Sentenza del 14/01/2020 n. 423 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Emerge dalla sentenza impugnata che l'oggetto del contendere riguarda la classificazione di alcuni prodotti, i quali, secondo la società, sarebbero ascrivibili alla voce tariffaria 4903 ("album o libri di immagini e album da disegno da colorare, per bambini"), in quanto tali esenti da dazio e soggetti a iva con aliquota ridotta al 4%, mentre, ad avviso dell'Agenzia, essi rientrerebbero sotto la voce 9503 ("tricicli, monopattini, automobiline a pedali e giocattoli simili provvisti di ruote; carrozzelle e passeggini per bambole; bambole; altri giocattoli; modelli ridotti e modelli simili per il divertimento, anche animati; puzzle di ogni specie"), per cui sconterebbero dazio al 4,75% e iva con aliquota ordinaria.

I prodotti in questione, si riferisce in sentenza, sono costituiti da cinque pagine cartonate con immagini e brevi citazioni, delle quali l'ultima è contenitore di dodici personaggi tridimensionali del mondo Disney e di uno scenario plastificato, e sono immessi sul mercato come "gioco kit", riportando sulla prima e sulla quarta di copertina la dicitura "12 personaggi 3d per giocare" e "12 personaggi 3d e un fantastico scenario per giocare".

La società impugnò l'avviso di accertamento al riguardo emesso dall'Agenzia e il relativo atto d'irrogazione di sanzioni, ottenendone l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale, mentre quella regionale ha accolto l'appello dell'Agenzia. A sostegno della decisione il giudice d'appello ha fatto leva sulla regola generale 3 e, specificamente, sul punto c) di essa, che prevede la classificazione della merce nella voce che, in ordine di numerazione, è posta per ultima tra quelle suscettibili di essere validamente prese in considerazione.

Contro questa sentenza propone ricorso la contribuente per ottenerne la cassazione, che affida a quattro motivi, che illustra con memoria, cui l'Agenzia risponde con controricorso.

Motivi della decisione

1.- Infondato è il primo motivo di ricorso, col quale si deduce la nullità della sentenza per mancanza di motivazione: esso si scontra difatti con l'orientamento consolidato di questa Corte in base al quale la riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 10, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, convertito, con modificazioni, con L. 7 agosto 2012, n. 134 (al regime del quale è soggetta ratione temporis l'impugnazione della sentenza in questione) va interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto è denunciabile in

cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali; tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass., sez. un., 7 aprile 2014, n. 8053, costantemente seguita nella giurisprudenza di questa Corte).

1.1.- Di contro, nel caso in esame, la motivazione c'è e consiste nell'affermazione della necessità di applicazione della regola generale 3 punto c) per l'interpretazione della nomenclatura combinata oggetto del regolamento n. 2658/87.

2.- Col secondo motivo di ricorso la contribuente denuncia la violazione della regola d'interpretazione della nomenclatura combinata oggetto del regolamento CEE n. 2658/87 del 23 luglio 1987 e fa leva, sotto il profilo della motivazione, sulle valutazioni dell'Agenzia delle dogane relative ad altri prodotti commercializzati dalla società, a suo avviso muniti delle medesime caratteristiche tecniche di quelli importati e sempre classificati sotto la voce 4903.

2.1.- Va premesso che il profilo concernente la deduzione del vizio di motivazione è inammissibile:

- anzitutto, in violazione del principio di autosufficienza, la ricorrente non fornisce elementi tali, da consentire una comparazione delle caratteristiche tecniche dei prodotti, limitandosi a rinviare ad atti di uno dei giudizi poi riuniti e decisi con la sentenza impugnata;

- inoltre, si fa leva in ricorso su informazioni tariffarie vincolanti relative ad altri prodotti; laddove l'art. 12 Reg. CEE del Consiglio n. 2913 del 1992 (quello che istituiva il Codice doganale comunitario), applicabile ratione temporis nella vicenda che ci occupa, stabiliva che l'informazione tariffaria vincolante fornita su richiesta scritta dell'importatore dall'autorità doganale, originariamente valida in materia tariffaria per un periodo di sei anni, "obbliga l'autorità doganale nei confronti del titolare soltanto per quanto riguarda (...) la classificazione tariffaria". A sua volta, il Reg. UE del Consiglio n. 954 del 2013, art. 33, par. 1, contenente il Codice doganale dell'Unione, stabilisce oggi che le autorità doganali adottano, su richiesta dell'importatore, decisioni relative a informazioni tariffarie vincolanti (le c.d. "decisioni ITV"), precisando che le decisioni ITV "sono vincolanti (..) per il destinatario della decisione, nei confronti delle autorità doganali, soltanto a decorrere dalla data in cui riceve o si ritiene che abbia ricevuto notifica della decisione".

Sicchè le informazioni tariffarie, nei limiti temporali indicati, sono efficaci soltanto nei confronti di chi le abbia richieste e con riguardo ai prodotti che ne sono oggetto (Corte giust. 15 settembre 2005, causa C-495/03, Intermodal Transports e, nella giurisprudenza interna, fra varie, Cass. 27 marzo 2013, n. 7717).

Di qui consegue che i fatti oggetto della deduzione del vizio di motivazione non sono decisivi.

3.- Per il profilo in diritto, la censura è infondata.

Il criterio determinante per la classificazione doganale delle merci va reperito, in linea di massima, nelle loro caratteristiche e proprietà oggettive, come definite nel testo della nomenclatura combinata, alla luce delle note esplicative, le quali forniscono un rilevante contributo all'interpretazione della portata delle varie voci doganali, pur non essendo vincolanti (principio consolidato. Vedi, in particolare, Corte giustizia 28 aprile 1999, C-405/97; Corte giustizia 13 luglio 2006, C-14/05, causa Anagram International, punto 20, nonchè, tra le più recenti, Corte giust. 17 settembre 2015, causa C-344/14, Kiowa Hakko).

3.1.- Inoltre, aggiunge la Corte di giustizia, "...per determinare quale sia, tra le materie che compongono /a merce, quella che le conferisce il carattere essenziale, occorre chiedersi se tale merce, privata di questo o di quel componente, conserverebbe o meno le proprietà che la caratterizzano" (Corte giust. 7 febbraio 2002, causa C-276/00, Turbon, punto 26; Corte giust. 10 maggio 2001, causa C-288/99, VauDe Sport, punto 25).

3.2.- Con specifico riferimento alla voce 4903 invocata dalla contribuente, peraltro, la giurisprudenza unionale ha chiarito che "la voce 49.03 e la nota 5 al capitolo 49 vanno interpretate nel senso che esse si riferiscono ai libri di immagini, incartonati, per bambini in cui le immagini occupano pressochè interamente le pagine e costituiscono l'elemento sostanziale di trasmissione del messaggio, mentre il breve testo scritto ha funzione puramente esplicativa" (Corte giust. 8 dicembre 1977, causa C-62/77, Carlsen-Verlag Gmbh).

Dunque, la classificazione come "album o libri d'immagini per bambini" postula che le immagini o le illustrazioni costituiscano la maggiore attrattiva, sicchè le immagini si atteggino come veicolo sostanziale di trasmissione del messaggio.

3.2.- Il prodotto in questione che, in base alla descrizione contenuta in sentenza, consta di pagine cartonate che illustrano una storia con immagini e brevi citazioni, i personaggi della quale sono contenuti in miniatura con uno scenario plastificato in una scatola incorporata nell'ultima pagina, e che si autoqualifica come "gioco-kit", non risponde a tale descrizione.

La circostanza che i personaggi siano contenuti nella scatola incorporata nell'ultima pagina evidenzia che sia addirittura la storia a prevalere sulle immagini, in quanto mira a consentire di giocare consapevolmente con i personaggi, protagonisti della storia.

3.3.- D'altronde, in relazione al libro pop-up, "...composto da pagine di cartone stampate, due delle quali con un breve testo concernente l'attività del gioco. Contiene altre sei pagine che, se aperte, producono una rappresentazione tridimensionale di diverse sezioni di una stazione spaziale. Contiene inoltre una pagina fustellata con figurine di cartone da staccare che stanno in piedi e che possono essere inserite in diverse parti della stazione spaziale", il regolamento 23 febbraio 2010, n. 153/10 prevede la classificazione sotto la voce 9503 00 99, sostenendo che "A motivo delle sue caratteristiche (costruzione), il prodotto è destinato essenzialmente a fungere da gioco".

Sicchè, prosegue il regolamento, "I libri di immagini per bambini contenenti figurine che stanno in piedi o si possono muovere o parti mobili vanno classificati alla voce 4903 (Album o libri di immagini e album da disegno o da colorare, per bambini), a meno che l'articolo sia essenzialmente un giocattolo. I giocattoli sono esclusi dalla voce 4903 e devono essere classificati nel capitolo 95 (cfr. anche le note esplicative del sistema armonizzato relative alla voce 4903). Gli articoli del capitolo 95 sono esclusi dal capitolo 49 in virtù della nota 1, lettera c), del capitolo 49. Il prodotto deve pertanto essere classificato alla voce 9503 come un giocattolo".

3.4.- Le caratteristiche oggettive del prodotto, in definitiva, inducono a qualificarlo come giocattolo, in relazione al quale le pagine cartonate con brevi scritte e immagini svolgono mera funzione servente.

Il motivo va quindi respinto.

4.- La corretta classificazione doganale dei prodotti in questione come giocattoli e non già come libri per bambini si riverbera anche sulla sorte dei restanti motivi di ricorso.

Col terzo motivo, la società denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 74, comma 1, nella versione antecedente all'entrata in vigore del D.L. 4 giugno 2013, n. 63, conv., con modificazioni, con L. 3 agosto 2013, n. 90, e del D.M. 9 aprile 1993, là dove il giudice d'appello non ha ritenuto applicabile l'aliquota iva agevolata ivi prevista.

4.1.- Stabilisce l'art. 10 Dir. iva (Dir. n. 2006/112/CE) che "Gli Stati membri che al 1 gennaio 1991 accordavano esenzioni con diritto a detrazione dell'IVA, pagata nella fase precedente, o applicavano aliquote ridotte inferiori al minimo prescritto dall'art. 99 possono continuare ad applicarle.

Le esenzioni e le aliquote ridotte di cui al comma 1 devono essere conformi alla legislazione comunitaria e essere state adottate per ragioni di interesse sociale ben definite e a favore dei consumatori finali".

Aggiunge l'art. 114, par. 1, che "Gli Stati membri che, al 1 gennaio 1993, sono stati obbligati ad aumentare di più del 2% l'aliquota normale in vigore al 1 gennaio 1991 possono applicare un'aliquota ridotta inferiore al minimo prescritto all'art. 99 alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi delle categorie di cui all'allegato III (...)".

4.2.- Nella versione iniziale della Dir. n. 2006/112, l'allegato III menzionava, al suo punto 6, la "fornitura di libri, inclusi quelli in locazione nelle biblioteche (compresi gli stampati, i fogli illustrativi ed il materiale stampato analogo, gli album, gli album da disegno o da colorare per bambini, la musica stampata o manoscritta, le mappe e le carte idrografiche o altri tipi di carte), giornali e periodici, escluso il materiale interamente od essenzialmente destinato alla pubblicità". In seguito, a norma del considerando 4 Dir. n. 2009/47/CE del Consiglio, del 5 maggio 2009, che ha modificato la Dir. n. 2006/112, "La Dir. 2006/112/CE dovrebbe essere ulteriormente modificata per consentire l'applicazione di aliquote ridotte o di un'esenzione, rispettivamente, in un numero limitato di situazioni specifiche per motivi sociali o sanitari

nonchè per precisare e adeguare al progresso tecnologico il riferimento ai libri nell'allegato III di tale Dir.".

Sicchè, a partire dal 1 giugno 2009, data di entrata in vigore della Dir. n. 2009/47, l'allegato III, punto 6, della Dir. IVA è così formulato: "fornitura di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico, inclusi quelli in locazione nelle biblioteche (compresi gli stampati, i fogli illustrativi ed il materiale stampato analogo, gli album, gli album da disegno o da colorare per bambini, la musica stampata o manoscritta, le mappe e le carte idrografiche o altri tipi di carte), giornali e periodici, escluso il materiale interamente o essenzialmente destinato alla pubblicità".

4.3.- Nel diritto interno, il regime speciale e l'aliquota ridotta sono riservati, a norma del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74, comma 1, lett. c), nel testo vigente all'epoca dei fatti, "c) per il commercio di giornali quotidiani, di periodici, di libri, dei relativi supporti integrativi e di cataloghi, dagli editori sulla base del prezzo di vendita al pubblico, in relazione al numero delle copie vendute... Per supporti integrativi si intendono i nastri, i dischi, le videocassette e gli altri supporti sonori o videomagnetici ceduti, anche gratuitamente, in unica confezione, unitamente a giornali quotidiani, periodici e libri a condizione che i beni unitamente ceduti abbiano prezzo indistinto e che il costo dei supporti integrativi non sia superiore al cinquanta per cento del prezzo della confezione stessa. Qualora non ricorrano tali condizioni, l'imposta si applica con l'aliquota del supporto integrativo. La disposizione di cui al primo periodo della presente lett. c) si applica anche se i giornali quotidiani, i periodici ed i libri sono ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi, con prezzo indistinto ed in unica confezione, semprechè il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione non sia superiore al cinquanta per cento del prezzo dell'intera confezione; se il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione è superiore al dieci per cento del prezzo dell'intera confezione, l'imposta si applica con l'aliquota di ciascuno dei beni ceduti".

4.4.- Risulta quindi evidente l'inapplicabilità di questa disciplina speciale, in quanto la qualificazione del prodotto come bene complesso funzionalmente destinato al gioco non consente di qualificarlo come libro; nè consente di ravvisare nel sei personaggi in miniatura un supporto integrativo: non di supporto si tratta, bensì di elemento coessenziale del prodotto.

Pagine cartonate e personaggi formano quindi un bene unico, i componenti del quale sono indissociabili, sicchè la scomposizione di essi avrebbe carattere artificiale.

4.5.- Non può quindi essere applicata l'aliquota ridotta al prodotto in esame, giacchè una cessione avente a oggetto un bene complesso, al pari di una prestazione composta da due elementi distinti, uno principale e l'altro accessorio, che, se fossero prestati separatamente, sarebbero assoggettati ad aliquote di iva differenti, deve essere tassata alla sola aliquota di iva applicabile a tale prestazione unica, determinata in funzione dell'elemento principale, anche qualora il prezzo di ciascun elemento che compone il prezzo totale versato da un consumatore per poter beneficiare di tale prestazione possa essere identificato (Corte giust. 18 gennaio 2018, causa C-463/16, Stadion Amsterdam SV).

In particolare, le precisazioni concernenti l'irrilevanza della possibile identificazione dei diversi prezzi di ciascun elemento esclude il rilievo delle considerazioni del ricorso, sulle quali la società

torna anche in memoria, concernenti il differente valore in dollari USA degli oggetti che compongono i prodotti importati.

4.6.- Il motivo va per conseguenza respinto, poichè è applicabile l'aliquota ordinaria dell'iva.

5.- Ne risulta assorbito il quarto motivo, col quale la società torna a lamentare la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74, comma 1, lett. c), e torna a far leva su informazioni tariffarie vincolanti concernenti altri prodotti.

6.- Il ricorso va per conseguenza rigettato, con l'applicazione dei seguenti principi di diritto:

"In tema di classificazione doganale, osto che la classificazione come "album o libri d'immagini per bambini" postula che le immagini o le illustrazioni costituiscano la maggiore attrattiva, sicchè le immagini si atteggino come veicolo sostanziale di trasmissione del messaggio, non risponde a tale descrizione il prodotto che consta di pagine cartonate che illustrano una storia i personaggi della quale sono contenuti in miniatura in una scatola incorporata nell'ultima pagina, e che si autoqualifica come "gioco-kit".

"In tema di iva, posto che pagine cartonate e personaggi in miniatura contenuti nell'ultima di esse formano un bene unico, funzionalmente destinato al gioco, a tale bene unico va applicata l'aliquota iva ordinaria".

6.1.- La novità della questione comporta, tuttavia, la compensazione delle spese di lite.

Sussistono i presupposti per l'applicazione del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e compensa le spese.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 13 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 14 gennaio 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza