Sentenza del 15/10/2019 n. 25966 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con la sentenza n. 6736/09/14, depositata in data 11 novembre 2014, non notificata, la Commissione tributaria regionale del Lazio, rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, in persona del Direttore pro tempore, nei confronti di M. Italia s.p.a, in persona del legale rappresentante pro tempore, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma n. 383/13/13, che aveva accolto il ricorso proposto dalla suddetta società avverso l'Informazione Tariffaria Vincolante (ITV) con la quale, l'Agenzia, in data 26 ottobre 2011, disattendendo l'istanza di quest'ultima volta ad ottenere la classificazione di un prodotto denominato "catetere NC Sprinter" nella voce doganale n. 9021, relativa, tra gli altri ad "apparecchi da inserire nell'organismo umano", aveva riportato il dispositivo in questione sotto la voce doganale n. 9018 relativa a "strumenti e apparecchi per la medicina".

1.2. La CTR, in punto di diritto, ha osservato che: 1) la sentenza di primo grado si riferiva al prodotto denominato "catetere NC Sprinter" e non a quello denominato "catetere guida Launcher"; 2) condivisibili erano le conclusioni peritali, già fatte proprie dalla CTP, secondo cui, avuto riguardo alle caratteristiche oggettive del dispositivo in questione, lo stesso era funzionalmente destinato all'impianto di uno stent coronarico; 3) le caratteristiche specifiche del prodotto, quale parte dello stent, imponevano, ai fini della classificazione doganale di valutare la sua destinazione d'uso, per cui l'unica categoria doganale rilevante era quella della voce 9021, all'interno della quale erano classificati gli impianti stent; 4) a conferma di tale conclusione, in nessuna delle note esplicative della Nomenclatura Combinata riportata nell'Allegato 1 al Reg. CEE n. 2658/87 e succ, mod. vi era una puntuale descrizione del detto prodotto e la nota relativa alla voce n. 9018 cui si richiamava l'Agenzia nella sua proposta di classificazione non presentava alcuno specifico riferimento ai cateteri; 5) come definito dal CTU alla classificazione doganale si perveniva attraverso "un processo di specificazione progressivo" nell'ambito del quale "la causa rilevante della specificazione stessa era individuata nella funzione del prodotto, quale sua caratteristica oggettiva"; 6)essendo il catetere in questione un dispositivo medico di precisione necessario per impiantare uno stent ad espansione, esso costituiva un unicum con lo stent medesimo, con conseguente classificazione sotto la medesima voce doganale; 7)detto dispositivo non poteva confondersi con i cateteri generici, con uso e impiego autonomo, di cui al codice 9018.

1.3. Avverso la suddetta sentenza della CTR, l'Agenzia delle dogane propone ricorso per cassazione affidato a quattro motivi; rimane intimata M. Italia s.p.a.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, l'Agenzia delle dogane denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione delle norme di diritto dell'unione Europea relative alla classificazione della merce ed individuazione delle voci e sottovoci, per avere la CTR erroneamente classificato l'articolo di cui all'Informazione tariffaria vincolante (ITV), qual era il "catetere guida" utilizzato per interventi di angioplastica coronarica, nella voce n. 9021 relativa agli apparecchi "da inserire nell'organismo per compensare una deficienza o un'infermità" e non già in quella n. 9018, relativa, tra l'altro, agli "strumenti chirurgici", benchè si trattasse di un "dispositivo medico generico" e non già di un "dispositivo medico impiantabile", essendo destinato ad essere inserito temporaneamente nell'organismo umano fino al posizionamento di uno stent coronarico. La ricorrente sottolinea, al riguardo, come nella versione inglese, prevalente in ambito Europeo, del testo della voce 9021 non sia utilizzato il verbo "inserire" bensì il verbo "impiantare", il che renderebbe evidente che, nella detta voce, siano classificabili gli strumenti che vengono impiantati nell'organismo umano e non già soltanto temporaneamente inseriti in esso.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della Regola generale interpretativa n. 3a) della Nomenclatura Combinata adottata con Reg. CEE n. 2658/87 del Consiglio e succ. modif. per avere la CTR - nel ritenere, alla luce delle conclusioni della CTU, che l'oggetto della classificazione di cui alla ITV fosse l'insieme ovvero l'impianto di stent, di cui il "catetere guida" costituiva parte funzionale - violato la regola generale interpretativa n. 3 a) della Nomenclatura Combinata che stabilisce la prevalenza della voce più specifica, da individuarsi, nel caso di specie, nella voce 9018 riferita espressamente agli strumenti chirurgici. In particolare, ad avviso della ricorrente, la CTR avrebbe errato nel ritenere che il dispositivo in esame costituisse un unicum con l'impianto di stent coronarico, in quanto lo stesso non concretava una "macchina" come intesa nella Nota Legale n. 4 della Sezione XVI, ma solo un assortimento (kit) ai sensi della Regola Generale 3b). La CTR, peraltro, nel confondere i concetti di destinazione d'uso con quello di destinazione funzionale, avrebbe erroneamente desunto dalle caratteristiche oggettive del prodotto, la funzione dell'insieme di cui il singolo dispositivo faceva parte.

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 la violazione e falsa applicazione della Regola generale interpretativa n. 1 e 6 della Nomenclatura Combinata adottata con Reg. CEE n. 2658/87 del Consiglio e succ. mod., per avere la CTR, nel classificare il dispositivo in questione nella voce n. 9021 e non già in quella specifica n. 9018, dedicata agli strumenti chirurgici, fatto erroneamente applicazione di un c.d. "processo di specificazione progressivo" secondo cui il prodotto non deve essere qualificato in base alle sue caratteristiche oggettive e/ o di uso ma in base alla funzione del dispositivo medico che è destinato ad installare.

4. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del Regolamento UE n. 1038/14 della Commissione Europea del 25 settembre 2014 e delle norme che regolano l'interpretazione della Nomenclatura Combinata per non avere la CTR classificato il "catetere guida" in questione, in base alle caratteristiche e proprietà oggettive dello stesso quali definite nel testo della NC e delle note delle sezioni o dei

capitoli, bensì in base ad un assunto "processo di specificazione progressiva" con riguardo alla funzione del dispositivo medico che era destinato ad installare.

5. In disparte l'avere l'Agenzia delle dogane indicato in ricorso, per mero errore materiale, quale prodotto oggetto della ITV il "catetere guida Launcher" in luogo del "catetere guida Spinter", in quanto è chiaro il riferimento al classificato "catetere guida" utilizzato negli interventi di angioplastica per impiantare uno stent coronarico, i motivi - da trattare congiuntamente per connessione- sono fondati.

5.1. Va premesso, in punto di fatto, che, come accertato dalla CTR, sulla base delle risultanze peritali, il dispositivo in questione era "funzionalmente destinato all'impianto di uno stent coronarico" e trattavasi di un "dispositivo medico di precisione, necessario per impiantare uno stent ad espansione".

Da ciò la CTR ha derivato che esso doveva essere qualificato nella voce 9021, in quanto veniva "a costituire un unicum con lo stent stesso", così da vedersi attribuire sotto il profilo doganale il medesimo codice e non nella voce 9018, proposta dall'Ufficio, in quanto non poteva confondersi "con i cateteri generici, con uso e impiego autonomo".

5.2. Tale conclusione non tiene conto della disciplina unionale in concreto applicabile, nè, più specificamente, delle Regole di interpretazione che presiedono alla materia.

5.3. La classificazione doganale delle merci importate nell'Unione Europea è disciplinata dalla NC, la quale si basa sul sistema armonizzato di designazione e di codificazione (SA) delle merci che è stato elaborato dall'Organizzazione mondiale delle dogane (OMD) e istituito con la Convenzione internazionale sul sistema armonizzato di designazione e di codificazione delle merci, conclusa a Bruxelles il 14 giugno 1983 e approvata, unitamente al relativo protocollo di emendamento del 24 giugno 1986, a nome della Comunità, con la decisione 87/369/CEE del Consiglio, del 7 aprile 1987 (GU 1987, L 198, pag. 1).

Il Regolamento CE n. 2658/1987 costituisce il riferimento normativo fondamentale per la nomenclatura delle merci, denominata "nomenclatura combinata" (NC).

Le regole generali per l'interpretazione della tariffa doganale, che figurano nella parte prima di quest'ultima, titolo 1, parte A, dispongono in particolare quanto segue: (...) "La classificazione delle merci nella NC si effettua in conformità delle seguenti regole: 1. I titoli delle sezioni, dei capitoli o dei sottocapitoli sono da considerare come puramente indicativi, poichè la classificazione delle merci è determinata legalmente dal testo delle voci, da quello delle note premesse alle sezioni o ai capitoli, e, occorrendo, dalle norme che seguono, purchè queste non contrastino col testo di dette voci e note".

Qualora una merce rientri simultaneamente in due voci distinte, in base alla regola generale 3, lettera a), della nomenclatura medesima, essa va classificata nella voce più specifica. Occorre precisare che, secondo le note esplicative del SA relative a detta regola generale, "una voce che designa nominatamente un oggetto particolare è più specifica di una voce che comprende una famiglia di oggetti". In base al punto 3 lett. b) della NC "I prodotti misti, i lavori composti di

materie differenti o costituiti dall'assemblaggio di oggetti differenti e le merci presentate in assortimenti condizionati per la vendita al minuto, la cui classificazione non può essere effettuata in applicazione della regola 3 a), sono classificati, quando è possibile operare questa determinazione, secondo la materia o l'oggetto che conferisce agli stessi il loro carattere essenziale". Infine, ai sensi del punto 3, lett. c) della NC: "Nei casi in cui le regole 3 a) o 3 b) non permettono di effettuare la classificazione, la merce è classificata nella voce che, in ordine di numerazione, è posta per ultima tra quelle suscettibili di essere validamente prese in considerazione".

La Regola n. 6 dispone: "La classificazione delle merci nelle sottovoci di una stessa voce è determinata legalmente dal testo di queste sotto voci e dalle note di sotto voci, nonchè, mutatis mutandis, dalle regole di cui sopra, tenendo conto del fatto che possono essere comparate soltanto le sotto voci dello stesso valore. Ai fini di questa regola, le note di sezioni o di capitoli sono, salvo disposizioni contrarie, parimenti applicabili".

Con riferimento alla voce 9018 della NC, dall'esame di tale voce risulta che essa comprende in particolare gli strumenti o gli apparecchi per la medicina. Il testo di tale voce non aggiunge precisazioni sulle caratteristiche di tali strumenti o di tali apparecchi.

Occorre rilevare al riguardo che secondo la nota esplicativa del SA relativa alla voce 9018, quest'ultima comprende vari strumenti o apparecchi il cui impiego normale esige, nella quasi totalità dei casi, l'intervento di un esperto, come un medico, un chirurgo, un dentista, un veterinario o un'ostetrica, per fare una diagnosi, prevenire o curare una malattia, oppure operare. Ne risulta, da un lato, che tali strumenti o apparecchi sono, nella maggior parte dei casi, utilizzati da un esperto in ambito sanitario, senza però che l'intervento di un siffatto esperto sia richiesto in tutti i casi e, dall'altro, che detti apparecchi e strumenti sono destinati a fini medici (Corte di giustizia, sentenza del 4 marzo 2015, causa C- C-547/13 "Oliver Medical" SIA contro Valsts ienemumu dienests punti, 48-50).

Con riferimento alla voce 9021, essa comprende tra l'altro "apparecchi da inserire nell'organismo, per compensare una deficienza o un'infermità". Le note esplicative della NC, nel testo applicabile alla data dei fatti di cui al procedimento principale (GU 2011, C 137, pag. 1), relative alla voce 9021 della NC, così prevedono: "Ai fini della presente voce, l'espressione "per compensare una deficienza o un'infermità" si riferisce soltanto agli apparecchi che effettivamente assumono o sostituiscono la funzione della parte del corpo compromessa o inferma. Non rientrano nella presente voce apparecchi che si limitano ad alleviare gli effetti di una deficienza o infermità" (Corte giust. 12 aprile 2018, C-227/17, Medtronic GmbH contro Finanzamt Neuss, punto 62).

Premesso che avuto riguardo alla funzione in sè del catetere-guida in questione - come descritta dalla CTR di "destinazione all'impianto di uno stent coronarico" - non è dato classificare lo stesso nella sottovoce 9021 della NC che presupporrebbe che questo sia destinato non solo ad essere impiantato nell'organismo, ma parimenti a compensare una deficienza o un'infermità, nel senso di "assumere o sostituire la funzione della parte del corpo compromessa o inferma", la verifica della correttezza della classificazione del dispositivo in questione nella sottovoce 9018 ovvero in quella propria degli stent 9021, involge l'interpretazione delle nozioni di "parti" e di "accessori" di

cui alla nota del capitolo 90, parte seconda, sezione XVIII, della NC (intitolato "Strumenti ed apparecchi di ottica, per fotografia e per cinematografia, di misura, di controllo o di precisione; strumenti ed apparecchi medico-chirurgici; parti ed accessori di questi strumenti o apparecchi") secondo cui:

"2. Con riserva delle disposizioni di cui alla nota 1 precedente, le parti ed accessori di macchine, apparecchi, strumenti od oggetti di questo capitolo sono da classificare sulla base delle seguenti regole: a) le parti ed accessori che consistono in oggetti compresi in una qualsiasi voce di questo capitolo o dei capitoli 84, 85 o 91 (diverse dalle voci 8485, 8548 e 9033) rientrano nella loro rispettiva voce; b) le parti ed accessori, se riconoscibili come destinati esclusivamente o principalmente ad una macchina, uno strumento o un apparecchio particolari o a più macchine, strumenti o apparecchi di una stessa voce (anche delle voci 9010, 9013 e 9031), sono classificati nella voce afferente a detta o a dette macchine, strumenti o apparecchi; c) le altre parti ed accessori rientrano nella voce 9033".

Invero, l'inquadramento del "catetere guida" utilizzato negli interventi di angioplastica coronarica nella voce n. 9018 relativa, tra l'altro, agli "strumenti ed apparecchi per la medicina, la chirurgia" ovvero nella voce 9021, relativa, tra l'altro, agli apparecchi da inserire nell'organismo", dipende dalla configurabilità o meno del detto dispositivo come "parte" e/o "accessorio" di uno stent coronarico, ai sensi della nota 2, lett. b), del capitolo 90 della tariffa doganale comune secondo la quale "le parti, diverse da quelle del paragrafo precedente, se riconoscibili come destinate esclusivamente o principalmente ad una macchina particolare o a più macchine classificabili nella stessa voce (anche nelle voci 8479 o 8543) rientrano nella voce afferente a detta o dette macchine o, secondo il caso, nelle voci 8409, 8431, 8448, 8466, 8473, 8503, 8522, 8529 o 8538; tuttavia, le parti destinate principalmente agli oggetti tanto della voce 8517 quanto delle voci da 8525 a 8528 sono da classificare nella voce 85". La lettera b), ha carattere sussidiario rispetto alla regola sancita dalla lettera a) e si applica unicamente alle parti di macchine non classificabili sulla base di quest'ultima poichè esse non costituiscono oggetti autonomi rientranti, in quanto tali, in voci specifiche del capitolo 84 o del capitolo 85 della NC (v. anche Cass. n. 5916 del 2019).

Va ricordato che secondo una costante giurisprudenza della Corte di giustizia, per garantire la certezza del diritto e per facilitare i controlli, il criterio determinante per la classificazione tariffaria delle merci va reperito, in linea di massima, nelle loro caratteristiche e proprietà oggettive, quali definite nel testo della voce della NC e delle note di sezione o di capitolo di questa (v., in particolare, sentenze del 20 settembre 2018, 2M-Locatel A/S, punto 27; 14 aprile 2011, British Sky Broadcasting Group e Pace, C-288/09 e C-289/09, EU:C:2011:248, punto 60, e del 22 novembre 2012, Digitalnet e a., C-320/11, C-330/11, C-382/11 e C-383/11, EU:C:2012:745, punto 27).

Peraltro, come anche affermato da questa Corte, da ultimo, nella sentenza n. 29538 del 2018, la classificazione doganale tiene conto non già dell'uso possibile, ma soltanto dell'uso previsto del dispositivo, valutato sulla base delle caratteristiche e delle proprietà oggettive del prodotto alla data della sua importazione (Corte giust. 26 maggio 2016, causa C-198/15, Invamed Group Ltd e altre, punto 24; Corte giust. 12 aprile 2018, C-227/17, Medtronic GmbH contro Finanzamt Neuss,

punto 36). Le dimensioni, il peso e la tecnologia utilizzata non costituiscono elementi determinanti per la classificazione di prodotti (Corte di giustizia, sentenza del 4 marzo 2015, causa C- C-547/13 "Oliver Medical" SIA contro Valsts ienemumu dienests, punto 72).

Nella specie, pertanto, se "i cateteri" rientrano di per sè nella voce 9018 della NC in quanto "(s)trumenti ed apparecchi per la medicina", la classificazione nella voce 9021 della NC dei "cateteri guida" utilizzati negli interventi di angioplastica coronarica è dunque possibile soltanto a patto che detti cateteri possano essere considerati come "parti" o "accessori", di un impianto di stent.

Il regolamento n. 2658/87, nelle versioni applicabili alla causa principale, non definisce le nozioni di "parti" e di "accessori" ai sensi del capitolo 90 della NC. Statuendo sulla portata di tali nozioni in relazione alla voce 8473 della NC al fine di classificare cartucce d'inchiostro per stampanti, la Corte di giustizia ha, tuttavia, indicato che la nozione di "parti" implica la presenza di un insieme per il cui funzionamento le parti sono indispensabili e che la nozione di "accessori" presuppone che si tratti di organi di attrezzatura intercambiabili che rendono un apparecchio atto a un particolare lavoro o che gli conferiscono possibilità supplementari o ancora che lo mettono in grado di assicurare un servizio particolare in relazione alla sua funzione principale (v. sentenza della Corte di giustizia del 26 ottobre 2006, causa C-250/05, Turbon International GmbH contro Oberfinanzdirektion Koblenz, punti 30 e 32).

Per quanto concerne la nozione di "parti", nella sentenza del 15 febbraio 2007, causa C-183/06, RUMA (Racc. pag. 1-1559, punto 31), la Corte di giustizia ha già avuto modo di utilizzare tale nozione, così come definita nella citata sentenza Turbon International, per la voce 8473 della NC, nell'ambito di una questione relativa alla classificazione di un prodotto in una tra le diverse sottovoci del capitolo 85 della NC. Per quanto riguarda la nozione di "accessori", nella citata sentenza Turbon International la Corte di Lussemburgo si riferisce ai termini della nota esplicativa del SA relativa alla voce 8473 della NC per fissare la definizione di tale nozione.

Come già ricordato da questa Corte (Cass. n. 31062 del 2017), secondo la Corte di Giustizia, ai fini dell'interpretazione della tariffa doganale comune, le note esplicative della nomenclatura costituiscono mezzi importanti per garantire l'applicazione uniforme di tale tariffa e come tali forniscono elementi validi per l'interpretazione della stessa (Turbon International GmbH, p. 22; conf. Wiener SI, p. 11, Peacock, p. 10).

In mancanza di elementi contrari, va pertanto applicata alla voce 9021 della NC la definizione della nozione di "accessori" data nella citata sentenza Turbon International, che si fonda su una nota esplicativa del SA relativa alla voce 8473 della stessa NC. Inoltre, occorre parimenti rilevare che la nota 2, lett. a), del capitolo 90 della NC, nel menzionare i capitoli 84, 85, 90 e 91 della NC, si riferisce alle nozioni di "parti" e di "accessori", consentendo così di dedurne che le suddette nozioni hanno la stessa accezione in tali capitoli (Corte di giustizia, sentenza del 16 giugno 2011, causa C152/10, Unomedical A/S contro Skatteministeriet, punti 33 e 34; nello stesso senso, sentenza del 4 marzo 2015, causa C- C-547/13 "Oliver Medical" SIA contro Valsts ienemumu dienests, punto 69).

Nella specie, avuto riguardo proprio all'accertamento in punto di fatto contenuto nella sentenza impugnata- e non sindacabile in sede di legittimità - occorre constatare che il dispositivo in questione non può essere qualificato come "parte", nè come "accessorio" dell'impianto di stent (sottovoce 9021). Infatti, essendo, come rilevato dal giudice di appello, il "catetere NC Sprinter" in questione "funzionalmente destinato all'impianto di uno stent coronarico" e "necessario per impiantare uno stent in espansione", il funzionamento dello stent non dipende dalla presenza, peraltro temporanea, di un "catetere guida" nè tale funzionamento è condizionato dalla presenza (temporanea) del detto dispositivo; parimenti, detto catetere non rende l'impianto di stent atto a un particolare lavoro, nè conferisce allo stesso possibilità supplementari o mette questo in grado di assicurare un servizio particolare in relazione alla sua funzione principale.

Da qui la non classificabilità del prodotto in questione nella sottovoce 9021 (propria dell'impianto di stent) e la riconducibilità dello stesso nella sottovoce 9018, quale strumento per la medicina, utilizzato a fini medici.

Peraltro, ciò si confà anche a quanto previsto dalla Regola Generale 3 lett. b) della NC secondo cui "(...) le merci presentate in assortimenti condizionati per la vendita al minuto, la cui classificazione non può essere effettuata in applicazione della regola 3 a), sono classificati, quando è possibile operare questa determinazione, secondo "la materia o l'oggetto che conferisce agli stessi il loro carattere essenziale".

5.4. Ne consegue l'enunciazione del seguente principio di diritto: "In base alla c. d. "nomenclatura combinata", un prodotto è da classificare nella voce o sottovoce doganale di un altro prodotto soltanto se ne costituisce "parte" - e, dunque, per il cui funzionamento sia indispensabile - ovvero "accessorio" - e, dunque tale da renderlo atto a un particolare lavoro o da conferirgli possibilità supplementari o ancora da metterlo in grado di assicurare un servizio particolare in relazione alla sua funzione principale; ne consegue che il catetere-guida utilizzato negli interventi di angioplastica per impiantare uno stent coronarico non costituisce nè parte nè accessorio dell'impianto di stent per cui va classificato sotto la voce doganale 9018 della NC, comprendente "gli strumenti o gli apparecchi per la medicina" e non già sotto la voce 9021, relativa, tra l'altro "agli apparecchi da inserire nell'organismo, per compensare una deficienza o un'infermità"".

5.5. Nel caso di specie, la CTR non si è attenuta.al suddetto principio, avendo - nel fare riferimento a un non meglio precisato "processo di specificazione progressivo"- confermato la classificazione del "catetere NC Sprinter" sotto la voce 9021, in quanto ritenuto "parte dello stent", costituente con esso un unicum, ancorchè proprio in base all'uso previsto del dispositivo, valutato sulla base delle caratteristiche e delle proprietà oggettive del prodotto, lo stesso fosse funzionale al solo impianto dello stent.

6. In conclusione, va accolto il ricorso dell'Agenzia, con cassazione della sentenza impugnata e, decidendo nel merito, con rigetto del ricorso originario della società contribuente.

7. Stante la peculiarità della materia trattata, si ravvisano giusti motivi per compensare integralmente tra le parti le spese processuali dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli; cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario della società contribuente; compensa tra le parti integralmente le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 17 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 15 ottobre 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza