllare se la fattispecie concreta (assunta così come ricostruita dal giudice di merito e, dunque, senza che si debba procedere ad una valutazione diretta a verificarne l'esattezza e meno che mai ad una diversa valutazione e ricostruzione o apprezzamento ricostruttivo), è stata ricondotta a ragione o a torto alla fattispecie giuridica astratta individuata dal giudice di merito come idonea a dettarne la disciplina oppure al contrario doveva essere ricondotta ad altra fattispecie giuridica oppure ancora era irriconducibile ad una fattispecie giuridica astratta, sì da non rilevare in iure, oppure ancora non è stata erroneamente ricondotta ad una certa fattispecie giuridica cui invece doveva esserlo, essendosi il giudice di merito rifiutato expressis verbis di farlo (così, Cass. 31 maggio 2018, n. 13747).

Non è, quindi, affatto precluso al giudice di legittimità stabilire se il giudice di merito abbia correttamente sussunto sotto l'appropriata previsione normativa i fatti da lui accertati - ferma restando l'insindacabilità di questi ultimi e l'impossibilità di ricostruirli in modo diverso - e l'errore eventualmente commesso non è un errore di accertamento, ma un errore di giudizio, consistente nello scegliere in modo non corretto quella, tra le tante norme dell'ordinamento, della quale deve farsi applicazione al caso concreto (cfr. Cass., ord. 18 gennaio 2018, n. 1106).

3.2. Con riferimento, poi, alla contestazione della controricorrente in ordine alla surrettizia richiesta - operata con il motivo di ricorso - di riesame della interpretazione delle clausole contrattuali effettuata dal giudice di appello, si rammenta che mentre l'attività di ricerca e individuazione della comune volontà dei contraenti è un tipico accertamento di fatto riservato al giudice di merito e l'inquadramento della comune volontà nello schema legale corrispondente - risolvendosi nell'applicazione di norme giuridiche - può formare oggetto di verifica e riscontro in sede di legittimità sia per quanto attiene alla descrizione del modello tipico della fattispecie legale, sia per quanto riguarda la rilevanza qualificante degli elementi di fatto così come accertati, sia infine con riferimento alla individuazione delle implicazioni effettuali conseguenti alla sussistenza della fattispecie concreta nel paradigma normativo (cfr. Cass., ord., 5 dicembre 2017, n. 29111; Cass. 12 gennaio 2006, n. 420).

Pertanto, nel caso in esame, risulta sindacabile in sede di legittimità, attraverso il paradigma della violazione di legge, la valutazione operata dal giudice di merito in ordine alla idoneità delle singole clausole contrattuali - così come da questi interpretate - ad integrare gli estremi della fattispecie astratta applicata e a dar luogo ai conseguenti effetti.

4. Nel merito, il motivo è fondato.

L'articolo 29 Reg. (CEE) n. 2913/92, applicabile ai

FATTI DI CAUSA

ratione temporis, 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 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 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'articolo 157, par. 1, 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'articolo 32, par. 1, lettera c), del codice doganale comunitario 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 medesimo art., successivo par. 2, 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 è libero di ottenere tali merci da altri fornitori non legati al venditore.

Così 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 C.D.C., par. 1, lettera c), 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.

4.1. 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".

Ciò, in coerenza con l'articolo 160, Reg. (CEE) n. 2454/93, 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.

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 della merce in dogana di cui all'articolo 32 C.D.C. 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 interessano anche 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 (cfr., sul tema, Cass. 6 aprile 2018, n. 8473).

4.2. Con riferimento alla nozione di controllo utilizzata nella richiamata pronuncia della Corte di Giustizia e presa in considerazione dall'articolo 143 Reg. (CEE) n. 2454/93, 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 è dunque inteso in un'accezione ampia: da un lato, sul plano della fattispecie, perchè è assunto per la sua rilevanza anche di fatto; dall'altro, su quello degli effetti, perchè ci si contenta del potere di "orientamento" del soggetto controllato (così, 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 ne documento TAXUD/800/2002, nella versione italiana del 2007, sull'applicazione dell'articolo 32 C.D.C., par. 1, lettera c).

Tale documento è 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 autorità doganali degli Stati membri e possono, quindi, essere di per sè 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 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.

Come precisato dallo stesso Commento n. 11, nessuno di questi elementi non costituisce di per sè una condizione di vendita, tuttavia una combinazione di questi elementi dimostra che esiste 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.

4.3. Non risulta rilevante, nè dirimente, la circostanza relativa alla soppressione del richiamato documento, in quanto il documento TAXUD/B4/2016, che fornisce linee orientative più sintetiche (ma non meno lineari) e si correla al dettato del nuovo codice doganale (Regolamento n. 952/2013/UE) e al corrispondente Regolamento di esecuzione (Regolamento n. 2015/2447/UE).

In proposito, si osserva che l'articolo 70 vigente C.D.C., pone, al comma 1, la regola generale per il valore in dogana è quello di transazione, ossia "il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci", mentre il comma successivo dispone che questo "è il pagamento totale che è stato o deve essere effettuato dal compratore nei confronti del venditore, o dal compratore a una terza parte, a beneficio del venditore, per le merci importate, e comprende tutti i pagamenti che sono stati o devono essere effettuati, come condizione della vendita delle merci importate".

Con riguardo alla questione in esame, il successivo articolo 71 individua tra gli elementi da includere nel valore di transazione "c) i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore, direttamente o indirettamente, è tenuto a pagare come condizione per la vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non siano stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare".

L'articolo 136 Reg. di esecuzione, precisa, poi, che "I corrispettivi e i diritti di licenza sono considerati pagati come condizione della vendita delle merci importate quando è soddisfatta una delle seguenti condizioni: a) il venditore o una persona ad esso collegata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento; b) il pagamento da parte dell'acquirente è effettuato per soddisfare un obbligo del venditore, conformemente agli obblighi contrattuali; c) le merci non possono essere vendute all'acquirente o da questo acquistate senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza a un licenziante" (comma 4).

La nuova disciplina consente, pertanto, di includere le royalties nel valore delle merci anche in assenza di un collegamento tra il venditore e il licenziante, escludendo che tale circostanza abbia valore essenziale.

In tal senso si esprime il TAXUD/B4/2016, secondo cui "il criterio applicabile è capire se il venditore può vendere o se il compratore può comprare le merci senza pagare royalties o diritti di licenza. La condizione può essere implicita o esplicita. In alcuni casi sarà specificato

nell'accordo di licenza se la vendita delle merci importate è subordinato al pagamento di un corrispettivo o di un diritto di licenza. Tuttavia, non è richiesto che ciò debba essere precisato negli accordi".

Quanto alla nozione di "controllo", va rilevato che la stessa conserva importanza, venendo presa in considerazione dall'articolo 127, Reg. (UE) n. 2015/2447, secondo la quale, ai fini della determinazione del valore in dogana, "si ritiene che una parte controlli l'altra quando la prima è in grado, di diritto o di fatto, di imporre orientamenti alla seconda".

Una siffatta locuzione è più generica ed ampia di quella precedente e non richiede necessariamente che il potere di orientamento investa la totalità delle attività del soggetto controllato.

È, dunque, evidente che il documento TAXUD-800-2002 mantiene inalterato il suo valore orientativo, sia perchè riferito alla disciplina contenuta nel C.D.C. applicabile ratione temporis, sia perchè la normativa successivamente introdotta fornisce una regolamentazione della materia che privilegia in misura più incisiva la rilevanza delle royalties pagate ai fini della determinazione del valore delle merci, sia perchè anche il nuovo documento TAXUD del 2016 non si discosta dalle linee generali fondamentali già affermate.

4.4. Ciò posto, nel caso in esame, 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 della licenziante sul produttore, desunta dal fatto che la prima non sceglie direttamente il secondo e non lo impone all'importatore e che il contratto di licenza non contiene alcuna prescrizione in merito alle modalità di produzione, prevedendo solo previsioni finalizzate ad assicurare alla licenziante un controllo sulla qualità dei prodotti commissionati dalla contribuente al produttore estero e importati, poi, in Italia.

Con particolare riferimento all'individuazione dell'oggetto di un siffatto controllo, viene in evidenza, essendo riconosciuto anche dalla controricorrente, che, secondo le clausole dell'accordo di licenza, la scelta del licenziatario del produttore/venditore deve essere previamente approvata dalla licenziante e che quest'ultima ha diritto di controllare, prima della loro commercializzazione, la qualità dei prodotti recanti il proprio marchio e, al fine di verificare che quanto realizzato col proprio marchio sia in linea con le norme sulla sicurezza dei prodotti, di ispezionare gli impianti di produzione.

Orbene, ritiene questa Sezione che le facoltà riconosciute alla licenziante di approvare preventivamente il fornitore eventualmente scelto dal licenziatario e di verificare il rispetto della normativa in tema di sicurezza dei prodotti, all'evidente fine di tutelare il marchio da eventuali perdite di immagine connesse alla pericolosità dei prodotti medesimi, comprensiva del diritto di ispezionare gli impianti di produzione, costituiscono elementi che - seppur non espressamente presi in esame del Commento n. 11 al codice doganale comunitario offrono adeguata dimostrazione, unitariamente considerati, dell'esistenza di un potere di orientamento del licenziante sul produttore/venditore, in relazione alla loro incisività nell'indirizzamento dell'attività di produzione.

Viene, infatti, in rilievo non già un controllo di mera qualità del prodotto, come tale non implicante necessariamente - secondo quanto osservato dal menzionato Commento n. 11 - l'esistenza di un controllo, sia pure indiretto, sui fornitori, quanto un controllo sia sulla scelta del fornitore, sia sullo svolgimento dell'attività produttiva.

Con particolare riferimento all'obbligo contrattualmente imposto di rispettare la normativa in tema di sicurezza dei prodotti, si osserva che tale circostanza costituisce un utile indizio dell'esistenza di un "potere di costrizione o di orientamento", in relazione alla conformazione dell'attività del produttore in funzione della tutela del marchio da perdite di immagine connesse alla pericolosità del prodotto, alla nocività ambientale od a modalità socialmente riprovevoli di produzione.

Pertanto, la Commissione regionale non ha fatto corretta applicazione dei richiamati principi di diritto, in quanto ha omesso di considerare che una situazione di controllo - intesa, come evidenziato in precedenza, quale possibilità di esercizio, di diritto o di fatto, di un potere di costrizione o di orientamento - può rinvenirsi anche qualora l'individuazione del produttore sia preventivamente approvata dal licenziante e a quest'ultimo sia riconosciuto il diritto di ispezionare gli impianti di produzione al fine di verificare il rispetto delle norme sulla sicurezza dei prodotti destinati ad essere commercializzati con il marchio concesso in licenza.

5. Con il ricorso incidentale la società contribuente lamenta la violazione e falsa applicazione degli articoli 80 e ss. e 94, Reg. (CEE) n. 2454/93, 2697, 2699 e 2700 c.c., per aver il giudice di appello disconosciuto il trattamento daziario preferenziale richiesto in quanto i certificati di origine della merce esibiti in dogana, rilasciati successivamente all'esportazione, non erano validi per difetto della dicitura "issued retrospectively".

Evidenzia, in proposito, da un lato, che non vi era prova del fatto che tali certificati fossero stati emessi a posteriori, dall'altro, che la mancanza della menzionata dicitura non inficiava l'idoneità dei documenti a giustificare l'applicazione delle disposizioni relative alle preferenze tariffarie.

5.1. Il motivo è infondato.

Infatti, quanto al primo aspetto, viene in rilievo una censura della valutazione delle risultanze processuali contenuta nella sentenza di appello in ordine al fatto che i certificati in oggetto siano stati emessi a posteriori.

Una siffatta censura non può trovare ingresso in questa sede in quanto la Corte di cassazione non è mai giudice del fatto in senso sostanziale e non può riesaminare e valutare autonomamente il merito della causa (cfr. Cass. 28 novembre 2014, n. 25332; Cass., ord., 22 settembre 2014, n. 19959).

5.2. Quanto al secondo aspetto, si osserva che l'articolo 62 Reg. (CEE) n. 2454/93, prevede che, in via eccezionale, il certificato d'origine di cui sopra può essere rilasciato anche dopo l'esportazione dei prodotti cui si riferisce, se non è stato rilasciato al momento dell'esportazione per errore, omissione involontaria o circostanze particolari (par. 1), aggiungendo che i certificati

rilasciati a posteriori devono recare nella casella "osservazioni" una delle diciture ivi indicate, attestanti che il documento è stato emesso successivamente.

Il giudice di merito ha fatto corretta applicazione di tale disposizione normativa, affermando che i certificati esibiti erano privi di una di tali diciture.

Sotto altro profilo, si evidenzia che le autorità doganali del paese di importazione non sono necessariamente tenute ad attivare la procedura di cooperazione amministrativa prevista dall'articolo 94 Reg. (CEE) n. 2454/93, ma solo qualora nutrano dubbi fondati circa l'autenticità del documento o l'esattezza delle informazioni circa l'origine effettiva dei prodotti in questione.

Infatti, l'onere di attivazione di tale procedura di cooperazione è previsto, anche a tutela del soggetto esportatore per l'eventualità di errori di rilascio del certificato a lui non imputabili, solo nel caso in cui si nutrano dubbi fondati in ordine al fatto che il documento non sia autentico, ossia non provenga dalla autorità competente ovvero presenti alterazioni nella impronta dei timbri ufficiali ovvero nel formato del modulo, ovvero che i prodotti specificamente indicati nel certificato non siano "originari" del paese esportatore (cfr., sul punto, Cass., ord., 25 luglio 2014, n. 17027; Cass. 28 giugno 2012, n. 10785).

Nel caso in esame, non ricorre nessuna di tali circostanze, in quanto viene in rilievo la diversa ipotesi dell'inidoneità del documento presentato - in astratto autentico e veritiero - a dimostrare che il certificato d'origine è stato rilasciato successivamente all'esportazione per errore, omissione involontaria o circostanze particolari e previa verifica della conformità delle indicazioni contenute nella domanda dell'esportatore sono a quelle della documentazione corrispondente, ai sensi dell'articolo 62, Reg. (CEE) n. 2454/93.

6. Con il primo motivo del ricorso incidentale condizionato la società contribuente si duole della violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articoli 1, 3, 67, 69 e 70, Decreto del Presidente della Repubblica 28 settembre 1973, n. 600, articolo 67, e dell'articolo 163, Testo Unico 22 dicembre 1986, n. 917, per aver la sentenza impugnata ritenuto che qualora le royalties avessero assunto rilevanza ai fini della determinazione del valore della merce in dogana, ciò avrebbe comportato anche l'obbligo del versamento della relativa i.v.a., benchè già assolta all'atto del loro pagamento.

6.1. Il motivo è inammissibile, in quanto non sussiste un interesse all'impugnazione della parte integralmente vittoriosa con riguardo ad enunciazioni contenute nella motivazione della sentenza dalle quali, come nel caso in esame, non possa dedursi una statuizione implicita suscettibile di passare in giudicato, atteso che non si è in presenza di un presupposto necessario della decisione, ma, anzi, di un'affermazione espressa in via meramente ipotetica, dalla quale non può derivare un concreto pregiudizio (cfr. Cass., ord., 15 gennaio 2018, n. 722; Cass. 9 ottobre 2012, n. 17193).

7. Con il secondo motivo del ricorso incidentale condizionato si critica la decisione di appello per "erronea determinazione del valore in dogana", allegando l'illegittimità degli atti impositivi nella parte in cui hanno determinato la percentuale dei diritti di licenza riferibili a ciascuna importazione.

7.1. Il motivo è inammissibile, in quanto la doglianza non è indirizzata verso una statuizione contenuta nella sentenza, la quale non si pronuncia sulla questione sollevata.

8. La sentenza impugnata va, dunque, cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Liguria, in diversa composizione, che provvederà, oltre che al regolamento delle spese, anche all'esame delle questioni assorbite.

9. Sussistono i presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma del Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, comma 1-bis dell'articolo 13, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale, rigetta il ricorso incidentale e dichiara inammissibile il ricorso incidentale condizionato; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Liguria, in diversa composizione.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1-quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma dell'articolo 13, comma 1-bis dello stesso, se dovuto.

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza