

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 14156/2023 R.G. proposto da:
SO.GE.MAR. Società Generale Magazzini Raccordati Interporto
S.p.A., in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'avvocato Sara Armella;

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI, in persona del legale
rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
generale dello Stato;

-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo
grado della Lombardia n. 4983/2022, depositata il 15 dicembre
2022.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 26 maggio
2026 dal Consigliere Gianluca Grasso.

FATTI DI CAUSA

1. – Con avviso di accertamento n. 81165/RU e con correlato
provvedimento di irrogazione delle sanzioni n. 81167/RU, entrambi
del 19 dicembre 2018, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli
contestava a So.Ge.Mar. S.p.A., operante quale spedizioniere in

regime di rappresentanza indiretta, maggiori diritti doganali, IVA all'importazione, interessi e sanzioni, in relazione ad operazioni di importazione effettuate nell'anno 2016 per conto della società Adidas International Trading BV. La pretesa traeva origine da un processo verbale di constatazione del 5 novembre 2018, con il quale l'Ufficio, a seguito di verifica nei confronti dell'importatore, riteneva che nel valore doganale delle merci dovessero essere inclusi, oltre al prezzo dichiarato, anche i corrispettivi versati dall'importatore a titolo di *royalties* in forza di contratti di licenza, nonché i compensi corrisposti ad Adidas Sourcing Ltd, qualificati come spese di intermediazione.

La società contribuente proponeva ricorso innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano.

Si costituiva l'Ufficio, insistendo per il rigetto del ricorso.

La Commissione tributaria provinciale di Milano, con sentenza n. 754 del 16 dicembre 2020, rigettava il ricorso.

2. – Avverso tale pronuncia la contribuente proponeva appello, cui resisteva l'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, con sentenza n. 4983/2022, depositata il 15 dicembre 2022, accoglieva parzialmente l'impugnazione della società contribuente. In particolare, la Commissione confermava la legittimità della pretesa impositiva con riferimento ai dazi doganali, ritenendo sussistente la responsabilità solidale dello spedizioniere quale rappresentante indiretto; annullava la pretesa relativa all'IVA all'importazione nei confronti della società, escludendo che essa rientrasse nell'obbligazione doganale; riteneva illegittima, per violazione del principio di proporzionalità, la quantificazione delle sanzioni, disponendone la rideterminazione in misura pari ai maggiori dazi accertati.

3. – Avverso tale sentenza So.Ge.Mar. S.p.A. ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattordici motivi.

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha resistito con controricorso.

4. – Il ricorso è stato avviato alla trattazione camerale ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.

Il pubblico ministero ha depositato una requisitoria scritta.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Con il primo motivo di ricorso la ricorrente denuncia la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 201 e 202 del Reg. CEE n. 2913 del 1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., censurando la sentenza impugnata nella parte in cui ha affermato la responsabilità solidale del rappresentante doganale in relazione ai dazi doganali. La società espone che il giudice di appello ha ritenuto che lo spedizioniere doganale risponda in solido con l'importatore per il solo fatto di avere presentato la dichiarazione, estendendo così la responsabilità anche a fatti e rapporti contrattuali di esclusiva titolarità dell'importatore. Deduce che la responsabilità del rappresentante indiretto si giustifica esclusivamente in relazione agli obblighi inerenti alla dichiarazione di importazione e non può estendersi a circostanze ulteriori, quali i rapporti relativi al prezzo della merce o agli accordi tra l'importatore e terzi, rispetto ai quali il dichiarante è estraneo e privo di conoscenza. Espone che il rappresentante potrebbe rispondere della maggiore obbligazione solo in presenza di dimostrata consapevolezza o ragionevole conoscenza dell'erroneità dei dati dichiarati, non potendosi configurare una responsabilità oggettiva per fatto altrui. Deduce che, nel caso di specie, la società si è attenuta alle istruzioni ricevute, richiedendo la dichiarazione di valore e facendo affidamento sui dati e sui documenti forniti

dall'importatore, che ne assumeva la responsabilità quanto a veridicità e completezza. Sostiene che le informazioni relative alla eventuale tassazione delle royalties attengono a rapporti interni dell'importatore con fornitori e licenzianti, estranei alla sfera conoscitiva del rappresentante, e che la pretesa estensione di responsabilità allo spedizioniere si porrebbe in contrasto con i principi sulla necessaria colpevolezza e sull'onere della prova gravante sull'Amministrazione.

1.1. – Il motivo è infondato.

In tema di dazi doganali, lo spedizioniere rappresentante indiretto, ai sensi dell'art. 201, par. 3, prima parte, del CDC (Reg. CEE n. 2913 del 1992), corrispondente all'art. 77, par. 2 e 3 del regolamento n. 952/2013 (CDU), risponde delle obbligazioni doganali in solido con l'importatore per il fatto di aver reso la dichiarazione in proprio, ancorché per conto di quest'ultimo, e tuttavia tale responsabilità non è qualificabile come responsabilità oggettiva in quanto il rappresentante indiretto è abilitato ad esimersi, in tutto o in parte, da essa fornendo la prova di aver agito nella scrupolosa osservanza dei doveri, segnatamente d'informazione, derivantigli dalla diligenza qualificata cui, a norma dell'art. 1176, comma 2, c.c., soggiace nell'espletamento dell'attività professionale e, comunque, dimostrando che il proprio comportamento sia stato improntato al rispetto del principio di buona fede, alle condizioni previste dall'art. 220, par. 2, lett. b, CDC, *ratione temporis* applicabile (Cass. n. 18627/2023).

Lo spedizioniere, che sia rappresentante indiretto in quanto autore della dichiarazione doganale, risponde in solido con l'importatore dell'obbligazione doganale ove non assolva, con la diligenza richiesta dalla natura dell'attività professionale espletata, all'obbligo di informazione e di attento controllo dell'esattezza dei

dati forniti dall'esportatore allo Stato di esportazione (Cass. n. 6511/2025).

Nel caso di specie, lo spedizioniere è dichiarante e in conseguenza assume l'onere/obbligo di controllare la documentazione in base alla quale redige la dichiarazione, assumendo la responsabilità di quanto dichiarato.

La Commissione tributaria regionale ha accertato che la parte privata non ha fornito la prova di avere esperito tutte le attività di verifica esigibili per controllare la veridicità dei dati dichiarati.

Va peraltro marcata la differenza rispetto alla diversa ipotesi riguardante il rappresentante diretto. In questo caso, in tema di diritti di confine e in caso di dichiarazione della merce regolarmente presentata presso gli uffici doganali ai sensi dell'art. 201 CDC, lo spedizioniere che opera come rappresentante diretto dell'importatore non è obbligato, in solido con quest'ultimo, al pagamento dei dazi doganali dovuti a seguito della rettifica dell'accertamento, laddove si sia limitato a depositare la dichiarazione predisposta dall'importatore, allegando i documenti da quest'ultimo consegnatigli (Cass. n. 7258/2020). Si configura, tuttavia, la responsabilità solidale anche del rappresentante diretto, per violazione degli obblighi professionali su di lui gravanti, qualora l'Amministrazione doganale dimostri che egli stesso abbia fornito dati dei quali conosceva o avrebbe dovuto conoscere l'irregolarità, l'incompletezza e la non veridicità ovvero abbia allegato documenti dei quali conosceva o avrebbe dovuto conoscere l'inidoneità o l'invalidità, dati e documenti necessari alla redazione della dichiarazione poi rettificata (in senso conforme, Cass. n. 34621/2019; Cass. n. 21053/2023).

2. – Con il secondo motivo di ricorso la ricorrente denuncia la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., dell'art. 118

disp. att. c.p.c. e dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, comma 1, nn. 3 e 4, c.p.c., deducendo il difetto di motivazione o la motivazione apparente della sentenza impugnata. Espone che il giudice di appello, nella parte in cui ha ritenuto fondata la pretesa dell'Ufficio in relazione ai dazi doganali, si sarebbe limitato ad aderire alle conclusioni dell'Amministrazione finanziaria senza indicare le ragioni poste a fondamento della decisione e senza ricostruire l'iter logico-giuridico seguito. La ricorrente rappresenta che la sentenza impugnata sarebbe viziata per carenza di motivazione, avendo il giudice di appello affermato la daziabilità delle *royalties* senza indicare gli elementi posti a fondamento del proprio convincimento e senza svolgere un'adeguata disamina logico-giuridica della normativa unionale e dei rapporti contrattuali intercorsi tra le parti. In particolare, si lamenta che il Collegio di secondo grado abbia confermato la pretesa dell'Ufficio affermando che, *«quanto ai dazi, di fatto, esso risponde in solido con l'importatore»*, senza esplicitare il ragionamento giuridico seguito. Si deduce, inoltre, che la decisione non avrebbe esaminato i contratti di licenza, gli accordi di fabbricazione conclusi con i fornitori e l'ulteriore documentazione prodotta, limitandosi a confermare in modo implicito e astratto la legittimità della pretesa daziaria. La ricorrente censura, in particolare, l'affermazione di un presunto collegamento negoziale tra contratti di licenza e accordi con i fabbricanti, ritenuto non dimostrato e non sorretto dall'indicazione delle specifiche clausole contrattuali dalle quali tale collegamento sarebbe stato desunto. Si lamenta, infine, l'omessa pronuncia sui motivi concernenti l'inclusione delle commissioni di acquisto nel valore doganale. Secondo la ricorrente, gli importi corrisposti dall'importatore ad Adidas Sourcing Limited avrebbero natura di commissioni

d'acquisto e, pertanto, ai sensi degli artt. 32 e 33 CDC, non potrebbero essere sommati al valore dichiarato all'importazione. Viene altresì dedotto che alcuni servizi resi da Adidas Sourcing Limited ad Adidas IT sarebbero già compresi nel valore doganale in quanto inclusi nelle TAC (*Technical Assistance Charges*); nondimeno, la sentenza avrebbe confermato la pretesa dell'Ufficio, ritenendo implicitamente tali servizi addizionabili al valore dichiarato in dogana, senza fornire una specifica motivazione.

2.1. – Il motivo è fondato riguardo alla daziabilità delle royalties, inammissibile sul profilo attinente alle TAC.

In seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del «minimo costituzionale» richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost. (Cass. n. 13248/2020; Cass. n. 17196/2020), che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconcilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. n. 7090/2022).

Nel caso in esame manca del tutto la motivazione relativa alla daziabilità dei diritti di licenza, nonché dei cd. TAC.

Sotto altro profilo non può ritenersi che la questione sia stata risolta dal precedente costituito da Cass. n. 33021/2024, nel giudizio intercorso tra la società Adidas International Trading BV e l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, in cui è stata affermata la

conformità alle norme unionali della pretesa compendiata nel medesimo atto.

Come chiarito da questa Corte, l'accertamento contenuto nella sentenza non estende i suoi effetti e non è vincolante rispetto ai terzi, ma il giudicato - quale affermazione obiettiva di verità - può spiegare efficacia riflessa anche nei confronti di soggetti estranei al rapporto processuale, purché questi siano titolari di un diritto dipendente dalla situazione definita in quel processo, o comunque a questa subordinato (Cass. n. 8331/2026).

Nel caso di specie, la società ricorrente, operante quale spedizioniere in regime di rappresentanza indiretta, nella qualità di mandatario senza rappresentanza, è titolare di un rapporto autonomo, e non già dipendente da quello dell'importatore, in base all'art. 1705 c.c. e all'art. 201 reg. Reg. CEE n. 2913 del 1992.

Il giudicato che si è prodotto nei confronti dell'importatore rileva come "giudicato indiretto" (Cass. n. 19492/2007; Cass. n. 19499/2009; Cass. n. 3377/2011; Cass. n. 4241/2013), ossia come prova documentale da esaminare insieme con gli altri elementi.

Riguardo alle TAC, tuttavia, il ricorso (p. 25 ss., in particolare pag. 27) presenta profili di indeterminatezza e di genericità, incorrendo nel medesimo vizio già rimarcato da Cass. n. 33021/2024, a partire dalla mancata indicazione delle argomentazioni inerenti alla violazione dell'art. 32 Reg. (CEE) n. 2913 del 1992, sostituito dall'art. 71 del CDU, tanto più se si considera che la ricorrente non dichiara che tali spese non siano dovute in assoluto, ma rinviando ad altra documentazione che sarebbe stata prodotta nel corso del giudizio, senza dare specifica indicazione circa la corretta determinazione dei costi definiti quali TAC.

Il profilo concernente le commissioni d'acquisto deve essere invece trattato congiuntamente al quinto motivo.

3. – Con il terzo motivo di ricorso la ricorrente deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., per omessa pronuncia in ordine alla violazione e/o errata applicazione degli artt. 29 e 32 del Reg. CEE n. 2913 del 1992 e delle disposizioni attuative di cui al Reg. CEE n. 2454 del 1993. Espone che la sentenza impugnata avrebbe omesso di pronunciarsi sulla specifica censura relativa all'insussistenza dei presupposti per la daziabilità delle *royalties*, nonostante tale questione fosse stata espressamente dedotta. La ricorrente rappresenta che il giudice di appello non avrebbe esaminato le condizioni richieste dalla normativa unionale affinché i diritti di licenza possano essere inclusi nel valore doganale, né avrebbe verificato la ricorrenza della condizione di vendita e del necessario collegamento tra contratto di licenza e vendita delle merci. Deduce, inoltre, che il giudice di appello non avrebbe proceduto all'analisi dei contratti di licenza e degli accordi di produzione, omettendo di considerare la struttura dei rapporti contrattuali intercorsi tra i diversi soggetti coinvolti e di verificare la sussistenza delle condizioni, cumulative e tassative, richieste dalla normativa per la daziabilità delle *royalties*. Espone che, secondo la disciplina dettata dal Codice doganale comunitario e dalle disposizioni attuative, i diritti di licenza devono essere inclusi nel valore doganale solo se il loro pagamento costituisce una condizione della vendita delle merci e se ricorrono le ulteriori condizioni previste dalla normativa, la cui verifica richiede una specifica analisi delle clausole contrattuali.

3.1. – Il motivo è assorbito in ragione delle considerazioni che precedono.

4. - Con il quarto motivo di ricorso la ricorrente denuncia la violazione degli artt. 1362, 1363, 1371 e 1372 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., deducendo che la sentenza impugnata avrebbe interpretato i contratti intercorsi tra le parti in modo difforme dai criteri legali di ermeneutica contrattuale. Espone che il giudice di appello avrebbe postulato l'esistenza di un collegamento tra i diversi contratti intercorsi – contratti di licenza, accordi di produzione e rapporti con i fornitori – senza individuare le clausole dalle quali tale collegamento sarebbe desumibile e senza verificare la comune intenzione delle parti. La ricorrente rappresenta che i contratti in esame coinvolgono soggetti diversi e che ciascun rapporto contrattuale avrebbe autonoma rilevanza, sicché il presunto collegamento tra gli stessi non potrebbe essere desunto in via automatica, in mancanza di specifiche clausole che lo prevedano. Deduce che la sentenza impugnata avrebbe violato il principio secondo cui il contratto produce effetti esclusivamente tra le parti che lo hanno concluso, non potendo essere esteso a soggetti terzi estranei al rapporto contrattuale, nonché i criteri interpretativi che impongono di ricostruire la comune intenzione delle parti sulla base del contenuto del contratto e degli elementi esterni rilevanti. Espone, altresì, che il giudice di appello non avrebbe indicato i passaggi delle clausole contrattuali dai quali desumere l'esistenza di una condizione implicita di vendita collegata al pagamento delle *royalties*, né avrebbe applicato il criterio dell'interpretazione complessiva delle clausole e quello della minore gravosità, limitandosi ad assumere, in via presuntiva, un collegamento negoziale tra contratti distinti.

4.1. – Il motivo è assorbito in ragione dell'accoglimento del secondo.

5. – Con il quinto motivo la società denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c. (corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato), in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. Omessa pronuncia in ordine alla violazione e/o falsa applicazione degli artt. 29, 32 e 33, Reg. CEE 12 ottobre 1992, n. 2913 (CDC), di contenuto corrispondente, per il profilo d'interesse, agli artt. 71 e 5, punto 41) del CDU. Erronea inclusione delle commissioni di acquisto nel valore in dogana della merce. Espone che i corrispettivi versati dall'importatore ad Adidas Sourcing Limited avrebbero natura di commissioni d'acquisto e che, in quanto tali, non dovrebbero essere sommati al valore dichiarato all'atto dell'importazione, secondo quanto previsto dalla normativa unionale. Deduce che il giudice di appello non si sarebbe pronunciato sulla specifica questione, nonostante la stessa fosse stata dedotta nei precedenti gradi di giudizio, omettendo di esaminare la qualificazione del rapporto intercorrente tra Adidas IT e Adidas Sourcing Limited e di verificare la riconducibilità dello stesso allo schema del mandato o della commissione d'acquisto. Espone, inoltre, che la sentenza non avrebbe considerato la distinzione tra commissione e mediazione, né avrebbe esaminato la natura dei servizi resi, limitandosi ad aderire alla tesi dell'Ufficio senza svolgere alcuna valutazione in ordine ai presupposti normativi per l'inclusione dei corrispettivi nel valore doganale.

Con il secondo motivo di ricorso la ricorrente denuncia la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., dell'art. 118 disp. att. c.p.c. e dell'art. 36 d.lgs. n. 5546 del 1992, in relazione all'art. 360, comma 1, nn. 3 e 4 c.p.c., deducendo il difetto di motivazione o la motivazione apparente della sentenza impugnata sulle commissioni di acquisto.

5.1. – Il quinto e il secondo motivo, con riferimento alle commissioni di acquisto, sono fondati.

Come già ha osservato Cass. n. 33021/2024 *«Il costo di acquisto non deve essere aggiunto al prezzo pagato o da pagare per le merci importate, solamente nell'ipotesi in cui costituisca corrispettivo per l'attività di rappresentanza svolta al momento dell'acquisto dei beni, mentre non vengono in rilievo ulteriori attività accessorie alla commercializzazione dei beni importati»*. Difatti, ha precisato, *«Il servizio da cui scaturisce la commissione d'acquisto viene, quindi, delimitato in relazione a una precisa cadenza temporale (ossia come attività compiuta al momento dell'acquisto dall'agente in rappresentanza dell'importatore) e oggettiva (riferita cioè alla singola vendita) e non in una prospettiva genericamente funzionale (attività svolta dall'agente nell'interesse dell'importatore)»* (amplius vedi Cass. n. 32570/2025).

Al riguardo, coerentemente la giurisprudenza unionale ha precisato che *«Orbene, occorre constatare che gli artt. 29, 32 e 33 del codice doganale non possono essere interpretati se non nel senso che una commissione d'acquisto inclusa nel valore dichiarato in dogana e non distinta dal prezzo di vendita delle merci nella dichiarazione d'importazione va considerata parte integrante del valore di transazione ai sensi dell'art. 29 dello stesso codice ed è, pertanto, assoggettabile a dazio»* (Corte giust. UE, 5 dicembre 2002, causa C-379/00, Overland Footwear Ltd, punto 17); e ciò perché dalla sentenza in causa C-299/90 *«si possono trarre solo due insegnamenti, vale a dire, da un lato, che la circostanza che il commissionario per l'acquisto intervenga in nome proprio non lo rende automaticamente venditore della merce importata, e, dall'altro, che un importatore che abbia dichiarato un valore in*

dogana corretto può far valere la realtà economica per opporsi ad una rettifica in aumento del valore in dogana così dichiarato, rettifica che i servizi doganali intendano operare in base ad un'indicazione inesatta della dichiarazione in dogana, da cui possa dubitarsi dell'esistenza di una commissione d'acquisto versata ad un terzo, nel senso inteso dalla normativa comunitaria. 41. Nulla, invece, può dedursi da tale sentenza quanto alla possibilità per un importatore di far valere, una volta accordato lo svincolo delle merci, un errore che l'avrebbe indotto a dichiarare un valore in dogana superiore a quello che egli era tenuto a dichiarare. 42. Dall'assenza di obbligo per l'importatore che abbia pagato una commissione d'acquisto di includere la stessa nel valore in dogana, non risulta, in effetti, l'obbligo per l'amministrazione doganale di detrarre dal valore in dogana dichiarato una commissione d'acquisto non indicata nella dichiarazione di valore in dogana" (punti delle conclusioni dell'avvocato generale Jean Mischo richiamati nella sentenza in causa C-379/00, punto 18)».

La sentenza va quindi cassata sotto il profilo censurato, dovendosi ritenere comprese nel concetto di «*commissioni d'acquisto*» le somme specificamente versate per remunerare il servizio di rappresentanza al momento di perfezionamento del contratto e dovendosi per contro includere nella nozione di «*commissioni e spese di mediazione*» quelle pagate all'Agente che non trovino correlazione con l'attività di rappresentanza (diretta o indiretta) del mandante al momento del perfezionamento del contratto. Alla luce della giurisprudenza unionale sopra citata, il giudice del rinvio, ove ravvisi la sussistenza di una «*commissione d'acquisto*», dovrà poi verificare, al fine di stabilire la sua rilevanza nella determinazione della base imponibile, se essa sia stata o meno individuata nelle dichiarazioni d'importazione come elemento

distinto dal prezzo dovuto per la vendita delle merci, potendola escludere dal valore doganale solo in caso di esito positivo di tale verifica.

6. – Con il sesto motivo di ricorso la ricorrente denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., per omessa pronuncia in ordine alla violazione degli artt. 220 e 239 del Reg. CEE n. 2913 del 1992, poi sostituiti dagli artt. 119 e 120 del CDU di analogo tenore e dell'art. 10 della legge n. 212 del 2000. Parte ricorrente espone che la sentenza impugnata non avrebbe esaminato l'eccezione relativa alla illegittimità del recupero a posteriori dei dazi, in presenza delle condizioni previste dall'art. 220, paragrafo 2, del Codice doganale comunitario. Tale disposizione esclude il recupero quando l'importo dovuto non sia stato contabilizzato a causa di un errore dell'autorità doganale non ragionevolmente riconoscibile dal debitore, il quale abbia agito in buona fede e nel rispetto della normativa vigente. Nel caso di specie, sarebbero state dedotte circostanze idonee a integrare tali presupposti, quali la conferma del criterio di determinazione del valore doganale in verifiche precedenti, l'assenza di rilievi in occasione di numerose operazioni analoghe e la presenza di orientamenti favorevoli anche in altri ordinamenti, circostanze sulle quali il giudice di appello non avrebbe espresso alcuna statuizione. Si deduce, infine, che la sentenza non avrebbe esaminato la questione del legittimo affidamento del contribuente, fondata sul comportamento dell'Amministrazione finanziaria, omettendo pertanto di pronunciarsi su un motivo dedotto.

6.1. – Il motivo è infondato.

Pur essendovi al riguardo una omessa pronuncia, il motivo è infondato. La Corte può procedere direttamente all'esame della

questione, trattandosi di censura di diritto che non richiede ulteriori accertamenti in fatto.

In tema di tributi doganali, lo stato soggettivo di buona fede dell'importatore, richiesto dall'art. 220, paragrafo 2, lett. b), del regolamento CEE n. 2913 del 1992 ai fini dell'esenzione della contabilizzazione a posteriori, non ha valenza *in re ipsa*, ma solo in quanto sia riconducibile a situazioni fattuali individuate dalla normativa comunitaria, tra le quali va annoverato l'errore incolpevole, ossia non rilevabile dal debitore in buona fede, nonostante la sua esperienza e diligenza, e che, per assumere rilievo scriminante, deve essere in ogni caso imputabile al comportamento attivo delle autorità doganali, non rientrandovi quello indotto dalle dichiarazioni inesatte dello stesso operatore (Cass. n. 6571/2025; Cass. n. 33314/2019).

Nel caso di specie manca la deduzione e la prova di un errore attivo delle autorità doganali. A seguito di un controllo successivo sono risultate non incluse nel prezzo di acquisto della merce importata le *royalties* e le commissioni d'acquisto, circostanza che ha determinato una rettifica in sede di accertamento, contestandosi che i diversi servizi resi da Adidas Sourcing Limited ad Adidas IT fossero già inclusi nel valore doganale, in quanto ricompresi nelle c.d. TAC, Technical Assistance Charges. A fronte della prospettazione di parte, che fa leva sulla condotta inerte dell'Amministrazione, la giurisprudenza di questa S.C. (Cass. n. 34916/2025; Cass. n. 33314/2019) e della Corte giust. UE è costante nell'affermare che il legittimo affidamento del debitore merita la tutela conferita da tale disposizione solo se sono state le autorità competenti «*medesimo*» a porre in essere i presupposti sui quali riposava detto affidamento. Così, solo gli errori imputabili a un comportamento attivo delle autorità competenti danno diritto a

che i dazi doganali non vengano recuperati a posteriori (Corte giust. UE, 10 dicembre 2015, *SIA Veloserviss*, C-427/14, punto 44; 18 ottobre 2007, *Agrover*, C-173/06, punto 31; 27 giugno 1991, *Mecanarte*, C-348/89, punti 19 e 23); in particolare, non può considerarsi comportamento attivo il fatto, prospettato dalla ricorrente, che in precedenti occasioni, peraltro neppure puntualmente indicate, l'amministrazione doganale abbia omesso di contestare la correttezza del valore doganale dichiarato in relazione a merci oggetto dei medesimi accordi di licenza che vengono qui in rilievo (conf., Cass. n. 19150/2026).

7. – Con il settimo motivo la società lamenta la violazione dell'art. 112 c.p.c. (corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato), in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. Omessa pronuncia in ordine alla violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, nonché dell'art. 11, comma 5-bis, del d.lgs. n. 374 del 1990. Illegittimità dei provvedimenti impugnati per difetto assoluto di motivazione e di prova. Espone che il giudice di appello non si sarebbe pronunciato sulla censura concernente la carenza di motivazione dell'atto impositivo, nonché il difetto assoluto di prova dell'accertamento impugnato. Si deduce che, a fronte delle deduzioni formulate in sede procedimentale e della documentazione prodotta, l'Amministrazione avrebbe dovuto fornire una motivazione adeguata, idonea a giustificare la pretesa, e che tale onere non sarebbe stato assolto. Inoltre, la ricorrente afferma che la sentenza impugnata avrebbe omesso di esaminare la questione relativa all'onere della prova, non verificando se l'Amministrazione abbia fornito dimostrazione dei fatti costitutivi della pretesa tributaria, così omettendo di pronunciarsi su una questione dedotta.

7.1. – Il motivo è infondato.

Riguardo alla censura in questione, la ricorrente non si confronta con la motivazione che, ritenendo responsabile lo spedizioniere a titolo solidale per il mancato rispetto dell'obbligo di controllo, supera la questione della carenza di valida motivazione, nonché del difetto assoluto di prova dell'accertamento impugnato riguardo alla pretesa tributaria nei confronti della società importatrice.

Sul difetto assoluto di motivazione vi è un rigetto implicito perché la questione è stata decisa nel merito.

In tema di contenzioso tributario, qualora il giudice, nonostante l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento, sia passato all'esame del rapporto sostanziale, si deve ritenere che abbia ritenuto tale eccezione implicitamente infondata, atteso che il giudizio tributario, ancorché avente ad oggetto l'accertamento del rapporto sostanziale, è formalmente costruito come giudizio di impugnazione dell'atto impositivo, il quale costituisce il «veicolo di accesso» al giudizio di merito, a cui si perviene solo per il tramite di tale impugnazione, con la conseguenza che quando ricorrono vizi formali dell'atto, tali da condurre alla sua invalidazione, il giudice deve arrestarsi alla relativa pronuncia, rimanendo in tal guisa pienamente e correttamente esercitata la giurisdizione attribuitagli (Cass. n. 14562/2025; Cass. n. 2943/1998).

8. – Con l'ottavo motivo di ricorso la ricorrente deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., nonché la violazione dell'art. 232 del Reg. CEE 12 ottobre 1992, n. 2913 (Codice doganale comunitario), lamentando l'omessa pronuncia in ordine alla illegittimità della pretesa degli interessi di mora. La questione era stata espressamente dedotta nei precedenti gradi di giudizio, con riferimento alla richiesta dell'Amministrazione di interessi maturati a decorrere dalla data

delle singole operazioni di importazione. Secondo la disciplina normativa richiamata, nonché secondo l'interpretazione che ne è stata fornita dalla giurisprudenza unionale e nazionale richiamata in ricorso, gli interessi di mora sarebbero dovuti esclusivamente per il periodo successivo alla contabilizzazione dell'obbligazione doganale e alla scadenza del termine di pagamento, e non anche per il periodo anteriore. La sentenza impugnata non avrebbe esaminato tale specifica censura, omettendo del tutto di pronunciarsi sulla questione relativa al *dies a quo* di decorrenza degli interessi, così incorrendo nel vizio di omessa pronuncia su un motivo ritualmente dedotto.

8.1. – Il motivo è fondato.

Come chiarito dalla Corte giust. UE nella sentenza 31 marzo 2011, C-546/09, gli interessi di mora relativi all'importo dei dazi doganali che devono ancora essere percepiti possono essere riscossi ai sensi dell'art. 232 CDC solo per il periodo successivo alla scadenza del termine di pagamento, sicché non possono essere addebitati al contribuente interessi compensativi in relazione al periodo intercorso tra il momento dell'originaria dichiarazione doganale e quello della contabilizzazione a posteriori di tale obbligazione (Cass. n. 23661/2023). Al di là del richiamo alla categoria degli interessi compensativi, il principio, per le ragioni per cui sottende l'interpretazione giurisprudenziale, si attaglia correttamente agli interessi moratori.

Nella motivazione non vi è pronuncia sugli interessi moratori e la questione dovrà essere riesaminata in sede di rinvio.

9. – Con il nono motivo di ricorso la ricorrente deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., nonché la violazione dell'art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997, in relazione alla buona fede del rappresentante

doganale. Secondo quanto prospettato, il giudice di secondo grado avrebbe omesso di pronunciarsi sulla specifica censura relativa all'assenza dell'elemento soggettivo richiesto ai fini dell'irrogazione delle sanzioni amministrative, nonostante la stessa fosse stata espressamente dedotta nei precedenti gradi di giudizio. La ricorrente rappresenta che, secondo la disciplina di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 472 del 1997, la responsabilità per le violazioni amministrative presuppone la riferibilità della condotta all'agente a titolo di dolo o di colpa, sicché la sanzione non può essere irrogata in assenza di tale elemento soggettivo. Deduce che, nel caso di specie, la propria condotta si sarebbe proposta come conforme alle regole di diligenza professionale, essendosi attenuta alle istruzioni ricevute dall'importatore e alla documentazione fornita, senza disporre di elementi idonei a far emergere l'asserita irregolarità. Espone che il giudice di appello non avrebbe esaminato tali circostanze, né avrebbe valutato la dedotta estraneità della ricorrente ai rapporti contrattuali rilevanti, omettendo pertanto di pronunciarsi sulla sussistenza della colpevolezza.

9.1. – Il motivo è infondato.

La sentenza ha espressamente escluso che lo spedizioniere abbia fornito la prova di aver esperito le attività di verifica esigibili per controllare la veridicità dei dati dichiarati.

Anche sotto tale profilo, peraltro, si richiede una rivalutazione dei fatti così come accertati in sede di merito.

10. – Con il decimo motivo di ricorso la ricorrente denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., nonché la violazione dell'art. 303 del d.P.R. n. 43 del 1973, assumendo l'erroneità del calcolo delle sanzioni amministrative. Si evidenzia, al riguardo, che la norma richiamata prevede che la differenza tra i diritti di confine complessivamente

dovuti e quelli dichiarati debba essere valutata unitariamente e non con riferimento alle singole operazioni, mentre l'Amministrazione avrebbe proceduto a una determinazione delle sanzioni non conforme a tale criterio. La sanzione minima, invece, avrebbe dovuto essere calcolata in euro 30.000, essendo applicabile l'ultimo scaglione del terzo comma dell'art. 303 TULD.

10.1. – Il motivo è in parte infondato e in parte inammissibile.

La censura è infondata sul regime applicabile.

Premessa l'estensibilità della disciplina di cui all'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997 alle violazioni doganali, il concorso materiale omogeneo assume rilevanza, ai fini dell'applicazione dell'istituto della continuazione, solo ove si tratti di più violazioni di carattere formale e non invece nel caso di ripetute violazioni di carattere sostanziale che hanno dato luogo all'emissione di atti di irrogazione di sanzioni distinti per ciascuna delle violazioni (Cass. n. 1974/2020), essendovi nella specie una pluralità di dichiarazioni doganali non conformi al valore indicato nelle bollette.

Pertanto, il motivo è inammissibile nella parte in cui non fornisce gli elementi idonei a valutare la correttezza della sanzione irrogata, peraltro rimodulata nella motivazione, essendo state annullate parzialmente le sanzioni pretese, da rideterminare in misura pari ai maggiori dazi accertati.

11. – Con l'undicesimo motivo di ricorso la ricorrente deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., nonché la violazione dell'art. 17 del d.lgs. n. 472 del 1997, assumendo il difetto di motivazione dell'atto di irrogazione delle sanzioni. La ricorrente deduce che la norma richiamata impone che le sanzioni collegate al tributo siano irrogate con atto motivato, contenente l'indicazione delle ragioni poste a fondamento della pretesa, pena la nullità dello stesso. Nel caso di specie,

l'Ufficio si sarebbe limitato a escludere in modo generico la sussistenza di cause di non imputabilità o non punibilità, senza esaminare le circostanze dedotte dalla ricorrente e senza fornire una motivazione adeguata in ordine alla responsabilità soggettiva. Il giudice di appello non avrebbe valutato tale profilo, non prendendo in considerazione le deduzioni relative all'assenza di colpevolezza e ai precedenti favorevoli, e omettendo quindi di pronunciarsi sulla denunciata carenza motivazionale dell'atto sanzionatorio.

11.1. – Il motivo è infondato. Affrontando specificamente la questione delle sanzioni, la sentenza ha annullato parzialmente le sanzioni pretese, da rideterminarsi in misura pari ai maggiori dazi accertati; va inoltre ribadito, quanto al profilo concernente *«l'obiettiva assenza di responsabilità dell'esponente Spedizioniere»*, quanto già dinanzi esposto con riguardo alla valutazione, compiuta dal giudice di appello, in ordine alla mancanza di *«prova di avere esperito tutte le attività di verifica esigibili per controllare la veridicità dei dati dichiarati»*. Vi è stata dunque una pronuncia al riguardo.

In tema di ricorso per cassazione, il vizio di omessa pronuncia, censurabile ex art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. per violazione dell'art. 112 c.p.c., ricorre ove il giudice ometta completamente di adottare un qualsiasi provvedimento, anche solo implicito di accoglimento o di rigetto ma comunque indispensabile per la soluzione del caso concreto, sulla domanda o sull'eccezione sottoposta al suo esame, mentre il vizio di omessa motivazione, dopo la riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., presuppone che un esame della questione oggetto di doglianza vi sia stato, ma sia affetto dalla totale pretermissione di uno specifico fatto storico oppure si sia tradotto nella mancanza assoluta di

motivazione, nella motivazione apparente, nella motivazione perplessa o incomprensibile o nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili (Cass. n. 27551/2024).

12. – Con il dodicesimo motivo di ricorso la ricorrente denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., nonché la violazione degli artt. 6 del d.lgs. n. 472 del 1997 e 10, terzo comma, della legge n. 212 del 2000, assumendo l'inapplicabilità delle sanzioni in presenza di obiettiva incertezza normativa. In relazione alla disciplina della daziabilità delle royalties, sussisterebbero elementi di incertezza derivanti da prassi amministrative, orientamenti giurisprudenziali e precedenti verifiche, tali da escludere la responsabilità per sanzioni. Tali elementi sarebbero stati dedotti nei precedenti gradi di giudizio e integrerebbero i presupposti per l'applicazione della causa di non punibilità prevista dalla normativa richiamata. Il giudice di appello non avrebbe esaminato la questione relativa alla obiettiva incertezza della norma, omettendo di pronunciarsi sulla relativa censura e, quindi, sulla possibilità di escludere l'irrogazione delle sanzioni per tale ragione.

12.1. – Il motivo è infondato.

Secondo un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, *«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. Tale verifica è censurabile in sede di legittimità per violazione di legge, non implicando un giudizio di fatto, riservato all'esclusiva competenza del giudice di merito, ma una questione di diritto, nei limiti in cui la stessa risulti proposta in riferimento a fatti già accertati e categorizzati nel giudizio di merito» (così Cass. n. 24670/2007 nonché, ex plurimis, Cass. n. 5962/2025; Cass. n. 3108/2019; Cass. n. 23845/2016; Cass. n. 24588/2015; Cass. n. 4394/2014; Cass. n. 4522/2013; Cass. n. 13457/2012).

Si è, in particolare, rimarcato che – costituendo l'incertezza normativa oggettiva una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole che trova il suo fondamento, piuttosto che nell'ignoranza giustificata, nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria – l'essenza del fenomeno «*si può rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente: 1) nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; 2) nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà; 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7)*

nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale; 8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) nel contrasto tra opinioni dottrinali; 10) nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente» (v. Cass. n. 24670/2007 nonché, ex plurimis, Cass. n. 10313/2019; Cass. n. 15452/2018; Cass. n. 12301/2017; con riferimento alla ricorrenza di contrasti giurisprudenziali, nella giurisprudenza di legittimità e anche di merito, cfr. Cass. n. 23845/2016 cit.; Cass. n. 24588/2015 cit.).

Nel caso che occupa la ricorrente assume che l'obiettivo incertezza normativa sarebbe ricavabile da alcuni "fatti indice" che sarebbero indicativi della correttezza delle valutazioni operate da Adidas IT (precedenti verifiche doganali favorevoli nei confronti di Adidas IT che hanno confermato l'esclusione della tassazione per le c.d. royalties; una sentenza della Corte Suprema spagnola di integrale annullamento della pretesa daziaria; indirizzi interpretativi contrastanti, anche a livello unionale, sul concetto di "potere di costrizione e di orientamento"; assenza, al momento dell'importazione, di sentenze, anche a livello europeo, a sostegno della tassabilità delle *royalties* in ipotesi di acquisto da fornitori terzi).

In realtà, tali elementi non valgono a integrare i presupposti indicati per la sussistenza di una situazione d'incertezza normativa oggettiva. Risulta incongruo il richiamo a precedenti verifiche che, comunque, non vincolano l'amministrazione, mentre, al di là del generico rinvio a diversi e contrastanti indirizzi giurisprudenziali, della sussistenza di tali asseriti contrasti non è data prova di sorta,

emergendo piuttosto l'esistenza di difformi esiti giudiziari, dovuti non già a difformi interpretazioni della normativa rilevante, quanto piuttosto a un diverso apprezzamento delle circostanze di fatto e del contenuto dei rapporti negoziali tra le parti (in termini, Cass. n. 19150/2026).

13. – Con il tredicesimo motivo di ricorso la ricorrente deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., nonché la violazione dell'art. 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, in tema di concorso di violazioni e continuazione. Le sanzioni irrogate riguarderebbero una pluralità di operazioni tra loro analoghe e poste in essere in un arco temporale unitario, con la conseguenza che avrebbe dovuto trovare applicazione il criterio del cumulo giuridico previsto dalla disposizione richiamata. Al riguardo, si rileva che la normativa stabilisce che, in presenza di più violazioni della stessa indole, debba essere applicata un'unica sanzione, determinata sulla base della violazione più grave, con aumento nei limiti previsti, in luogo del cumulo materiale delle singole sanzioni. Nonostante la specifica deduzione in ordine all'applicabilità di tale criterio, il giudice di appello non avrebbe esaminato la questione, omettendo di pronunciarsi sul punto e, quindi, sulla corretta determinazione del trattamento sanzionatorio.

13.1. – Il motivo è infondato.

In tema di sanzioni amministrative tributarie, il cumulo giuridico di cui l'art. 12, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 opera anche nelle ipotesi di cd. "concorso materiale omogeneo", ossia quando, con più azioni od omissioni, si commettono diverse violazioni della stessa disposizione, "formali" e non "sostanziali" perché non incidenti sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, ma tali da arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo (Cass. n.

28938/2020 nel caso di plurime ritardate autofatturazioni, e delle conseguenti registrazioni, nel sistema di inversione contabile).

Tuttavia, le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione disciplinato dall'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, perché questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento (Cass. n. 8148/2019; Cass. n. 1540/2017).

Nel caso di specie, la sanzione è collegata alle dichiarazioni effettuate, incidenti sulla determinazione dell'imponibile e sulla liquidazione del tributo, per cui non sussistono i presupposti indicati dalla giurisprudenza per applicare l'istituto del cumulo giuridico.

14. – Con il quattordicesimo motivo di ricorso, proposto in via subordinata, la ricorrente deduce la violazione del principio di proporzionalità delle sanzioni, richiamando la disciplina unionale che impone che le sanzioni siano effettive, proporzionate e dissuasive. A fronte dell'importo dei diritti accertati, le sanzioni irrogate dall'Amministrazione finanziaria sarebbero state determinate in misura significativamente superiore, risultando pari a una percentuale elevata dei maggiori diritti contestati. Il giudice di appello avrebbe riconosciuto l'incompatibilità della disciplina sanzionatoria applicata con il principio di proporzionalità, procedendo alla rideterminazione delle sanzioni in misura pari ai maggiori dazi accertati. Nell'ipotesi di conferma della legittimità della pretesa, dovrebbe essere mantenuta tale rideterminazione, in

quanto conforme al principio richiamato, che impone una verifica della proporzione tra l'entità della sanzione e la gravità della violazione, nonché rispetto agli obiettivi perseguiti.

14.1. – Il motivo è inammissibile.

La pronuncia impugnata, infatti, ha già provveduto ad annullare parzialmente le sanzioni pretese, da rideterminare in misura pari ai maggiori dazi accertati, proprio a fronte del principio di proporzionalità. In motivazione si richiama l'ordinanza Cass. n. 14908/2022 che ha ritenuto corretta e legittima la disapplicazione dell'art. 303 TULD per contrasto con il principio di proporzionalità di derivazione comunitaria e la conseguente rideterminazione della sanzione in misura pari ai maggiori dazi dovuti per come accertati. La stessa ricorrente, d'altronde, si legge in ricorso (incipit di pag. 7), espone che *«La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia ha pertanto annullato la pretesa IVA e le relative sanzioni, dichiarando, inoltre, illegittima la sanzione applicata dall'Ufficio, per violazione del principio di proporzionalità. Tali capi della sentenza meritano di essere integralmente confermati»*.

15. – La sentenza impugnata deve, pertanto, essere cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado territorialmente competente, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il secondo motivo, riguardo alla daziabilità delle royalties e alle commissioni d'acquisto, il quinto e l'ottavo motivo, assorbiti il terzo e il quarto, rigetta i restanti; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione tributaria, del 26 maggio 2026.

La Presidente
Angelina-Maria Perrino