Sentenza del 27/12/2019 n. 34492 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La Spa T. (ora L.T. Srl in liquidazione e concordato preventivo) impugnava l'avviso di rettifica n. (OMISSIS) del 7.3.2007, relativo agli anni dal 2004 al 2006, derivato da una specifica informativa con cui l'OLAF aveva richiamato l'attenzione sulla erronea classificazione di apparecchi per la radiodiffusione, avente ad oggetto il recupero a posteriori di maggiori tributi doganali derivanti da una errata classificazione della merce oggetto di importazione da parte della Spa T. (nella specie lettori musicali MP3 con radio ricevitore integrato) che l'Ufficio delle Dogane di (OMISSIS) aveva ritenuto riportare erroneamente il codice TARIC 8520 90 00 (magnetofoni ed altri apparecchi per la registrazione del suono, anche con dispositivo incorporato per la distribuzione del suono), con aliquota daziaria del 2%, anzichè il codice 8527 13 99 (apparecchi riceventi per la radiofonia, la radiotelegrafia o la radiodiffusione, anche combinati, in uno stesso involucro, con un apparecchio per la registrazione o la riproduzione del suono o con apparecchio di orologeria), con aliquota del 10%.

La ricorrente aveva lamentato che la Autorità Doganale si era conformata senza riserve alle misure previste dall'OLAF con la INF AM 18/2005 SI2006 senza tenere conto di quanto disposto dal Reg. CE 8 marzo 2006, n. 400, che sarebbe intervenuto proprio per porre rimedio alle situazioni segnalate dall'OLAF e che comunque dal Regolamento, in una lettura congiunta con le Note esplicative della Nomenclatura Combinata, risultava che la funzione di radiodiffusione era una caratteristica accessoria rispetto alla prevalente funzione di registrazione e riproduzione del suono, atta a conferire all'apparecchio MP3 il suo carattere essenziale.

Con sentenza n. 77/1/2009 la Commissione Tributaria - Provinciale di Ancona rigettava il ricorso ritenendo trattarsi di uno strumento tecnologico di tipo digitale che integrava al suo interno la funzione di radio ricevitore in un corpo unico ed inscindibile per cui era corretto l'operato dell'Ufficio che aveva applicato il codice di classificazione 8257 13 99 conformemente al dispositivo di regolamento.

Investita dall'appello della società L.T., la quale aveva dedotto che la classificazione doveva avvenire sulla base delle caratteristiche essenziali del prodotto che, nel caso di specie, funzionava solo marginalmente come radio, come confermato dall'Agenzia delle Dogane - Ufficio Applicazione Tributi con sede in (OMISSIS), la Commissione Tributaria Regionale della Marche, con sentenza n. 75.5.2015, accoglieva l'appello e condannava l'Agenzia delle Dogane al pagamento delle spese del giudizio, ritenendo nella specie applicabile il Reg. CEE n. 400 del 2006, già in vigore al momento della introduzione finale della merce e che, alla luce della

Nomenclatura TARIC di cui alla tariffa doganale d'uso integrata, unitamente al citato regolamento, risultasse che l'apparecchio in considerazione rientrava nel codice di classificazione 8529 90 00, dichiarato dalla società, poichè era munito di un apparecchio radio ricevente destinato ad "uso individuale" in cuffia, mentre il codice 8527 13 99 descriveva un apparecchio idoneo ad un ascolto senza cuffia da parte di più persone anche di un segnale radio e quindi ad "un ascolto di gruppo".

Contro la sentenza, depositata in data 20 febbraio 2015, non notificata, ha proposto ricorso la Agenzia delle Dogane, con atto notificato il 18 marzo 2016, affidato a due motivi, cui resiste la contribuente con controricorso.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo denuncia violazione del Reg. CEE n. 2913 del 1992, art. 12, comma 2, secondo capoverso, per avere la sentenza impugnata fatto riferimento al "motivo dell'appello che riguarda la corretta classificazione, ai fini doganali, di lettori MP3 che, secondo le regole dettate dall'Agenzia delle Dogane, Ufficio Applicazione Tributi di (OMISSIS), dovrebbero essere classificati al numero NC 8520.90.00", benchè, in base al detto Reg., art. 12, l'informazione tariffaria vincolante potesse riguardare solo le merci per le quali le formalità doganali sono state espletate in data posteriore alla comunicazione dell'informazione da parte di detta autorità, per cui la ITV datata 31 ottobre 2008 non poteva avere alcun valore per le merci importare fra il 2004 ed il 2006 che costituivano l'oggetto del presente giudizio.

2. Il secondo motivo si duole della violazione del Reg. CEE n. 2658 del 1987, e del Reg. CE n. 400 del 2006, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, per avere la sentenza impugnata erroneamente interpretato le disposizioni comunitarie ritenendo che agli apparecchi dovesse essere applicato l'uno o l'altro codice a seconda che fossero o no predisposti ad "un ascolto collettivo di persone", mentre invece, sia in base al Reg. n. 2658 del 1987, che in base al Reg. n. 400 del 2006, gli apparecchi muniti di un radiotrasmettitore integrato (quali quelli in esame) dovevano essere classificati alla voce doganale 8527 13 99 in quanto la presenza in uno stesso involucro di due apparecchi (per la radiodiffusione e per la registrazione o la riproduzione del suono) rappresentava il vero discrimen per la classificazione in quella voce doganale. Con il Reg. del 2006, la Commissione UE, per adeguare il Regolamento di Nomenclatura alle nuove esigenze del commercio internazionale, anche a causa della continua innovazione tecnologica, aveva stabilito che l'elemento discriminante da cogliere nella classificazione dell'apparecchio portatile digitale a batteria, e/o lettore MP3, era che in esso fosse integrato o meno un radio ricevitore, come nel caso in esame in cui l'apparecchio ricevente per la radiodiffusione era incluso nella struttura del lettore (VD 8527) e funzionava con la stessa batteria, mentre, con riferimento alla VD 8520, invocata dalla contribuente, il regolamento faceva riferimento ad un "assortimento condizionato per la vendita al dettaglio" presupponendo con ciò un utilizzo indipendente dei due congegni. Inoltre i congegni in considerazione non erano muniti di un sistema elettronico di segnalazione con conversione digitale/analogico, richiesto dal Reg. n. 400 del 2006, per gli apparecchi da classificare con la voce doganale 8520/ 90 00, mentre erano muniti di uno schermo LCD che era indicato nella descrizione della voce doganale 8527/ 13 99.

3. Il primo motivo è inammissibile poichè con esso si censura una argomentazione contenuta nei motivi di appello, ma che la sentenza di appello ha solo riportato come censura di appello, senza però prenderla poi in esame. Non si tratta quindi di una "ratio decidendi" della sentenza, bensì di dato descrittivo che non ha spiegato alcuna influenza sul dispositivo, ma neppure sulla motivazione della sentenza e che, perciò, essendo improduttivo di effetti giuridici non può essere oggetto di ricorso per cassazione, per difetto di interesse (v., per tutte, Cass. Sez. 1 -, Ordinanza n. 8755 del 10/04/2018 Rv. 648883 - 01).

4. Il secondo motivo, al contrario di quanto dedotto dalla controricorrente, che sostiene trattarsi di valutazioni di puro fatto, come tale riservate al giudice del merito, è in primo luogo ammissibile, poichè con esso si deduce non già una diversa valutazione da parte del giudice del merito delle risultanze fattuali, neppure richiamate dalla sentenza impugnata che non contiene, in alcuna sua parte, una descrizione concreta e completa dell'apparecchio di cui si tratta, bensì - in base ai criteri di discrimen delle due tipologie di apparecchi previsti dai Regolamenti, che determinavano una diversa aliquota daziaria - una erronea interpretazione dei regolamenti da parte della sentenza impugnata, con particolare riguardo alle caratteristiche oggettive descritte nelle note esplicative della nomenclatura combinata e anche nel successivo Reg. del 2006, che non emergevano dalla sentenza impugnata, la quale non conteneva neppure la descrizione dei componenti che avrebbero potuto e dovuto indirizzare la classificazione. E poichè il giudice di appello aveva affermato che il discrimen doveva essere individuato nella idoneità o meno dell'apparecchio "all'ascolto di gruppo" di musica nell'aria, mentre nella nomenclatura combinata e nel regolamento non vi era traccia di tale differenziazione, è evidente che il vizio è stato correttamente dedotto dalla Agenzia delle Dogane come violazione ed erronea interpretazione ed applicazione della legge ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3.

4.1. In tema di ricorso per cassazione, il vizio di violazione di legge consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e quindi implica necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è esterna all'esatta interpretazione della norma di legge e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura è possibile, in sede di legittimità, sotto l'aspetto del vizio di motivazione: il discrimine tra l'una e l'altra ipotesi - violazione di legge in senso proprio a causa dell'erronea ricognizione dell'astratta fattispecie normativa, ovvero erronea applicazione della legge in ragione della carente o contraddittoria ricostruzione della fattispecie concreta - è segnato dal fatto che solo quest'ultima censura, e non anche la prima, è mediata dalla contestata valutazione delle risultanze di causa (v., per tutte Cass. Sez. 6 - 2, Ordinanza n. 24054 del 12/10/2017 Rv. 646811 - 01).

4.2. Nel caso in esame la ricorrente Agenzia delle Dogane rileva che la merce oggetto di importazione doveva essere qualificata - già al momento dell'importazione, avvenuta a partire dal 2004 e quindi anche prima del regolamento del 2006, e alla luce delle specifiche caratteristiche tecnologiche possedute - con il codice 8527 13 99 e non in quello 8520 90 90, risolvendosi l'intervento attuato con il Reg. n. 400 del 2006, in una disposizione interpretativa ed adeguatrice alle nuove tecnologie dei codici TARIC già esistenti. Non si tratta quindi di valutazioni di fatto, bensì di vizio che investe immediatamente la regola di diritto, risolvendosi

nella denuncia di attribuzione ad essa, da parte del giudice di appello, di un contenuto che non possiede, avuto riguardo alla fattispecie astratta in essa delineata, al di là della allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa che è, invece, esterna all'esatta interpretazione della norma e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, sottratta perciò al sindacato di legittimità (v. Cass. Sez. 1 -, Ordinanza n. 640 del 14/01/2019 Rv. 652398 - 01), ma che non è stata dedotta nel caso in esame in cui il ricorrente si è, al contrario, doluto della erronea interpretazione della norma da parte del giudice di appello.

4.3. Il motivo è altresì fondato.

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

Il Reg. n. 2658 cit., art. 3, comma 1, in particolare, prevede "Ciascuna sottovoce NC comporta un codice numerico di otto cifre: a. le prime sei cifre sono i codici numerici assegnati alle voci e sotto voci della nomenclatura del sistema armonizzato; b. la settima e l'ottava cifra identificano le sottovoci NC. Quando le voci o sotto voci del sistema armonizzato non sono ulteriormente suddivise per esigenze comunitarie, la settima e l'ottava cifra sono "00"". La completa individuazione delle voci di classificazione, infine, è contenuta nell'Allegato al citato Regolamento.

4.3. I codici TARIC 8527 13 99 e 8520 90 90 erano quindi preesistenti al Reg. n. 400 del 2006, e derivano, rispettivamente, dal codice di classificazione 8520, a cui corrisponde la descrizione "Magnetofoni, anche con dispositivo incorporato per la riproduzione del suono", nonchè dal codice 8527, cui corrisponde la diversa descrizione "Apparecchi riceventi per la radiodiffusione, anche combinati, in uno stesso involucro, con un apparecchio per la registrazione o la riproduzione del suono o con un apparecchio di orologeria". Ciò emerge, univocamente, anche dal sopra citato Reg. n. 400 che, con riguardo alla tipologia di beni in giudizio, ha espressamente distinto tra:

"Assortimento condizionato per la vendita al dettaglio, composto da: - un apparecchio digitale portatile a batteria per la registrazione e la riproduzione del suono, comprendente in un unico involucro le seguenti componenti: sistema elettronico di segnalazione con convertitore digitale/analogico, memoria flash, 3 tasti di controllo, alloggiamento per la batteria, spina USB e connettore per gli auricolari, - un apparecchio ricevente per la radiodiffusione a batteria con auricolari e cavo di connessione, - un cavo USB, - un CD-ROM, e - un manuale" che va classificato sotto la voce "8520 90 00" per la motivazione "Classificazione a norma delle regole generali 1, 3 b) e 6 per l'interpretazione della nomenclatura combinata e del testo dei codici NC 8520 e 8520 90 00. L'apparecchio digitale per la registrazione e la riproduzione del suono conferisce all'assortimento il suo carattere essenziale" e "Apparecchio ricevente per la radiodiffusione portatile, a batteria, con apparecchio per la registrazione o la riproduzione del suono integrato. Contiene i seguenti elementi: - memoria flash, - microprocessore sotto forma di circuiti integrati ("chip"), - sistema elettronico, con amplificatore a bassa frequenza, - schermo LCD, - sintonizzatore, e - tasti di controllo" che va classificato sotto la voce "8527 13 99" per la motivazione "Classificazione a norma delle regole generali 1 e 6 per l'interpretazione della nomenclatura combinata e del testo dei codici NC 8527, 8527 13 e 8527 13 99. La classificazione

si basa sul testo della voce 8527: apparecchio per la radiodiffusione, anche combinato, in uno stesso involucro, con un apparecchio per la registrazione o la riproduzione del suono".

4.5. Va rammentato che, secondo costante giurisprudenza, per garantire la certezza del diritto e facilitare i controlli, il criterio decisivo per la classificazione doganale delle merci dev'essere ricercato, in linea generale, nelle loro caratteristiche e proprietà oggettive, quali definite nel testo della voce della NC e delle note di sezione o di capitolo (v. sentenza 29 ottobre 2009, cause riunite C-522/07 e C-65/08, Dinter ed Europol Frost-Food, Racc. pag. I-10333, punto 29 e giurisprudenza ivi citata; v. anche ordinanza della Corte di giustizia 9.12.2010 nel procedimento C-193/10 che precisa che la destinazione del prodotto può costituire, in materia di classificazione doganale, un criterio obiettivo, semprechè essa sia inerente a detto prodotto, e tale inerenza deve potersi valutare in funzione delle caratteristiche e delle proprietà oggettive del prodotto stesso; sul punto v., in particolare, sentenza 17 marzo 2005, causa C-467/03, Ikegami, Racc. pag. I-2389, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

4.6. Tenuto anche conto della giurisprudenza di questa Corte (v. Cass. n. 22941 del 2018; Cass. n. 21805 del 2019), ne deriva che, a prescindere dal carattere costitutivo o meramente interpretativo del citato Reg. del 2006, (fermo restando che in quest'ultimo caso è necessaria una previsione espressa o, comunque, chiaramente ed univocamente evincibile dal testo del Regolamento, che resta altrimenti applicabile, per regola generale, solo per il futuro), la qualificazione in concreto del prodotto importato nel caso in esame fra il 2004 ed il 2006 (e quindi quasi esclusivamente prima della entrata in vigore del regolamento del 2006) doveva essere operata all'interno delle voci TARIC già esistenti e ad esso applicabili, pur alla luce del nuovo Regolamento. Tale conclusione trova, del resto, pieno conforto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, come emerge, tra l'altro, dalla decisione del 16 dicembre 2010, in C-339/09, Skoma Lux s.r.o., che ha valutato l'inapplicabilità, con riguardo al prodotto oggetto del giudizio (una bevanda alcolica), del Reg. n. 600 del 2006, (per la sua natura costitutiva), ma ha mantenuto ferma la necessità di una valutazione dello stesso all'interno dei codici di classificazione già operativi e vigenti (v. Cass. n. 22941 del 2018). Ciò è quanto peraltro risulta anche dal Reg. n. 400 del 2006, che viene in considerazione nel caso in esame, il quale prevede che la classificazione sotto la voce "8520 90 00" deve avvenire per la motivazione "Classificazione a norma delle regole generali 1, 3 b) e 6 per l'interpretazione della nomenclatura combinata e del testo dei codici NC 8520 e 8520 90 00" ed altrettanto che, "per la voce "8527 13 99", la classificazione si basa sul testo della voce stessa e cioè "apparecchio per la radiodiffusione, anche combinato, in uno stesso involucro, con un apparecchio per la registrazione o la riproduzione del suono" per la motivazione "Classificazione a norma delle regole generali 1 e 6 per l'interpretazione della nomenclatura combinata e del testo dei codici NC 8527, 8527 13 e 8527 13 99".

4.7. E' altresì principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte quello per cui la questione della esatta classificazione del prodotto doganale deve avvenire con riferimento al "testo delle voci, delle note premesse alle sezioni ed ai capitoli e delle regole generali per la interpretazione della NC" (cfr. Reg. CEE n. 2658 del 1987, punto n. 1 lett. A, Titolo I, parte prima, all. I), vigenti al tempo della importazione, ricercando il criterio decisivo di classificazione doganale della merce "nelle caratteristiche e proprietà oggettive del prodotto, quali definite nel testo della voce della NC e delle note delle sezioni o dei capitoli", come ripetutamente affermato

dalla Corte di giustizia (in argomento vedi i riferimenti in Cass. 16 novembre 2018, n. 29537; v. anche Cass. n. 21805 del 2019).

4.8. Alla stregua di tale criterio, rientra nel codice 8520 90 00 "L'apparecchio digitale per la registrazione e la riproduzione del suono", mentre rientra nel codice 8527 13 99 "l'apparecchio per la radiodiffusione, anche combinato, in uno stesso involucro, con un apparecchio per la registrazione o la riproduzione del suono" e sono queste specifiche caratteristiche oggettive che devono essere esaminate al fine di attribuire il codice ai prodotti importati. La sentenza impugnata ha invece fatto uso di un erroneo criterio interpretativo del regolamento che fa esclusivo riferimento, ai fini della attribuzione del codice 8527 13 99, alla attitudine dell'apparecchio ad una diffusione della musica nell'aria e ad un ascolto di gruppo - di cui la Agenzia delle Dogane non avrebbe offerto prova in causa -, alla luce della possibilità di connessione ad un telecomando e della presenza di un amplificatore a bassa frequenza, che non trova alcun riscontro nelle caratteristiche e proprietà oggettive richieste per la classificazione sotto tale codice, il quale indica, invece, un apparecchio per la radiodiffusione, anche combinato, in uno stesso involucro, con un apparecchio per la registrazione o la riproduzione del suono e che inoltre, come rilevato nel ricorso dalla Agenzia delle Dogane, prevede la dotazione di uno schermo LCD (presente nel caso concreto), non previsto invece per la voce doganale 8520, la quale contiene a sua volta la ulteriore previsione del convertitore analogico - digitale, non presente nel caso in esame.

4.9. Anche le difese svolte dalla controricorrente, che richiamano, ai fini della individuazione della voce nella quale classificare gli apparecchi di cui si tratta, i criteri della "voce più specifica" e del "carattere essenziale", come sviluppati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia (cause riunite C-288/09 e C-289/09), finiscono, in ogni caso, per riconoscere che si deve avere riguardo alla funzione principale che caratterizza il complesso, il che non ha alcuna attinenza con la previsione di un attacco per un telecomando che, di per sè, è neutro in quanto può riguardare più funzioni dell'apparecchio, mentre invece il carattere essenziale è, nel caso del codice 8520 90 00, la "funzione di registrazione e riproduzione del suono", e, nel caso del codice 8527.13.99, la "radiodiffusione, anche combinata, in uno stesso involucro, con un apparecchio per la registrazione o la riproduzione del suono", non essendo invece pertinente con le regole generali di cui alla Nota Esplicativa per la interpretazione della nomenclatura combinata, che si traducono nei criteri dettati dalla regola 3, la "previsione di un uso di gruppo" e cioè il criterio adottato dalla sentenza impugnata.

4.10. La CTR non si è attenuta a tali criteri, non avendo in alcun modo considerato l'effettiva natura della merce in relazione ai codici di classificazione vigenti, già originariamente applicabili, e la cui operatività (dell'uno o dell'altro) in relazione allo specifico bene andava in concreto valutata alla stregua delle caratteristiche concrete degli apparecchi e delle parti di essi oggetto d'importazione in relazione alla individuazione della funzione principale che caratterizza il complesso. La sentenza non ha infatti descritto e considerato l'effettiva natura della merce in relazione ai codici di classificazione vigenti, già originariamente applicabili ed ai criteri che dovevano essere applicati anche in base al Reg. del 2006, punto 3, "In applicazione di tali regole generali, le merci descritte nell'allegato del presente regolamento, nella colonna 1, della tabella figurante, debbono essere classificate nei corrispondenti codici NC indicati nella colonna 2, e

precisamente in virtù delle motivazioni indicate nella colonna 3 di detta tabella", avendo invece scelto un criterio di classificazione arbitrario ed estraneo alle disposizioni regolamentari applicabile nella materia di cui si tratta.

5. In accoglimento del secondo motivo di ricorso - dichiarato inammissibile il primo - la sentenza deve essere pertanto annullata con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale delle Marche, la quale dovrà accertare se il prodotto importato, per le sue caratteristiche specifiche, da verificare in concreto ed alla luce, in particolare, del criterio della funzione principale che caratterizza il complesso, sia riconducibile al codice di classificazione TARIC 8520 90 90 ovvero al 8527 13 99 e deciderà anche sulle spese del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte, dichiara inammissibile il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della CTR delle Marche.

Così deciso in Roma, il 13 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 27 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza