

Sentenza del 12/01/2023 n. 728 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Ufficio delle Dogane di Pavia aveva notificato, in data 26 maggio 2017 a P. Spa (nella qualità di importatore) ed in data 29 maggio 2017 a S.I.T.A.F. Srl (in qualità di dichiarante doganale), l'avviso di accertamento, con il quale erano stati liquidati i maggiori dazi per Euro 3.430,66 e l'Iva all'importazione per Euro 754,76, in seguito alla bolletta doganale n. (---), con la quale la società P. Spa aveva importato dalla Cina, per il tramite della dichiarante doganale S.I.T.A.F. Srl , una partita di fotocamera digitali compatte a marchio (---), denominate "(---)" e "(---)", che l'Ufficio aveva ritenuto invece videocamere digitali.

2. La Commissione tributaria provinciale di Pavia, adita dalle società P. Spa e S.I.T.A.F. Srl , aveva accolto il ricorso, ritenendo che il riferimento normativo qualificava la pretesa impositiva ed era elemento essenziale dell'atto; nella specie l'accertamento era stato motivato dall'Ufficio con l'espresso richiamo al Reg. UE n. 952/2013 che istituiva il nuovo codice doganale comunitario, ma detto regolamento era inapplicabile nella specie essendo entrato in vigore successivamente all'importazione delle merci e specificamente in data 1 maggio 2016; non si trattava di semplice errore materiale, per ciò solo emendabile; l'avviso di accertamento, non essendo atto processuale, bensì amministrativo (esplicativo, in particolare, della potestà impositiva dell'amministrazione finanziaria) dalla natura sostanziale, doveva contenere l'indicazione non soltanto degli estremi del titolo e della pretesa impositiva, ma anche dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo giustificavano, con la conseguenza che la relativa motivazione, costituendone imprescindibile requisito di legittimità, era richiesta a pena di nullità; premesso che le "fotocamere" digitali potevano registrare video e che le "videocamere" digitali potevano a loro volta realizzare istantanee, per caratteristiche tecniche del prodotto, seguendo i criteri adottati nelle "Note esplicative della nomenclatura combinata dell'Unione Europea", secondo cui: "Le videocamere... sono sempre in grado di registrare sequenze filmate, sia sulla memoria interna, sia su supporti intercambiabili... 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... "; nel caso in esame, gli apparecchi, invece, erano privi di memoria interna (non era possibile cioè archiviare video o immagini su scheda di memoria), erano privi di zoom ottico e di telecomando, erano privi altresì di mirino pieghevole, di uscita video ed audio, erano privi di display su cui inquadrare la scena da riprendere o già ripresa, dunque, non consentivano alcun controllo sulla registrazione nè consentivano di riprodurla, se non su computer; la pretesa dell'Ufficio di considerare gli apparecchi in questione come "videocamere", applicando i maggiori dazi, era illegittima.

3. La Commissione tributaria regionale, con la sentenza impugnata in questa sede, ha rigettato l'appello proposto dall'Ufficio, fondato su quattro motivi, affermando che:

-) il primo motivo riguardante il quadro normativo di riferimento era infondato, perchè i prodotti in esame, visionati in udienza, erano delle moderne fotocamere digitali compatte ad alta definizione, ad elevato contenuto tecnologico e costituivano l'evoluzione tecnologica necessaria delle tradizionali macchine fotografiche alle quali era stata aggiunta la funzione video; la sua funzione essenziale era quella di eseguire fotografie di elevata qualità e la nuova funzione non ne alterava l'essenza di fotocamera, per trasformarle in videocamera digitale, ovvero erano fotocamere digitali che presentavano la funzione video in forma sussidiaria; le fotocamere in esame, non erano in grado di registrare filmati sia sulla memoria interna, sia su supporti esterni e non consentivano di potere utilizzare lo zoom ottico nel corso della registrazione video, caratteristiche riportate, come essenziali al fine di qualificare un prodotto come "videocamere" nelle "Note esplicative" della codificazione doganale; quindi nell'ambito della Tariffa doganale non potevano essere classificati come "videocamera digitale" ma dovevano essere classificati come "fotocamera digitale";

-) anche il secondo motivo relativo alla classificazione doganale delle merci era infondato, tenuto conto che i prodotti (---) andavano classificati alla voce (---) e i relativi accessori andavano classificati nella voce doganale n. (---) perchè in quest'ultima voce vi rientravano tutti i prodotti serventi destinati "...esclusivamente o principalmente agli apparecchi delle voci (---)";

-) gli ultimi due motivi di appello (classificazione degli accessori e correttezza dei provvedimenti sanzionatori) dovevano ritenersi assorbiti, in ragione dell'accoglimento dei primi due motivi.

4. L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato ad un unico motivo.

5. Le società S.I.T.A.F. Srl e P. Spa resistono con controricorso e memoria.

6. La Procura Generale della Corte di Cassazione ha depositato conclusioni scritte, con le quali ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

1. Va rigettata, in via preliminare, l'eccezione di inammissibilità dei motivi di ricorso per violazione dell' art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 3 , sollevata nel controricorso dalle società S.I.T.A.F. Srl e P. Spa .

1.1 Risulta rispettato, infatti, nel caso in esame, alle pagine 2-5 del ricorso, il requisito imposto dall' art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 3) , in ossequio del quale il ricorso per cassazione deve contenere la chiara esposizione dei fatti di causa, dalla quale devono risultare le posizioni processuali delle parti con l'indicazione degli atti con cui sono stati formulati "causa petendi" e "petitum", nonchè degli argomenti dei giudici dei singoli gradi (Cass., 3 novembre 2020, n. 24432).

2. Con il primo ed unico motivo si lamenta, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione del Reg. UE 8 agosto 2014, n. 876/2014 , avendo la Commissione tributaria regionale violato le norme comunitarie richiamate sulla premessa che l'Ufficio non aveva mai preteso di classificare i modelli del tipo (---) come videocamere, bensì come "action-cam", ovvero moderni strumenti in grado di catturare video e scattare foto in movimento, alla luce delle caratteristiche possedute dalle (---), rilevabili dai depliant e dalle descrizioni fornite dall'Amministrazione nei propri atti difensivi; ai sensi del Regolamento di esecuzione (UE) n. 876/2014 della Commissione dell'8 agosto 2014 erano classificati alla NC (---) "gli apparecchi portatili a batteria per la cattura e la registrazione di immagini statiche e video (cosiddetto action cam) avente dimensioni di circa 6-4-2 cm e peso di circa 74 g e comprendente un obiettivo ultragrandangolare; un indicatore di stato a cristalli liquidi (LCD); interfaccia micro usb e micro HDMI; un alloggiamento per scheda micro sd; WIFI incorporato; una porta per accessori opzionali"; il Regolamento, inoltre, descriveva la funzione peculiare di questi apparecchi precisando che "l'apparecchio non è dotato di zoom, mirino o schermo per la visualizzazione delle immagini registrate. Non è progettato per essere tenuto in mano ma per essere fissato, ad esempio ad un casco. E' destinato ad essere utilizzato per effettuare riprese dinamiche, ad esempio durante le attività all'aria aperta come il ciclismo, il surf e lo sci"; sulla base del citato regolamento, le merci con requisiti tecnici come quelli della (---) (presenza di obiettivo ultragrandangolare, interfaccia micro USB, alloggiamento per scheda micro SD), erano da classificare al codice NC (---) per la seguente motivazione: "Dato che l'apparecchio può registrare file video da fonti diverse dall'obiettivo della telecamera incorporata, è esclusa la classificazione nel codice NC (---) come videocamera che permette unicamente la registrazione del suono o delle immagini prese dalla telecamera. L'apparecchio deve essere pertanto classificato nel codice NC (---) come altre videocamere digitali"; la Commissione tributaria regionale non aveva ritenuto sussistente nella normativa una presunta alternatività tra "videocamera digitale" e "fotocamera digitale", ma non si era avveduta che la normativa di riferimento contemplava anche la categoria merceologica delle "action cam" e proprio in tale categoria correttamente l'Amministrazione aveva inquadrato i prodotti per cui era causa; in forza delle caratteristiche dei modelli (---), questi non potevano essere definiti come semplici macchine fotografiche ma dovevano essere classificati alla NC (---), Videocamere digitali: Altri: Altri, con l'applicazione dell'aliquota dazio, erga omnes, del 14%; le note esplicative della nomenclatura combinata dell'Unione Europea 2016/C214/09 individuavano come regola interpretativa supplementare per la classifica degli apparecchi atti allo scatto di fotografie e ad effettuare riprese, la nota 3 della sezione XVI della TARIC in base alla quale "le combinazioni di macchine di specie diversa, destinate a funzionare insieme e costituenti un solo corpo, nonché le macchine che compiono due o più funzioni diverse, alternative o complementari, sono da classificare tenendo conto della funzione principale che caratterizza il complesso"; in merito alla corretta classificazione degli apparecchi del tipo "action cam" e, nello specifico, del modello (---), andavano, infine, tenute in considerazione tanto l'ITV (---) del 17 luglio 2013, quanto la ITV (---) del 27 marzo, 2015, rilasciate rispettivamente dall'Agenzia delle dogane e dall'Autorità doganale tedesca, avente la prima ad oggetto un prodotto avente le medesime caratteristiche del modello (---) e la seconda è riferita proprio al modello (---).

2.1 Va disattesa, in primo luogo, l'eccezione di inammissibilità per avere l'Agenzia ricorrente lamentato impropriamente la violazione del Regolamento di esecuzione (UE) n. 876/2014 nella sua globalità, senza chiarire quale specifica disposizione di tale Regolamento sarebbe stata violata dal giudice di appello.

Ed invero, il motivo è specifico e puntuale, posto che il citato provvedimento normativo unionale consta, come dedotto e come asseritamente trascurato dai giudici di secondo grado, della determinazione dei parametri per la classificazione delle action cam nella voce NC (---), con il conseguente corollario che la doglianza si risolve nella contestata erronea sussunzione della merce in una voce di classificazione doganale non pertinente.

Nemmeno il motivo si traduce, come pure è stato contestato nel controricorso, in una richiesta di riesame dei fatti di causa, che non vengono in alcun modo posti in dubbio dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, la qual contesta, piuttosto, l'errata applicazione della voce tariffaria allo specifico bene.

Giova, al riguardo, precisare che "In tema di rapporti tra diritto comunitario e diritto interno, ferma la competenza esclusiva della Corte di giustizia delle Comunità Europee a pronunciarsi in via definitiva e vincolante sull'esistenza in concreto dei presupposti dell'efficacia diretta di una norma comunitaria, e fermo il dovere della Corte di cassazione, ai sensi dell'art. 234 del trattato CE, nei casi dubbi, di chiedere, in proposito, alla Corte di giustizia la pronuncia pregiudiziale, la violazione e la falsa applicazione della norma comunitaria, dotata di efficacia diretta nell'ordinamento nazionale, rientra appieno nel parametro di legittimità, di cui all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , utilizzabile dal giudice della legittimità" (Cass., 22 settembre 2009, n. 20403 , in motivazione; Cass., 10 dicembre 2002, n. 17564 , in motivazione).

2.2 Il motivo, oltre che ammissibile, è fondato nei termini che seguono.

2.3 Occorre premettere che sulla specifica categoria di beni (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 dell'11 febbraio 2020 .

2.4 Deve evidenziarsi che 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 (---) (Fotocamere digitali); NC (---) (Videocamere digitali); NC (---) (Videocamere digitali. Altri).

L'Ufficio ritiene la merce riconducibile a quest'ultima voce, in ispecie alla luce del Reg. n. 876/2014/UE ; la Commissione tributaria regionale, invece, che ha condiviso la prospettazione dei contribuenti, 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.

2.5 Ciò posto, 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, *DHL Logistics (Slovakia) spol. 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).

3. Le indicazioni delle voci della NC rilevanti sono:

- alla voce NC (---) è abbinata l'indicazione Fotocamere digitali; - alla voce NC (---) è abbinata l'indicazione Videocamere digitali, con la specificazione "che permettono unicamente la registrazione del suono o delle immagini prese dalla telecamera";
- alla NC (---) è abbinata l'indicazione Videocamere digitali - altri.

Le note esplicative della NC (2015/C 076/01 del 4 marzo 2015) peraltro prevedono:

"(---) a (---) - Telecamere, fotocamere digitali e videocamere digitali Vedi le note esplicative del SA, voce (---), lettera B. (...)" "(---) 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 × 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 (---) e (---), 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 fotocamere cessano automaticamente la videoregistrazione dopo un certo tempo".

"(---) e (---) 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 (---). 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 × 600 pixels (o più) a 23 inquadrature per secondo (o più) almeno 30 minuti di una singola sequenza video".

"(---) altri.

In questa sottovoce rientrano le videocamere (i cosiddetti "camcorder") 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 (---)".

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

"B. Telecamere; fotocamere digitali e videocamere digitali (comescope) 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 (comescope).

(...) Le fotocamere digitali e le videocamere digitali (comescope) 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 (---)). Essi possono integrare un convertitore analogico/numerico nonché 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 (comescope) 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 ((---)) e action cam ((---)) - 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.

4. Questa Corte, richiamando la giurisprudenza unionale, ha precisato che "Secondo la costante giurisprudenza unionale, criterio discrezionale 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 UE, 15 maggio 2019, Korado, C-306/18, punto 36; Corte di Giustizia UE, 25 febbraio 2016, G.E. Security, CIII143/15, punto 44 e ivi richiami)", che "Altro criterio utilizzato per la individuazione della corretta classificazione è la destinazione del prodotto, valutabile in funzione delle caratteristiche e delle proprietà oggettive dello stesso" e che "La classificazione doganale di un prodotto, inoltre, deve essere operata tenendo conto della funzione principale di quest'ultimo e, nel caso di macchine che compiono due o più funzioni, della funzione principale che le caratterizza e, a tal fine, è necessario prendere in considerazione che cosa appare principale o accessorio agli occhi del consumatore" (Cass., 11 febbraio 2020, n. 3242).

Laddove, poi, le merci attengano a "prodotti misti, lavori composti di materie differenti o costituiti dall'assemblaggio di oggetti differenti" che non siano classificabili secondo una voce specifica, le stesse vanno classificate "secondo la materia o l'oggetto che conferisce agli stessi il loro carattere essenziale" (Regola 3-b) All. I Reg. (CEE) n. 2658/1987 , ossia secondo la componente essenziale, da individuarsi in una essenzialità funzionale e dinamica in funzione del

raggiungimento dello scopo finale cui il prodotto misto è destinato (Cass., 12 novembre 2019, n. 29181 ; Cass., 29 dicembre 2010, n. 26297).

4.1 Con specifico riferimento alle action cam, questa Corte ha affermato che "L' allegato 1 del Regolamento di esecuzione (CEE) n. 2658/1987 e s.m., relativo alla nomenclatura tariffaria, individua con la sottovoce della nomenclatura combinata (---) telecamere, fotocamere digitali e videocamere digitali. Con la sottovoce 91 si individuano le videocamere "che permettono unicamente la registrazione del suono o delle immagini prese dalla telecamera", mentre la sottovoce 99 è destinata a categorie che non rientrano nelle precedenti ("altri"). Il Regolamento di Esecuzione (UE) del 29 aprile 2014 n. 458/2014 differenzia analiticamente le due sottovoci, indicando per la sottovoce 91 che "i file visualizzati non possono essere trasferiti all'apparecchio da un dispositivo per l'elaborazione automatica di dati tramite l'interfaccia USB". Nella motivazione si precisa che "l'apparecchio consente soltanto la registrazione di suoni e immagini prese dalla telecamera e un utente che non dispone di competenze specifiche non può attivare la possibilità di trasferire file alla videocamera dopo la visualizzazione". Viceversa, con la voce 99 si precisa che "i file visualizzati possono essere trasferiti all'apparecchio da un dispositivo per l'elaborazione automatica di dati tramite l'interfaccia USB". Nella motivazione si precisa che "l'apparecchio può registrare file video da fonti diverse dalla telecamera incorporata". In entrambe le sottovoci si prevede che gli apparecchi abbiano interfacce, uscite per schede di memoria rimovibile e porta USB" (Cass., 11 febbraio 2020, n. 3242 , citata, in motivazione).

Ancora, questa Corte, nell'ordinanza sopra richiamata, ha precisato che:

-) dalle caratteristiche e proprietà oggettive, oltre che dalla destinazione commerciale di entrambi i prodotti rientranti alternativamente nelle due sottovoci, si ricava che elemento discrezionale non è la presenza di una porta USB (ovvero di una scheda di memoria rimovibile) o di altro strumento che consenta la connessione o lo scambio di informazioni (file) tra la videocamera e fonti esterne, consentendone la riproduzione su altre fonti (es. computer, monitor o TV). Per entrambe le telecamere è, difatti, prevista la porta USB (come anche la scheda di memoria rimovibile), interfacce che hanno la funzione di esportare i file riproducendoli su altri dispositivi (funzione di riproduzione o di output), sia per dialogare con altri dispositivi (devices), sia per liberare memoria. Ciò che, invece, contraddistingue i prodotti rientranti nella sottovoce 99 (altri) è il trasferimento "da fonti diverse" alla telecamera (TV o DVD) di file esterni, che consenta all'apparecchio di registrarle sulla telecamera (funzione di registrazione o di input);

-) analoga la distinzione operata per le "action cam" dal Regolamento di esecuzione (UE) 8 agosto 2014, n. 876/2014 , che prevede l'iscrizione nella sottovoce 99 (altri) le action cam che registrino "file video da fonti diverse dall'obiettivo della telecamera" con esclusione della classificazione nella sottovoce 91, a conferma che l'elemento discrezionale per l'iscrizione nella sottovoce della NC (---) è la registrazione nella telecamera di file provenienti da fonti esterne ad essa. Soluzione, questa, fatta propria dalla Corte di Giustizia, laddove ha statuito che la caratteristica essenziale delle videocamere rientranti nella sottovoce (Omissis) della NC consiste, in particolare, nella loro capacità di registrare file da fonti esterne in modo autonomo, senza dipendere da materiali o da software di cui non sono corredate in origine (Corte di Giustizia UE,

22 marzo 2017, C-435/15 e 666/15, GROFA, GoPro, punto 62; Corte di Giustizia UE, 5 marzo 2015, Vario Tek, Ce178/14, punto 32).

4.2 Questa Corte ha, dunque, statuito il seguente principio di diritto: "La sottovoce (Omissis) della nomenclatura combinata, contenuta nell' allegato I del Regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987 e s.m., come integrata dal Regolamenti di Esecuzione (UE) n. 458/2014 e dal Regolamento di Esecuzione (UE) n. 876/2014 , può essere applicata se le videocamere possono registrare file video e audio da fonti diverse dall'obiettivo della videocamera" (Cass., 11 febbraio 2020, n. 3242).

4.3 La Corte di Giustizia UE, di recente, in una causa in cui si trattava di classificare apparecchi che combinavano svariate funzioni come fotocamere digitali o videocamere digitali, ha affermato che "La nomenclatura combinata figurante all' allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987 , relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune, come modificato dal regolamento (CE) n. 1031/2008 della Commissione, del 19 settembre 2008 , dal regolamento (CE) n. 948/2009 della Commissione, del 30 settembre 2009 , dal regolamento (UE) n. 861/2010 della Commissione, del 5 ottobre 2010 , dal regolamento (UE) n. 1006/2011 della Commissione, del 27 settembre 2011 , e dal regolamento di esecuzione (UE) n. 927/2012 della Commissione, del 9 ottobre 2012 , deve essere interpretata nel senso che videocamere digitali a doppia funzione, ossia catturare e registrare tanto immagini fisse quanto sequenze video, rientrano nella sottovoce (---) 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, ciò che spetta al giudice del rinvio verificare" (Corte di Giustizia UE, 30 aprile 2020, causa C-810-18, ECLI;EU:C:2020:336).

La Corte di Giustizia UE ha pure affermato il principio che "La sottovoce (---) della nomenclatura combinata, contenuta nell' allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987 , relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune, nella sua versione risultante dal regolamento di esecuzione (UE) n. 1001/2013 della Commissione, del 4 ottobre 2013 , deve essere interpretata nel senso che rientra nella stessa un apparecchio, che ha la capacità di catturare un gran numero di immagini fotografiche al secondo e di salvarle nella sua memoria interna volatile, dalla quale sono cancellate quando l'apparecchio è spento" e ha specificato che un apparecchio che ha la capacità di catturare immagine fisse e che ha capacità di registrare tali immagini fisse su una memoria o su un dispositivo di memorizzazione interno (a differenza delle "altre telecamere") risponde alle caratteristiche tipiche delle fotocamere digitali (punti 27 e 30); inoltre, le fotocamere digitali che non sono in grado di registrare almeno 30 minuti di una sola sequenza video sono escluse dalla sottovoce (--), ovvero non possono essere classificate come videocamere digitali (punti 26, 27. 38 e 39) (Corte di Giustizia UE, sentenza 13 settembre 2018, causa C-372/17).

Ancora la Corte di Giustizia UE ha affermato che il regolamento di esecuzione n. 876/2014 classifica nella sottovoce (Omissis) della NC le videocamere d'azione senza imporre che esse possano essere utilizzate per la registrazione di fonti videofoniche esterne in modo autonomo, cioè senza dipendere da materiali o da software di cui non dispongono in origine e che una

siffatta capacità di registrazione autonoma è una condizione necessaria alla classificazione di una merce nella sottovoce tariffaria (---) della NC (Corte di Giustizia UE, 22 marzo 2017, GROFA GmbH, Cause riunite C-435/15 e C-666/15 , EU:C:2017:232, punto 50, che sarà richiamata di qui a poco).

5. Alla luce di questo quadro normativo, come ricostruito anche alla luce della giurisprudenza unionale, compito dell'interprete è stabilire quale sia l'elemento distintivo essenziale tra fotocamere digitali e videocamere digitali.

A) Orbene, 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 BV, C-372/17 , punti 31 e seguenti).

B) Per le fotocamere è 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 (Omissis) (ossia, per le videocamere cd. 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 (---).

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

Ne deriva che, se le videocamere cd. camcorder debbono essere qualificate nella voce (---) 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 (---) e (---) di tale nomenclatura" (Corte di giustizia, 5 marzo 2015, Vario Tek GmbH, C-178/14).

Ne deriva che, al di là della peculiarità dell'articolo (peraltro con funzione omogenea a quella dei beni in giudizio, come emerge dalla stessa presentazione della merce da parte del produttore, riprodotta per autosufficienza, in cui si afferma "you can stream worldwide all your fun activities or extreme sports via social media") esaminato dalla Corte in quell'occasione, la natura non essenziale della funzione ai fini della corretta classificazione.

C) 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 (---) "a meno che siano in grado di registrare con una risoluzione 800 × 600 pixels (o più) a 23 inquadrature per secondo (o più) almeno 30 minuti di una singola sequenza video", indicazione che è specularmente fornita per entrambe le voci di classificazione.

Tale carattere - trattandosi di prodotti a doppia funzione - ha natura essenziale.

Come affermato dalla Corte di giustizia (22 marzo 2017, GROFA GmbH, Cause riunite C-435/15 e C-666/15 , EU:C:2017:232, punto 57), infatti, "Secondo le note esplicative della NC relative alla sottovoce (---) della stessa, da un lato, e le note esplicative della NC relative alle sottovoci (---) e (---) della stessa, dall'altro, il fatto che il prodotto di cui trattasi sia in grado di registrare con una risoluzione di 800 × 600 pixels (o più) a 23 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 (---) 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 (---) 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).

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., C-810/18), secondo la quale le "videocamere digitali a doppia funzione, ossia catturare e registrare tanto immagini fisse quanto sequenze video, rientrano nella sottovoce (---) 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".

6. Quanto alla distinzione tra le voci della NC (---) e (---) (videocamere digitali e action cam) occorre premettere, in primo luogo, l'inapplicabilità del Regolamento n. 876/2014/UE in quanto dichiarato invalido dalla Corte di giustizia con la sentenza 22 marzo 2017, GROFA GmbH, C-435/15 e C-666/15 .

6.1 La Corte, in particolare, ha affermato che, dall'esame della NC e delle Note esplicative, la "caratteristica essenziale delle videocamere rientranti nella sottovoce (---) 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 (---) della NC, bensì piuttosto nella sottovoce (---) 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 (---) 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".

6.2 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, 11 febbraio 2020, n. 3242.

7. Alla luce dei principi esposti ne deriva che la Commissione tributaria regionale ha erroneamente indicato come elementi discretivi tra la sottovoce (---) e le sottovoci NC (---) e NC (---) la necessità, solo per le seconde, della registrazione "sia sulla memoria interna sia su supporto esterno", 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", condizioni invece non essenziali.

7.1 La sentenza impugnata, pertanto, va cassata in applicazione del seguente principio di diritto:

"Costituisce elemento discretivo essenziale per la classificazione doganale delle fotocamere digitali con doppia funzione (registrazione video e immagini fisse) alternativamente tra la sottovoce NC (---) e le sottovoci NC (---) e NC (---), 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 (---) e NC (---), è applicabile quest'ultima solo se le macchine possano registrare file video e audio anche da fonti diverse dall'obbiettivo della videocamera".

7.2 La Corte di giustizia tributaria di secondo grado dovrà:

a) ai fini della classificazione come fotocamere digitali nella sottovoce NC (---), verificare la sussistenza dell'elemento discrezionale essenziale, costituito dalla qualità e dalla durata del video che le macchine ((---)) sono in grado di registrare e, in specie, se possano o meno registrare video con una risoluzione 800 × 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 di cui al punto 5, lett. C), in motivazione e di cui alle indicazioni, ivi riportate, della Corte di giustizia;

b) ove il prodotto, in esito alla valutazione di cui al punto a), non sia classificabile nella sottovoce NC (---), valutare, ai fini della classificazione nella sottovoce NC (---) o, in alternativa, nella sottovoce NC (---), se le videocamere possano (sottovoce 99) o meno (sottovoce 91) registrare file video e audio da fonti diverse dall'obiettivo della videocamera.

8. In conclusione, il ricorso va accolto; la sentenza va cassata con rinvio, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 10 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 12 gennaio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza