Sentenza del 09/11/2018 n. 28663 - 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 Importazione separata di componenti di prodotto successivamente assemblato - Imposta - Determinazione - Criteri - Fattispecie.

Massima:

In tema di dazi doganali, in virtù delle regole generali per la classificazione delle merci nella nomenclatura combinata, premesse alla Tariffa Doganale dell'Unione europea, di cui al Regolamento (CEE) n. 2658/87, nonché dell'art. 5 del d.P.R. n. 723 del 1965, l'importazione separata di diversi componenti di un prodotto successivamente assemblato comporta l'applicazione dell'imposta doganale dovuta per il prodotto finito, ove l'importazione dei singoli componenti sia avvenuta in un contesto commerciale unitario, non assumendo rilevanza l'originaria volontà dell'importatore. (Nella specie, la S.C. ha applicato il principio ad una fattispecie nella quale erano stati importati, in un ristretto lasso di tempo, monitor e schede video, successivamente assemblati).

Massima tratta dal CED della Cassazione.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 55/45/10 del 13/05/2010, la CTR della Lombardia accoglieva parzialmente l'impugnazione proposta dalla P. s.p.a. avverso la sentenza n. 67/01/08 della CTP di Como, che aveva rigettato il ricorso proposto dalla società contribuente avverso l'avviso di rettifica relativo a due bollette doganali e l'atto di irrogazione sanzioni conseguente.

1.1. Come si evince dalla sentenza della CTR: a) la vicenda traeva origine dall'importazione, da parte della XXX XXX s.r.l., società poi incorporata dalla P. s.p.a., di alcuni monitor a colori nonchè, separatamente, di alcune schede TV, in ordine alle quali l'Agenzia delle Dogane aveva contestato la classificazione compiuta in sede di importazione, con conseguente applicazione di maggiori dazi e comminazione delle relative sanzioni; b) la CTP, dopo avere espletato consulenza tecnica

d'ufficio, respingeva i ricorsi riuniti della società contribuente; c) l'Agenzia delle Dogane impugnava la sentenza della CTP.

1.2. La CTR motivava il parziale accoglimento dell'appello evidenziando che: o a) con riferimento ai monitor importati, la classificazione attribuita dalla società contribuente in sede doganale era corretta in quanto i predetti componenti erano privi "dell'interfaccia necessaria alla ricezione del segnale televisivo"; b) diversamente doveva ritenersi con riferimento alle schede TV, le quali erano destinate ad essere collocate sui monitor e tale circostanza era a conoscenza della XXX XXX s.r.l.; c) ne derivava la necessità di procedere alla modifica della classificazione doganale della merce, con conseguenti diversa imposizione daziaria e sanzioni; d) con riferimento all'eccepita inammissibilità del ricorso per definizione agevolata delle sanzioni del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, ex art. 16, comma 3, si evidenziava che, da un lato, non vi era "alcuna espressa previsione di inammissibilità di un ricorso presentato successivamente ad una eventuale definizione agevolata" e, dall'altro, non si rilevava "dalla documentazione prodotta in giudizio dalle parti, e nemmeno dall'Ufficio della Dogana che la menziona, alcuna documentazione relativa ad una definizione agevolata delle sanzioni", sicchè l'eccezione doveva essere respinta.

2. Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle Dogane proponeva tempestivo ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

3. La P. s.p.a. resisteva con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Dogane deduce insufficiente motivazione su un punto decisivo e controverso tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, costituito dall'importazione successiva delle schede per la ricezione dei segnali video rispetto ai monitor, mentre in realtà tale importazione è avvenuta sì separatamente, ma in unico contesto, dovendo dunque applicarsi le norme relative al prodotto finito;

2. Con il secondo motivo di ricorso si deduce violazione dell'allegato 1 del Regolamento (CEE) n. 2658/87 del 23 luglio 1987 e del D.P.R. 26 giugno 1965, n. 723, art. 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi che, ai fini della corretta classificazione doganale della merce importata, si deve avere riguardo alla natura della merce risultante dall'assemblaggio di parti, ancorchè importate separatamente e purchè destinate ad essere incorporate in un unico oggetto, a nulla rilevando in tal caso la natura delle singole parti e delle funzioni che essi possono svolgere all'atto della importazione e della loro presentazione in dogana.

3. Il due motivi possono essere congiuntamente esaminati involgendo l'esame di questioni connesse. Il secondo motivo è fondato e assorbente del primo.

3.1. Con specifico riferimento al Regolamento CEE n. 2658 del 1987, è stato osservato che "in materia doganale, la regola 2-a, compresa nelle regole generali per la classificazione delle merci nella nomenclatura combinata, premesse alla Tariffa Doganale della Comunità Europea di cui al Reg. CEE 23 luglio 1987, n. 2658, nella parte in cui stabilisce che "qualsiasi riferimento ad un

oggetto nel testo di una determinata voce comprende questo oggetto anche se incompleto e non finito purchè presenti, nello stato in cui si trovi, le caratteristiche essenziali dell'oggetto completo o finito, o da considerare tale per effetto delle disposizioni precedenti, quando è presentato smontato e non montato", impone di classificare un dispositivo importato - qualora esso divenga funzionante solo con il concorso di ulteriori componenti - non già come "parte" di una macchina utensile bensì sotto la voce che identifica la stessa macchina utensile, giacchè ciò che rileva è non già che il dispositivo possa svolgere "ex se" la propria funzione, ma che esso costituisca l'elemento fondamentale della stessa macchina utensile" (cfr. Cass. n. 31058 del 28/12/2017).

E' stato, altresì, sottolineato che "la regola 3-b, compresa nelle regole generali per la classificazione delle merci nella nomenclatura combinata, premesse alla Tariffa Doganale della Comunità Europea di cui al Reg. CEE 23 luglio 1987, n. 2658/87 e succ. mod. e integrazioni, nella parte in cui impone di individuare, nel caso di "prodotti misti", "la materia o l'oggetto che conferisce agli stessi il loro carattere essenziale", non è ispirata ad un criterio di essenzialità strutturale (necessità della singola parte perchè il "prodotto misto" funzioni nel suo complesso), ma ad un concetto di essenzialità funzionale e dinamica (necessità della parte per il raggiungimento dello scopo finale cui "il prodotto misto" è destinato); ne consegue che la componente essenziale va individuata in relazione al risultato finale che l'oggetto nella sua complessità è destinato ad assicurare" (Cass. n. 26297 del 29/12/2010).

3.2. Con riferimento, invece, al D.P.R. n. 273 del 1965, art. 5, è stato statuito che "la previsione, contenuta nel D.P.R. 26 giugno 1965, n. 723, art. 5, della tassazione all'importazione dei singoli componenti di un prodotto ("i pezzi di merci i quali, assieme riuniti, costituiscano un determinato oggetto, anche incompleto") in modo uguale a quello adottato per il prodotto che siano destinati a formare, nel caso in cui siano presentati "insieme" allo sdoganamento, è diretta ad evitare che, attraverso l'espediente dell'importazione frazionata nel tempo degli stessi pezzi di uno stesso oggetto, venga elusa l'applicazione di parte dell'imposta doganale. La locuzione "presentati insieme allo sdoganamento" non va, pertanto, intesa nel senso rigorosamente letterale di contemporaneità o simultaneità, che escluda quelle situazioni ravvicinate nel tempo e/o inserite in un contesto commerciale unitario, secondo l'insindacabile apprezzamento di merito, ma può essere (come nella specie) rapportata, secondo una più confacente interpretazione teleologica, alla complessiva unitarietà delle operazioni ancorchè non esaurite nello stesso momento temporale" (Cass. n. 14050 del 16/06/2006).

3.3. Dall'esame congiunto dei superiori precedenti si evince che, nel caso di importazione separata di componenti che, ove assemblati, vengono a realizzare un diverso prodotto, il dazio deve essere pagato con riferimento al prodotto finito; e ciò indipendentemente dalla circostanza se le diverse importazioni avvengano contestualmente ovvero siano frazionate in un breve orizzonte temporale, purchè le stesse si inseriscano in un unico contesto commerciale e siano collegate tra loro in quanto finalizzate alla realizzazione di un prodotto unitario.

3.4. Nel caso di specie, è pacifico che le importazioni di monitor e di schede video siano avvenute in un lasso di tempo ridotto e, indipendentemente dalle ragioni che hanno eventualmente condotto la società controricorrente a provvedere al successivo assembla mento dei monitor con

le schede video, il risultato dell'operazione è stato la realizzazione di un prodotto diverso e, quindi, il dazio va pagato con riferimento a tale ultimo prodotto sia con riferimento ai monitor che con riferimento alle schede video.

3.5. Ha errato, dunque, la CTR nel considerare dovuto il pagamento di un dazio maggiore solo con riferimento all'importazione delle schede video sul presupposto che, per quanto riguarda la pregressa importazione dei monitor, la P. s.p.a. non fosse a conoscenza della necessità di riconversione degli stessi in televisori. Invero, la volontà della società controricorrente non ha alcuna importanza ai fini della applicazione del dazio, rilevando unicamente il fatto oggettivo della finalizzazione e utilizzazione dei componenti alla realizzazione di un prodotto diverso da quello importato.

3.6. Va, dunque, enunciato il seguente principio di diritto, cui il giudice del rinvio dovrà conformarsi: "in materia doganale, l'interpretazione congiunta delle regole generali per la classificazione delle merci nella nomenclatura combinata, premesse alla Tariffa Doganale della Comunità Europea di cui al Reg. CEE 23 luglio 1987, n. 2658 del 1987 e succ. mod. e integrazioni, nonchè del D.P.R. n. 723 del 1965, art. 5, induce a ritenere che l'importazione separata di diversi componenti di un prodotto successivamente assemblato comporta l'applicazione dell'imposta doganale dovuta per il prodotto finito, ove l'importazione dei singoli componenti sia avvenuta in un contesto commerciale unitario, restando irrilevante l'originaria volontà dell'importatore".

4. Con il terzo motivo di ricorso l'Agenzia delle Dogane deduce la violazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 16 (nel testo anteriore alla modifica di cui alla L. 13 dicembre 2010, n. 220), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando l'erroneità della valutazione della CTR per la quale non vi sarebbe alcuna espressa previsione di inammissibilità di un ricorso presentato successivamente ad una eventuale definizione agevolata.

4.1. In buona sostanza, si ritiene che la definizione agevolata della sanzione, attraverso il versamento di una somma ridotta entro il termine previsto per proporre il ricorso, determina l'estinzione della potenziale controversia afferente la contestata violazione di norme tributarie. E ciò in armonia con il tenore letterale della disposizione richiamata, che implica appunto la definizione della controversia sulla sanzione.

5. Con il quarto motivo di ricorso si deduce la violazione dell'art. 115 c.p.c. e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi che l'avvenuto pagamento in sede di definizione agevolata della controversia da parte della P. s.p.a. è un fatto non contestato e, dunque, ha errato la CTR a ritenerlo non documentato.

6. I motivi, che possono essere congiuntamente esaminati, involgendo due aspetti dell'identica questione, sono fondati.

6.1. Il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, comma 3, nella sua formulazione applicabile ratione temporis, così recita: "Nel termine di sessanta giorni dalla notificazione, il trasgressore e gli obbligati ai sensi dell'art. 11, comma 1, possono definire la controversia con il pagamento di un quarto della sanzione indicata nell'atto di contestazione. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie".

6.2. Nel caso di specie deve ritenersi assolutamente pacifico tra le parti che la P. s.p.a. abbia provveduto alla definizione agevolata della controversia, come dichiarato dalla stessa società contribuente in sede di ricorso introduttivo davanti alla CTP e non contestato dall'Ufficio.

6.3. Ne consegue che, da un lato, nessun onere di produzione della definizione agevolata può essere imposto all'Amministrazione finanziaria, trattandosi di circostanza incontestata; e, dall'altro, deve ritenersi precluso società contribuente porre nuovamente in discussione un fatto (la debenza delle sanzioni) in ordine al quale la controversia è stata definita, con conseguente estinzione dell'illecito (cfr. Cass. n. 18682 del 23/09/2016).

7. In conclusione, il ricorso va accolto con cassazione della sentenza impugnata e, non essendovi ulteriori questioni di fatto da esaminare, va rigettato l'originario ricorso proposto dalla P. s.p.a..

7.1. Per quanto riguarda le spese dei gradi di merito, le stesse vanno compensate integralmente tra le parti in ragione della relativa novità della questione all'epoca della proposizione del ricorso; le spese del presente grado di giudizio vanno, invece, poste a carico della parte controricorrente e liquidate come in dispositivo con riferimento ad un valore della lite dichiarato di Euro 260.000,00.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della P. s.p.a.; condanna la controricorrente a corrispondere alla ricorrente le spese del presente grado di giudizio, che liquida in complessivi Euro 5.600,00, oltre alle spese prenotate a debito; dichiara integralmente compensate tra le parti le spese relativè ai gradi di merito.

Così deciso in Roma, il 5 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 9 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza