Sentenza del 18/01/2023 n. 1517 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1.Con sentenza n. 5351/7/19, depositata il 23 dicembre 2019 la Commissione tributaria regionale della Lombardia, rigettava l'appello dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli avverso la sentenza n.319/3/17 della Commissione tributaria provinciale di Pavia la quale aveva accolto il ricorso proposto dalle società S.I.T.A.F. Srl e POLY PHOTO Spa avverso il provvedimento concernente bolletta di importazione con cui veniva irrogata sanzione amministrativa, mentre l' avviso di accertamento e rettifica e l'invito di pagamento relativo erano oggetto di separato ricorso.

2. L'Agenzia delle dogane e dei monopoli emetteva nei confronti di SITAF Srl , quale importatore, e Polyphoto Spa , quale dichiarante doganale in rappresentanza indiretta, avviso di rettifica con cui, in esito alla revisione dell'accertamento della dichiarazione doganale di importazione IMZ Reg 4T n. 430/X del (---), classificava parte della merce (fotocamere digitali a marchio (---) modelli (---)) nella voce NC 8525 80 99 ("Videocamere digitali: Altri"), con dazio al 14%, anzichè nella voce NC 8525 80 30 ("Fotocamere digitali"), in esenzione di dazio, attese le caratteristiche dei beni, valutati come action cam in quanto apparecchi portatili a batteria per la cattura e registrazione di immagini statiche e video, chiedendo le maggiori somme dovute. L'atto impositivo rettificava altresì la classificazione degli accessori (nella specie, attacco per treppiede, fissaggio da casco, attacco polso collo, custodia di silicone, custodia di silicone impermeabile con fissaggio con ventosa, supporto per agganciare al manubrio della bicicletta) che non integravano "parti" della merce, sicchè dovevano essere classificati in relazione alla materia alla voce NC 3926 9097 90 ("Altri lavori di materie plastiche. Altre") anzichè alla voce NC 8529 9020 00, con aliquota al 6,5%.

3. SITAF Srl e Polyphoto Spa , proposto separato ricorso avverso l'avviso di accertamento, impugnavano l'atto di irrogazione delle sanzioni, di cui chiedevano l'annullamento.

Il ricorso veniva accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Pavia, che riteneva l'atto recante erronea indicazione della normativa doganale applicabile alla fattispecie e, comunque, la pretesa non fondata. La sentenza era confermata dalla CTR in epigrafe che riteneva corretta la classificazione operata con la dichiarazione doganale, rilevando, quanto agli accessori, la loro natura di prodotti serventi, destinati esclusivamente o principalmente agli apparecchi delle voci da 8525 a 8528.

4. L'Agenzia propone ricorso per cassazione affidato a due motivi. Le contribuenti resistono con controricorso, illustrato con memorie. La causa, già fissata per la trattazione in adunanza della Sesta sezione civile, è stata dimessa alla pubblica udienza. Parte contribuente ha formulato istanza di discussione orale.

Motivi della decisione

5. Preliminarmente va disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso per violazione dell' art. 366, comma 1, n. 3 c.p.c. posto che il ricorso contiene una sintetica, ma sufficiente, esposizione dei fatti del giudizio, risultando, con chiarezza, le reciproche pretese delle parti con i presupposti di fatto e le ragioni di diritto a loro fondamento.

6. Con il primo motivo di ricorso, in relazione all' art. 360 c.p.c. , n. 3, si prospetta la violazione e falsa applicazione del Reg. n. 876/2014/UE dell'8 agosto 2014 . L'Ufficio lamenta, sotto un primo profilo, che la CTR si sia limitata a sostenere che gli apparecchi importati ((Omissis) (Omissis)) altro non fossero se non delle moderne fotocamere con, anche, la funzione di registrare video, la cui presenza non alterava l'essenza di fotocamera, atteso che, per poter essere qualificate come videocamera, essa doveva essere in grado di registrare filmati sia sulla memoria interna sia su supporti esterni e di poter utilizzare lo zoom ottico nel corso della registrazione video, sicchè non erano videocamere digitali, senza neppure considerare che l'apparecchio era in realtà riconducibile alle action cam in quanto, alla luce degli stessi depliant illustrativi della merce nonchè delle indicazioni della casa costruttrice, in grado di catturare video e scattare foto e, come contestato, di registrare file video da fonti diverse dall'obbiettivo della fotocamera incorporata, per cui erano riconducibili alla voce NC 8525 80 99, come modificato dal Regolamento di esecuzione n. 876/2014/UE . Evidenzia, inoltre, che le note esplicative 2016/C214/89/UE, nel modificare la nota 3 della sezione XVI TARIC hanno precisato, con riguardo a questi prodotti, che si deve tenere conto, per le macchine che cumulano più funzioni diverse; di quella principale. Deduce, pertanto, l'errata sussunzione della merce nella voce NC 8525 80 30 anzichè nella voce NC 8525 80 99, indicazione peraltro già fornita con informazioni tariffarie vincolanti (ITV), una delle quali (della dogana tedesca) relativa al medesimo prodotto (Omissis).

7. Va disattesa, in primo luogo, l'eccezione di inammissibilità per aver l'Ufficio lamentato impropriamente la violazione di un provvedimento normativo nella sua globalità il Reg. di esecuzione (UE) n. 876 del 2014 , senza chiarire quale specifica disposizione di tale Regolamento sarebbe stata violata dal giudice d'appello.

Il motivo è specifico e puntuale posto che il citato provvedimento normativo unionale consta, come dedotto e come asseritamente trascurato dalla CTR, della determinazione dei parametri per la classificazione delle action cam nella voce NC 8525 80 99, sicchè la doglianza, come diffusamente articolato nella sua articolazione, si risolve nella contestata erronea sussunzione della merce in una non pertinente voce di classificazione doganale.

Nè il motivo si traduce - come pure contestato in controricorso in una richiesta di riesame dei fatti di causa, che non vengono in alcun modo posti in dubbio dall'ADM, la quale, semplicemente, contesta l'errata applicazione delle voci tariffarie allo specifico bene.

Ciò, del resto, risponde al principio per cui la violazione del diritto unionale, ambito nel quale si colloca anche l'applicazione e l'interpretazione delle voci tariffarie (che rilevano come norme regolatrici della vicenda), è direttamente censurabile ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , n. 3.

8. Il motivo oltre che è ammissibile è fondato nei termini che seguono. Occorre premettere che sulla specifica categoria di beni - ossia fotocamere, videocamere e action cam - la Corte di giustizia,come si vedrà, è intervenuta in plurime occasioni; con specifico riguardo alla distinzione tra le ultime due tipologie di beni, inoltre, è pure intervenuta la Corte di cassazione con l'ordinanza n. 3242 del 11/02/2020 .

La classificazione tariffaria astrattamente applicabile ai prodotti in giudizio è costituita da tre distinte voci contenute nell' allegato I del Regolamento di esecuzione n. 2658/87/CEE e precisamente: NC 8525 D 80 30 (Fotocamere digitali); NC 8525 80 91 (Videocamere digitali); NC 8525 80 99 (Videocamere digitali. Altri).

L'Ufficio ritiene la merce riconducibile a quest'ultima voce, in ispecie alla luce del Reg. n. 876/2014/UE . Per la CTR, che ha condiviso la prospettazione dei contribuenti, invece, gli apparecchi devono essere classificati come fotocamere digitali e, dunque, alla prima voce e questo perchè essi non presentavano le condizioni di "essere in grado di registrare filmati sia sulla memoria interna, sia su supporti esterni" e di "poter utilizzare lo zoom ottico nel corso della registrazione video", caratterizzanti invece l'essenza delle videocamere.

9. Ciò premesso, va posto in rilievo in primo luogo che secondo la costante giurisprudenza della Corte di giustizia, che ha fornito concreta esplicazione delle Regole generali per l'interpretazione della nomenclatura combinata contenute l' allegato I del Reg. n. 2658/87/CEE , il criterio decisivo ai fini della classificazione doganale delle merci è dato dalle caratteristiche e proprietà oggettive, quali definite nel testo della voce della nomenclatura combinata e nelle note premesse alle sezioni o ai capitoli (Corte di giustizia, 26 settembre 2000, Eru Portuguesa, C-42/99, punto 13; Corte di giustizia, 5 marzo 2015, Vario Tek, " C-178/14, punto 21; Corte di giustizia, 25 febbraio 2016, G.E. Security, " C-143/15, punto 44 Corte di giustizia, 15 maggio 2019, Korado, C- 306/18, punto 36; Corte di giustizia, 30 aprile 2020, DI-IL Logistics (Slovakia) spot. s r. o., C-810/18, punto 25).

Criterio utile per l'individuazione della corretta classificazione è, inoltre, la destinazione del prodotto, valutabile in funzione delle caratteristiche e delle proprietà oggettive dello stesso, con la precisazione che, a tal fine, si devono valutare tanto l'uso cui il prodotto è destinato dal fabbricante, quanto le modalità e il luogo della sua utilizzazione (v. Corte di giustizia, 15 maggio 2019, Korado, cit. punto 37 e giurisprudenza ivi citata; Corte di giustizia, 2 maggio 2019, Onlineshop, C-268/18, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

Infine, la classificazione doganale di un prodotto deve essere operata tenendo conto della funzione principale di quest'ultimo, con la specifica precisazione, per le macchine che svolgano più di una funzione (come nella specie), che la nota 3 della sezione XVI della seconda parte della NC, stabilisce che occorre tenere conto della funzione principale che le caratterizza (Corte di giustizia, 11 giugno 2015, Amazon EU, C-58/14, punto 23), e che, a tal riguardo, è necessario prendere in considerazione che cosa appare principale o accessorio agli occhi del consumatore (Corte di giustizia, 2 maggio 2019, Onlineshop, cit. punto 31 e giurisprudenza citata).

10. Le indicazioni delle voci della NC rilevanti sono:

- alla voce NC 8525 80 30 è abbinata l'indicazione Fotocamere digitali;

- alla voce NC 8525 80 91 è abbinata l'indicazione Videocamere digitali, con la specificazione "che permettono unicamente la registrazione del suono o delle immagini prese dalla telecamera";

- alla NC 8525 80 99 è abbinata l'indicazione Videocamere digitali - altri.

Le note esplicative della NC (2015/C 076/01 del 4 marzo 2015, inapplicabili, ratione temporis, le modifiche di cui al 2016/C 214/89/UE, pubblicato sulla GUUE del 15 giugno 2016) prevedono:

"8525 80 11 a 8525 80 99 - Telecamere, fotocamere digitali e videocamere digitali. Vedi le note esplicative del SA, voce 8525, lettera B. "8525 80 30 Fotocamere digitali.

Le fotocamere digitali che rientrano in questa sottovoce sono sempre in grado di registrare un'immagine fissa, sia su una memoria interna, sia su un supporto intercambiabile.

La maggior parte delle fotocamere di questa sottovoce assomiglia a una macchina fotografica tradizionale e non è dotata di un mirino pieghevole.

Queste fotocamere possono anche essere in grado di registrare sequenze video.

Le fotocamere restano classificate in questa voce a meno che siano in grado, utilizzando la capacità di massima di memoria, di registrare con una risoluzione di 800 x 600 pixels (o più) a 23 inquadrature per secondo (o più) almeno 30 minuti di una singola sequenza video.

A differenza delle videocamere delle sottovoci 8525 80 91 e 8525 80 99, molte fotocamere digitali (quando vengono utilizzate come videocamere) non permettono di sfruttare la funzione di zoom ottico nel corso della registrazione video.

Indipendentemente dalla capacità di memorizzazione, alcune foto-camere cessano automaticamente la videoregistrazione dopo un certo tempo." "8525 80 91 e 8525 80 99 Videocamere.

Le videocamere di queste sottovoci sono sempre in grado di registrare sequenze filmate, sia sulla memoria interna, sia su supporti intercambiabili.

In genere; le videocamere di queste sottovoci non assomigliano alle fotocamere digitali della sottovoce 8525 80 30. Sono spesso dotate di un mirino pieghevole e sono spesso presentate con un telecomando. E' sempre possibile utilizzare la funzione di zoom ottico nel corso della registrazione video.

Queste videocamere possono anche essere dotate della funzione di registrazione di immagini fisse.

Le fotocamere sono escluse da queste voci se non sono in grado, utilizzando la capacità massima di memoria, di registrare con una risoluzione di 800 x 600 pixels (o più) a 23 inquadrature per secondo (o più) almeno 30 minuti di una singola sequenza video." "8525 80 99 altri.

In questa sottovoce rientrano le videocamere (i cosiddetti "cam-corder") che registrano non solo le immagini e i suoni ripresi dalla videocamera stessa, ma anche i segnali provenienti da fonti esterne, quali lettori DVD, macchine per l'elaborazione automatica dei dati o apparecchi riceventi per la televisione. Le immagini così registrate possono essere riprodotte per mezzo di un apparecchio ricevente per la televisione o un monitor esterni.

Questa sottovoce comprende anche i "camcorders", con input coperto con una placca o in altro modo, oppure con interfaccia video che possa conseguentemente essere attivata, in qualità di input, mediante un software. Questi apparecchi sono inoltre destinati a registrare programmi televisivi o altre immagini provenienti dall'esterno.

Tuttavia, i "camcorder" con i quali solo le immagini riprese dalla videocamera possono essere registrate e riprodotte per mezzo di un apparecchio ricevente per la televisione o un monitor esterni rientrano nella sottovoce 8525 80 91".

Le note esplicative del sistema armonizzato (SA), alla voce 8525, lett. B, a loro volta prevedono:

"8. Telecamere; fotocamere digitali e videocamere digitali (carne scope).

Questo gruppo comprende le camere per la captazione di immagini e la loro conversione in un segnale elettronico che viene:

1) trasmesso come immagini video verso un'ubicazione esterna alla camera per far sì che siano visualizzate o registrate a distanza (telecamere); oppure;

2) registrato nella camera come immagini fisse o immagini animate (p. es., fotocamere digitali e videocamere digitali (camescope).

Le fotocamere digitali e le videocamere digitali (camescope) registrano le immagini su un dispositivo di memorizzazione interno o su dei supporti esterni (nastri magnetici, supporti ottici, supporti a semiconduttore o altro supporto previsto alla voce 8523). Essi possono integrare un convertitore analogico/numerico nonchè un'uscita grazie alla quale le immagini possono essere trasmesse a delle unità di macchine automatiche per l'elaborazione dell'informazione, come stampanti, televisioni o altre macchine che permettono di visionare delle immagini. Alcune fotocamere digitali e videocamere digitali (came-scope) comprendono delle entrate per la registrazione interna di dati di immagini analogiche o digitali, partendo da macchine esterne menzionate qui sopra.

Tali apparecchi sono in generale provvisti di un mirino ottico, di uno schermo a cristalli liquidi o addirittura di ambedue. Numerosi apparecchi muniti di uno schermo a cristalli liquidi possono utilizzare quest'ultimo come mirino al momento della ripresa oppure come schermo che permette di visionare le immagini registrate. In certi casi, l'apparecchio può visualizzare sullo schermo a cristalli liquidi delle immagini provenienti da altre fonti." Va, infine, considerato - per le caratteristiche e la distinzione tra videocamere (8525 80 91) e action cani (8525 80 99) - il Reg. n. 458/2014/UE , che differenzia in termini analitici le due sottovoci, e il Reg. n. 876/2014/UE , specificamente dedicato alla seconda sottovoce.

11. E' necessario, in primo luogo, stabilire, alla luce del quadro normativo su esposto, quale sia l'elemento distintivo essenziale tra foto-camere digitali e videocamere digitali.

11.1. Dalle note esplicative della NC risulta che entrambe le tipologie di macchinari sono sempre in grado di registrare, rispettivamente, immagini fisse o video "sia sulla memoria interna, sia su supporti intercambiabili".

Le note esplicative SA precisano, peraltro, che le due modalità non sono necessariamente cumulative ma è sufficiente che la registrazione avvenga su memoria interna o su un supporto esterno.

Ne deriva che, in via generale, è sufficiente che sussista una delle due alternative e, del resto, diversamente si dovrebbe ritenere, trattandosi di requisito identico presente per entrambe le voci, che la carenza del cumulo di queste funzioni di registrazione imporrebbe di escludere il bene anche dalla classificazione delle fotocamere digitali.

Occorre poi considerare, sul punto, che la nozione di memoria interna non equivale, come invece dedotto in controricorso, alla idoneità ad archiviare immagini e video sulla relativa scheda di memoria, essendo invece sufficiente, ad integrare il requisito, una "memoria interna volatile, dalla quale sono cancellate quando l'apparecchio è spento" (Corte di giustizia, 13 settembre 2018, Vision Research Europe 8V, C-372/17, punti 31 e seguenti).

11.2. Per le fotocamere &pure precisato che, di norma, la registrazione video non si accompagna alla funzione di zoom ottico, funzione che, invece, è sempre possibile utilizzare per le videocamere.

Va tuttavia rilevato che, in relazione alla voce 8525 80 99 (ossia, per le videocamere camcorder), per le quali non è prevista la funzione di zoom ottico, la carenza dell'elemento qualificante (registrazione di immagini riprese sia dalla videocamera, sia da fonti esterne) comporta che l'apparecchio deve rientrare nella voce 8525 80 91.

Ciò trova riscontro nelle note esplicative SA, che non richiedono l'esistenza qualificante di questa funzione.

Ne deriva che, se le videocamere camcorder debbono essere qualificate nella voce 8525 80 91 pur in assenza di zoom ottico quando la registrazione sia possibile solo dalla videocamera, questa funzione (lo zoom ottico) non costituisce elemento essenziale ed indefettibile per classificare il prodotto come videocamera digitale.

La non essenzialità dello zoom ottico in tale ambito, del resto, trova riscontro nella stessa giurisprudenza della Corte di giustizia, che ha precisato che la circostanza che videocamere integrate in occhiali per uso sportivo non dispongano della funzione di "zoom ottico" non esclude che tali occhiali siano classificati nelle sottovoci 8525 80 91 e 8525 80 99 di tale nomenclatura Corte di giustizia, 5 marzo 2015, Vario Tek GmbH, C-178/14).

Ne deriva la natura non essenziale della funzione ai fini della corretta classificazione.

11.3. Sempre dalle note esplicative NC emerge che le fotocamere possono anche essere in grado di registrare video. Si deve trattare, tuttavia, di video a limitata risoluzione e di breve durata.

In particolare, le fotocamere restano classificate nella voce 8525 80 30 "a meno che siano in grado di registrare con una risoluzione 800 x 600 pixels (o più) a 23 inquadrature per secondo (o più) almeno 30 minuti di una singola sequenza video", indicazione che è specularmente fornita anche per la voce NC 8525 80 91.

Tale carattere - trattandosi di prodotti a doppia funzione - ha natura essenziale. Come affermato dalla Corte di giustizia (22 marzo 2017, GROFA GmbH, C-435/15 e C-666/15 , punto 57), infatti, "Secondo le note esplicative della NC relative alla sottovoce 8525 80 30 della stessa, da un lato, e le note esplicative della NC relative alle sot-tovoci 8525 80 91 e 8525 80 99 della stessa, dall'altro, il fatto che il prodotto di cui trattasi sia in grado di registrare con una risoluzione di 800 x 600 pixels (o più) a23 inquadrature per secondo (o più) almeno 30 minuti di una singola sequenza video è un criterio che consente di distinguere le fotocamere digitali dalle videocamere digitali".

La Corte, inoltre, ha ulteriormente precisato la nozione rilevante evidenziando che "solo la capacità di registrazione ininterrotta di almeno 30 minuti di una sequenza video con una risoluzione minima, e non quella di riproduzione ininterrotta di tale registrazione, costituisce la caratteristica che consente di escludere la classificazione di un prodotto nella sottovoce 8525 80 30 della NC" (punto 58), da cui la conseguenza che "la circostanza che le sequenze video di più di 30 minuti... siano archiviate in file distinti non impedisce di escludere la classificazione delle citate videocamere nella sottovoce 8525 80 30 della NC, in quanto una siffatta archiviazione in diversi file non altera la continuità della registrazione della sequenza, bensì, eventualmente, solo la continuità della lettura di quest'ultima, e che la questione se l'utente percepisca o meno il passaggio da un video all'altro non è un criterio rilevante per tale classificazione tariffaria" (punto 59).

11.4. Merita di essere sottolineato, infine, che tra i due requisiti previsti - qualità del video e durata della registrazione - appare preminente il secondo come si ricava da un ulteriore arresto della Corte di giustizia (30 aprile 2020, DHL Logistics (Slovakia) spol. s.r.o., C810/18), secondo la quale le "videocamere digitali a doppia funzione, ossia catturare e registrare tanto immagini fisse quanto sequenze video, rientrano nella sottovoce 8525 80 91 della NC in quanto "videocamere digitali", benchè, trattandosi delle sequenze video, permettano unicamente di catturarne e registrarne con una qualità di risoluzione dell'immagine inferiore a 800 x 600 pixel, se la loro funzione principale è catturare e registrare sequenze video".

12. Quanto alla distinzione tra le voci della NC 8525 80 91 e 85 80 99 (videocamere digitali e action cam) occorre premettere, in primo luogo, l'inapplicabilità del Regolamento n. 876/2014/UE in q bagritilàbliwizione 18/01/2023 chiarato invalido dalla Corte di giustizia con la sentenza 22 marzo 2017, GROFA GmbH, C-435/15 e C-666/15 .

La Corte, in particolare, ha affermato che, dall'esame della NC e delle Note esplicative, la "caratteristica essenziale delle videocamere rientranti nella sottovoce 8525 80 99 della NC consiste, in particolare, nella loro capacità di registrare da fonti videofoniche esterne in modo autonomo, cioè senza dipendere da materiali o da software di cui non sono corredate in origine"

nella cui mancanza "i prodotti devono essere classificati non nella sottovoce 8525 80 99 della NC, bensì piuttosto nella sottovoce 8525 80 91 della stessa" (CGUE, GROFA GmbH, punti 37 e 38; già Corte di giustizia, 5 marzo 2015, Vario Tek GmbH, C-178/14).

Su tale premessa, ha rilevato che il Regolamento di esecuzione n. 876/2014/UE non ha previsto questa condizione come elemento qualificante della classificazione, con la conseguenza che la Commissione "ha modificato, estendendola, la portata della sottovoce 8525 80 99 della NC e, pertanto, ha travalicato le competenze ad essa attribuite dall' art. 9, paragrafo 1, lettera a), del regolamento n. 2658/87 , come modificato dal regolamento n. 254/2000".

Le pronunce della Corte di giustizia, peraltro, consentono, come rilevato, di per sè di individuare il discrimen tra le due tipologie di apparecchi digitali, costituito dalla capacità delle videocamere di poter o meno registrare file video e audio da fonti diverse dall'obiettivo della videocamera, esito in linea, del resto, con la disciplina contenuta nel Reg. n. 458/2014/UE e con il precedente di questa Corte, applicativo dei principi sopra affermati, n. 3242 del 11/02/2020.

13. Dai principi esposti deriva che la CTR ha erroneamente indicato come elementi discretivi tra la sottovoce 8525 80 30 e le sottovoci NC 8525 80 91 e NC 8525 80 99 la necessità, solo per le seconde, della registrazione "sia sulla memoria interna sia su supporti esterni", che, invece, costituisce carattere comune a tutte le categorie considerate e non cumulativo delle due alternative, nonchè di "poter utilizzare lo zoom ottico nel corso della registrazione video" (cfr. p.3 sentenza d'appello), condizioni invece non essenziali.

La sentenza impugnata, pertanto, va cassata in applicazione del principio di diritto secondo il quale costituisce elemento discretivo essenziale per la classificazione doganale delle fotocamere digitali con doppia funzione (registrazione video e immagini fisse) alternativamente tra la sottovoce NC 8525 80 30 e le sottovoci NC 8525 80 91 e NC 8525 80 99, contenute nell' allegato I del Reg. n. 2658/87/CEE del Consiglio del 23 luglio 1987 e s.m., la qualità (risoluzione di 800 x 600 pixels o più a 23 inquadrature per secondo o più) e la durata (ininterrotta di almeno 30 minuti di singola sequenza video) della registrazione video, mentre, nel raffronto tra le sottovoci NC 8525 80 91 e NC 8525 80 99, è applicabile quest'ultima solo se le macchine possano registrare file video e audio anche da fonti diverse dall'obbiettivo della videocamera.

14. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado dovrà:

14.1. Ai fini della classificazione come fotocamere digitali nella sottovoce NC 8520 80 30, verificare la sussistenza dell'elemento discretivo essenziale, costituito dalla qualità e dalla durata del video che le macchine ((Omissis)Cube(Omissis)) sono in grado di registrare e, in ispecie, se possano o meno registrare video con una risoluzione 800 x 600 pixels (o più) a 23 inquadrature per secondo (o più) almeno 30 minuti di una singola sequenza video, tenendo conto - con riguardo alla qualità del video e alla eventuale genesi di più files consecutivi di durata inferiore a 30 minuti - delle precisazioni della Corte di giustizia sopra riportate;

14.2. Ove il prodotto, in esito alla valutazione di cui al punto che precede, non sia classificabile nella sottovoce NC 8520 80 30, valutare, ai fini della classificazione nella sottovoce NC 8525 80 91 o, in alternativa, nella sottovoce NC 8525 80 99, se le videocamere possano (sottovoce 99) o

meno (sottovoce 91) registrare file video e audio da fonti diverse dall'obiettivo della videocamera.

15. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , n. 3, la violazione e falsa applicazione delle Regole 2 e 3 delle disposizioni preliminari alla TARIC - Reg. n. 2658/87/CEE e successive modifiche ed integrazioni.

L'Agenzia lamenta, in particolare, che la CTR abbia qualificato gli accessori come parti di cui alla voce NC 8529 90 20 solo in quanto prodotti serventi destinati esclusivamente o principalmente agli apparecchi delle voci 8525 a 8528, con conseguente errata interpretazione della nozione di "parti", rilevante ai fini tariffari, che richiede l'indispensabilità della componente ai fini del funzionamento della macchina e non solo la sua destinazione ausiliaria.

In assenza di una specifica sottovoce per gli accessori per le voci da 8525 a 8528, dunque, la classificazione avrebbe dovuto essere operata, secondo le regole generali, in ragione della materia costitutiva della merce.

16. Il motivo è, in primo luogo, ammissibile a differenza di quanto eccepito in controricorso poichè non mira ad una revisione dei fatti accertati dalla CTR, bensì contesta l'errore in diritto sull'interpretazione della nozione giuridica di parti ai fini della classificazione tariffaria e sulla corretta applicazione delle relative Regole d'interpretazione.

17. La censura, inoltre, è fondata. La CTR ha ritenuto che le merci, in quanto "serventi" degli apparecchi digitali (Omissis)Cube(Omissis) - su descritte nella parte in fatto - dovessero essere ricondotte alla NC 8525 90 20, mentre secondo I'ADM i beni dovevano essere classificati alla NC 3926 90 97 in ragione della materia di cui erano composti.

Come già sopra evidenziato, il criterio decisivo ai fini della classificazione doganale delle merci è dato dalle caratteristiche e proprietà oggettive, quali definite nel testo della voce della nomenclatura combinata e nelle note premesse alle sezioni o ai capitoli. Inoltre, ai fini dell'interpretazione della tariffa doganale comune, tanto le note che precedono i capitoli della detta tariffa quanto le note esplicative della nomenclatura del Consiglio di cooperazione doganale costituiscono mezzi importanti per garantire l'applicazione uniforme di tale tariffa e come tali forniscono elementi validi per l'interpretazione della stessa.

Con riguardo alla vicenda in giudizio - e per i beni specificati nella parte in fatto, i quali, in sè, non sono menzionati nelle singole sottovoci tariffarie - viene in specifico rilievo, in primo luogo, la Regola n. 3, che prevede:

"Qualora per il dispositivo della regola 2 b) o per qualsiasi altra ragione una merce sia ritenuta classificabile in due o più voci, la classificazione è effettuata in base ai seguenti principi:

a) La voce più specifica deve avere la priorità sulle voci di portata più generale. Tuttavia quando due o più voci si riferiscono ciascuna a una parte solamente delle materie che costituiscono un prodotto misto o ad un oggetto composito o una parte solamente degli oggetti, nel caso di merci presentate in assortimenti condizionati per la vendita al minuto, queste voci sono da

considerare, rispetto a questo prodotto od oggetto, come ugualmente specifiche anche se una di esse, peraltro, ne dà una descrizione più precisa o completa.

b) 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".

In applicazione della Regola A ("Regole generali per l'interpretazione della nomenclatura combinata") n. 1, secondo la quale "la classificazione delle merci è determinata legalmente dal testo delle voci, da quello delle note premesse alle sezioni o ai capitoli", viene poi in rilievo la nota 2 della Sezione XVI (relativa ai capitoli 84 e 85) del sistema armonizzato, che prevede:

"Con riserva delle disposizioni della nota 1 di questa sezione e nella nota 1 dei capitoli 84 e 85, le parti di macchine (escluse le parti degli oggetti delle voci 8484, 8544, 8545, 8546 o 8547) sono da classificare conformemente alle regole seguenti:

a) le parti consistenti in oggetti compresi in una voce qualsiasi dei capitoli 84 o 85 (escluse le voci 8409, 8431, 8448, 8466, 8473, 8487, 8503, 8522, 8529, 8538 e 8548) rientrano nella loro rispettiva voce qualunque sia la macchina alla quale sono destinate;

b) 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 8517;

c) le altre parti rientrano nelle voci 8409, 8431, 8448, 8466, 8473, 8503, 8522, 8529 o 8538, secondo il caso, oppure, in difetto, nelle voci 8487 o 8548".

Le voci NC pertinenti, infine, sono:

- 8525 90 20 cui è abbinata l'indicazione "Parti di apparecchi di cui alle sottovoci 8525 60 00, 8525 80 30,8528 41 00, 8528 51 00 e 8528 61 00";

- 3926 90 97 cui è abbinata l'indicazione "Altri lavori di materie plastiche - Altre";

18. Orbene, come emerge univocamente dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, per poter qualificare "un oggetto come "parte", non è sufficiente dimostrare che la macchina, senza tale oggetto, non possa adempiere le funzioni cui è destinata. Occorre altresì dimostrare che il funzionamento meccanico o elettrico della macchina di cui trattasi sia condizionato da detto oggetto" (Corte di giustizia, 7 febbraio 2002, Turbon International GmbH, C-276/00, punto n. 30; Corte di giustizia, 19 luglio 2012, Rohm & Haas Electronic Materials CMP Europe e a., C336/11, punto 35; Corte di giustizia, 15 maggio 2014, Data I/O GmbH, C-297/13, punto 35).

In altri termini, l'espressione "parti" "implica la presenza di un insieme per il cui funzionamento le parti stesse sono indispensabili" e, quindi, non solo che, in mancanza di esse, la macchina non possa operare ma anche che lo stesso funzionamento, meccanico od elettrico, ne è inevitabilmente condizionato. In via esemplificativa, va ricordato che nella vicenda Turbon la Corte ha escluso che la cartuccia di plastica contenente l'inchiostro potesse considerarsi parte essenziale di una stampante posto che, pur necessaria per l'operatività della macchina, non svolgeva alcun ruolo particolare nel funzionamento meccanico propriamente detto della stampante.

19. Infine, è appena il caso di sottolineare, quale ulteriore elemento interpretativo, che, con riguardo alla voce 8529, le Note esplicative SA escludono espressamente "i) I monopiedi, i bipiedi, i treppiedi e gli articoli simili" e, a loro volta, le Note esplicative NC prevedono "Questa voce non comprende i treppiedi destinati ad essere utilizzati con le telecamere della voce 8525 o del capitolo 90 (classificazione secondo la materia costitutiva)." 20. Nella vicenda in giudizio la CTR ha completamente obliterato i criteri suddetti ritenendo che il mero fatto che gli accessori (costituiti da - giova ripeterlo - attacco per treppiede, fissaggio da casco, attacco polso collo, custodia di silicone, custodia di silicone impermeabile con fissaggio con ventosa, supporto per agganciare) fossero serventi destinati "esclusivamente o principalmente agli apparecchi delle voci da 8525 a 8528" (cfr. p.3 sentenza impugnata), giustificasse la loro classificazione nella voce 8529 90 20. Così facendo il giudice del merito ha considerato un elemento, in sè, insufficiente e privo di rilievo e, invece, ha omesso di valutare se detti articoli fossero indispensabili e condizionassero, sul piano meccanico od elettrico, il funzionamento degli apparecchi digitali importati, adempimento a lui demandato in sede di giudizio rescissorio.

21. La sentenza, pertanto, anche con riguardo a tale censura va cassata con rinvio al giudice competente in diversa composizione che dovrà operare, con l'osservanza dei principi suddetti, gli accertamenti indicati in parte motiva.

22. In conclusione, il ricorso va accolto in relazione ai profili evidenziati e la sentenza cassata con rinvio, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, in relazione ai profili e per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 10 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 18 gennaio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza