

**Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 05/07/2023) 07/09/2023, n. 26056***DOGANA › Dazi doganali, in genere**IMPOSTA VALORE AGGIUNTO (IVA) › In genere***Intestazione**

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BRUSCHETTA Ernestino - Presidente -

Dott. LA ROCCA Giovanni - Consigliere -

Dott. CARADONNA Lunella - rel. Consigliere -

Dott. FEDERICI Francesco - Consigliere -

Dott. NONNO Giacomo Maria - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

**SENTENZA**

sul ricorso n. 1231/2022 proposto da:

Agenzia delle Dogane, nella persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

- ricorrente -

**contro**

I-Dika Spa nella persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa, con facoltà anche disgiunte, dagli Avv.ti Sara Armella, e Silvana Meliambro, con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultima, in Roma, Circonvallazione Trionfale, n. 78/2, giusta procura in calce al controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del PIEMONTE, n. 897/2021, depositata in data 9 novembre 2021, notificata in data 26 novembre 2021;

udita la relazione della causa udita svolta nella pubblica udienza del 5 luglio 2023 dal Consigliere Dott. Lunella Caradonna;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale, Dott. LOCATELLI Giuseppe, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

udito, per la parte ricorrente, l'Avv. Carlo Maria Pisano, che si è riportato alle conclusioni rassegnate nel ricorso per cassazione.

**Svolgimento del processo**

1. La società I-Dika Spa aveva impugnato, con separati ricorsi, l'avviso di rettifica, prot. (Omissis) e l'atto di irrogazione sanzioni notificati il 20 aprile 2018 e gli accertamenti nn. (Omissis) e (Omissis) e atto di irrogazione sanzioni, prot. (Omissis) notificati il 14 maggio 2018, e atto di irrogazione sanzioni n. (Omissis), notificato il 4 maggio 2018, emessi in seguito ad una verifica sulla correttezza dell'applicazione della normativa comunitaria in merito all'indicazione del regime 42, nel riquadro 37, di alcune dichiarazioni di immissione in libera pratica. Le merci oggetto di dichiarazioni erano state spedite dall'Italia alla Svizzera, in regime di transito comune, e dalla Svizzera rispedite, sempre in regime di transito comune, in Italia, dove erano state dichiarate dalla società slovena Eutech d.o.o., per il tramite del rappresentante fiscale leggero I-DIKA s.p.a..

2. La Commissione tributaria provinciale di Torino, riuniti i ricorsi, li aveva accolti, ritenendo che "la I-Dika è stata incaricata di occuparsi esclusivamente della trasmissione dei modelli "Intrastat" e degli adempimenti doganali connessi al pagamento delle merci in (Omissis) in vista del successivo trasferimento delle stesse nel luogo finale di destinazione"; che la dogana non aveva "provato, nella fattispecie, il fattivo coinvolgimento dello spedizioniere in azioni svianti nel corso del procedimento doganale, limitandosi il controllo dello spedizioniere alla verifica della corrispondenza tra la dichiarazione doganale e la situazione di obiettiva della documentazione fornita dall'importatore" ed escludendo, alla luce della prevalente giurisprudenza della Corte di Giustizia, della Suprema Corte e di merito, per le quali, in sintesi, "il rappresentante doganale non può essere investito di funzioni investigative che travalicano le sue competenze professionali" la responsabilità solidale della società contribuente, con assorbimento dei restanti motivi di ricorso.

3. La Commissione tributaria regionale, adita dall'Agenzia delle Dogane, ha rigettato l'appello, sulla base delle seguenti considerazioni:

-) non poteva accedersi alla tesi erariale sull'erroneità della sentenza per aver i giudici di primo grado confuso la questione relativa alla responsabilità del rappresentante fiscale con quella del rappresentante doganale ed sulla conclusione che le operazioni poste in essere dalla Società non erano state diligentemente effettuate, in quanto, dagli atti di causa era emerso che l'Ufficio, nel ricostruire la vicenda, non aveva considerato le risultanze della documentazione in atti e non aveva vagliato il concreto operato della Società;

-) occorreva distinguere tra "l'immissione in libera pratica" e "l'immissione in consumo" e che, nel caso in esame, i prodotti erano stati oggetto solo di immissione in libera pratica (assolvimento dei dazi doganali) e non anche di immissione al consumo (assolvimento dell'Iva), poichè la merce era stata introdotta nel territorio doganale attraverso uno Stato diverso da quello in cui la si intendeva immettere in consumo (l'immissione in libera pratica era avvenuta in Italia mentre l'immissione a consumo era avvenuta in (Omissis));

-) nel caso in esame, tutti i beni immessi in libera pratica dalla Svizzera erano stati trasportati in (Omissis) dove dovevano assolvere l'Iva (in quanto Paesi di effettiva immissione in consumo), mentre si erano limitati esclusivamente a transitare in Italia, con la sussistenza, quindi, tutti i requisiti previsti dalla normativa comunitaria, ex [art. 143](#), lett. d), della [Direttiva Iva](#) per l'esenzione dal pagamento dell'Iva all'importazione in (Omissis);

-) nella fattispecie, era innegabile il ruolo svolto dalla odierna appellata e la sua terzietà ed autonomia rispetto alle parti della transazione e all'operatore logistico, in quanto era emerso dagli atti che la società contribuente non era in alcun modo collegata nè con le venditrici nè con l'acquirente finale dei beni, ma era stata incaricata di occuparsi esclusivamente della trasmissione dei modelli Intrastat e degli adempimenti doganali connessi al passaggio delle merci in Italia, in vista del successivo trasferimento delle stesse nel luogo finale di destinazione, curando direttamente anche il trasporto e, nel fare ciò, si era attenuta al mandato ricevuto ed alle informazioni relative allo status dei beni e alle istruzioni inerenti la procedura doganale da attivare (transito);

-) era, dunque, pienamente applicabile nei suoi confronti la disciplina sui limiti alla responsabilità del rappresentante doganale;

-) l'Ufficio, inoltre, nell'addebitare alla società contribuente pretese responsabilità ed omissioni e la mancanza di diligenza, non aveva saputo dimostrare, in concreto, la fondatezza delle sue argomentazioni, mentre, nel caso di specie, come emergeva dagli atti, la società pareva aver operato con diligenza, attenendosi alle informazioni ricevute e che poteva ragionevolmente conoscere, compilando le dichiarazioni doganali, secondo le indicazioni impartite; -) l'Ufficio non poteva contestare alla società contribuente di non avere operato diligentemente nel dichiarare "l'immissione in libera pratica di merci con status di merci già unionali", poichè le merci non erano dell'Unione Europea, e se anche lo fossero state, in ogni caso, la società non poteva nè avrebbe potuto conoscere la precedente posizione doganale della merce giacchè era pacificamente riconosciuto che essa non aveva preso parte al presunto trasferimento delle merci dall'Italia alla Svizzera;

-) doveva, infine, essere sottolineata la sproporzione delle somme pretese dall'Ufficio a fronte di un compenso di Euro 95,00 spettante alla società contribuente.

4. L'Agenzia delle Dogane proposto ricorso per cassazione con atto affidato a due motivi.

5. La società I-Dika Spa resiste con controricorso e memoria.

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

## Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si lamenta la violazione e/o falsa applicazione del [D.P.R. n. 633 del 1972, art. 67](#), comma 2, degli [artt. 4, 79 e 163 del Regolamento CEE n. 2913/1992 \(CDC\)](#), dell'[art. 143 della Direttiva 2006/112 CE](#) e degli artt. 2 e 9 della Convenzione CEE-EFTA del 20 maggio 1987, in relazione all'[art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 3. Il giudice d'appello aveva ritenuto che, nella fattispecie, fossero sussistenti tutti i presupposti per l'applicazione del "regime 42" e che, in ogni caso, la società I-Dika non potesse essere chiamata a rispondere dell'IVA all'importazione non corrisposta e delle relative sanzioni, avendo operato con diligenza, nei limiti del mandato ricevuto, con ciò incorrendo nella violazione delle disposizioni richiamate dall'Ufficio nella motivazione degli atti oggetto di causa. Il giudice aveva, infatti, falsamente applicato la definizione di "merci non comunitarie" alle merci oggetto delle operazioni in contestazione, stante il fatto che le stesse, per espressa dichiarazione della stessa I-Dika, si trovavano già in libera pratica al momento della presentazione in dogana, essendo vincolate a un documento di transito T2 emesso dalla dogana svizzera, con destinazione l'Ufficio delle Dogane di Torino. La società non avrebbe, di conseguenza, potuto presentare una nuova dichiarazione di immissione in libera pratica con riferimento a merci che già si trovavano in tale condizione, ma avrebbe dovuto provvedere a corrispondere l'IVA gravante sulle stesse, in base al [D.P.R. n. 633 del 1972, art. 67](#), comma 2, ritenuto dall'Ufficio applicabile "in quanto nel caso concreto si è trattato proprio di reintroduzione di beni precedentemente esportati dalla Comunità, e dunque da considerare importazioni ai fini dell'IVA". La Corte di Giustizia aveva chiarito che, in una simile ipotesi, il beneficio dell'esenzione dall'IVA all'importazione di cui all'[art. 143](#), comma 1, lett. d), della [direttiva 2006/112/CE](#) non poteva essere negato al soggetto passivo importatore, salvo che vi fossero elementi per ritenere che questi "sapesse o avrebbe dovuto sapere che tale operazione successiva rientrava in un'evasione commessa dal destinatario". Nel caso oggetto della presente causa, tuttavia, la contestazione dell'Ufficio delle Dogane di Torino non trovava il proprio fondamento nel fatto che gli acquirenti finali avessero, successivamente, posto in essere operazioni volte a evadere l'IVA. La responsabilità di I-Dika per la mancata corresponsione dell'imposta era stata ricollegata a un aspetto diverso, ossia al fatto che non sussistevano i presupposti per l'applicazione dell'[art. 143](#), comma 1, della [Direttiva IVA](#), regime 42, di merci aventi già lo status di merci unionali e che, pertanto, l'IVA doveva essere corrisposta, ai sensi del [D.P.R. n. 633 del 1972, art. 67](#), comma 2, al momento della presentazione delle merci in dogana, in

quanto il regime di transito dalla Svizzera doveva concludersi presso l'Ufficio delle Dogane di Torino. Dagli atti di causa, inoltre, non risultava che l'Ufficio delle Dogane di Torino avesse sollevato contestazioni in merito al fatto che le merci oggetto delle operazioni doganali in discussione fossero state trasportate, rispettivamente, in (Omissis) e che non fossero state, quindi, immesse in consumo in (Omissis). Quel che contava era se le merci unionali erano state cedute da (Omissis) a diversi acquirenti di altri stati UE perchè, in tal caso, si realizzava una cessione intracomunitaria. Se tali merci, in regime di transito interno, e quindi unionali, partivano irrazionalmente per la (Omissis) e ritornavano dalla (Omissis), dove venivano - inutilmente - dichiarate in libera pratica e poi cedute intracomunitariamente ad acquirenti sloveni, croati, slovacchi, il regime - sospensivo - di transito decadeva e quindi era dovuta l'IVA all'importazione, in quanto l'esenzione ex [art. 143](#), comma 1, della [Direttiva IVA](#) si applicava a merci non unionali al momento della spedizione dell'ingresso nella linea doganale.

2. Con il secondo motivo si lamenta la violazione e/o falsa applicazione del [D.P.R. n. 633 del 1972](#), [art. 17](#), comma 3, [art. 1176 c.c.](#), comma 2, e [art. 5 del Regolamento CEE n. 2913/1992 \(CDC\)](#), in relazione all'[art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 3. Contrariamente a quanto affermato dalla Commissione tributaria regionale non era vero che non esisteva "nessuna norma" in base alla quale il rappresentante fiscale IVA potesse essere chiamato a rispondere dell'obbligazione tributaria, dovendosi richiamare il [D.P.R. n. 633 del 1972](#), [art. 17](#), comma 3, che prevedeva che "Il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto". Non assumeva, dunque, alcun rilievo, in senso contrario, il fatto che la società potesse trovarsi in una posizione di "terzietà ed autonomia rispetto alle parti della transazione e all'operatore logistico" e che non fosse "collegata nè con le venditrici nè con l'acquirente finale dei beni". Non poteva, nemmeno, essere attribuito rilievo alla normativa sulla responsabilità del rappresentante doganale di cui al codice doganale comunitario, nonchè ai principi desumibili dalla giurisprudenza relativa a tale disciplina, in quanto l'Ufficio aveva fondato la responsabilità per l'obbligazione tributaria in capo alla società I-Dika sulla base del [D.P.R. n. 633 del 1972](#), [art. 17](#), comma 3, con riferimento dunque al ruolo assunto dalla società quale rappresentante fiscale IVA e non quale rappresentante doganale. In ogni caso, anche a voler ritenere applicabile la disciplina di cui all'[art. 5 CDC](#), risultava evidente come la Commissione tributaria regionale fosse incorsa nella violazione e/o falsa applicazione di tale disposizione, in quanto l'esclusione di qualsiasi negligenza e colpevolezza in capo alla società I-Dika Spa era palesemente priva di fondamento, in quanto l'Ufficio aveva evidenziato nei propri atti difensivi che la società I-Dika Spa era perfettamente a conoscenza dello status unionale (e non extracomunitario) delle merci oggetto delle dichiarazioni doganali perchè aveva indicato nel riquadro n. 31 delle bollette, che si trattava di merci in libera pratica (L.P.) giunte in regime T2.

3. L'esame delle esposte censure porta all'accoglimento del primo motivo di ricorso, con assorbimento del secondo motivo.

4. Va disattesa, in via preliminare, l'eccezione di inammissibilità del primo motivo di ricorso per violazione del divieto di formulare gravame in caso di "doppia conforme", ai sensi dell'[art. 348 ter c.p.c.](#), comma 5.

4.1 Ed invero la previsione di cui all'[art. 348 ter c.p.c.](#), comma 5, esclude che possa essere impugnata ex [art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 5, la sentenza di appello fondata sulle stesse ragioni, inerenti alle questioni di fatto, poste a base della decisione impugnata (Cass., 9 marzo 2022, n. 7724; [Cass., 26 gennaio 2021, n. 1562](#)), censura di omesso esame di fatto decisivo che non è stata formulata in questa sede, con conseguente insussistenza anche dell'obbligo di indicare le ragioni di fatto poste a base della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello.

4.2 Va precisato che il vizio di violazione di legge investe immediatamente la regola di diritto, risolvendosi nella negazione o affermazione erronea della esistenza o inesistenza di una norma, ovvero nell'attribuzione ad essa di un contenuto che non possiede, avuto riguardo alla fattispecie in essa

delineata (cfr. Cass., 30 aprile 2018, n. 10320).

4.3 Ciò posto, nel caso in esame, il vizio denunciato è quello di violazione di legge e l'Agenzia ricorrente, nel rispetto del principio di specificità dei motivi, ha indicato per quali aspetti la decisione impugnata si porrebbe in contrasto con le norme di legge indicate, esaminando il contenuto precettivo delle norme richiamate e raffrontandolo con le affermazioni in diritto contenute nella sentenza impugnata.

4.4 La doglianza, dunque, non mira, in sè, a contestare l'omesso esame di fatti decisivi (il presunto valore probatorio dei documenti allegati e delle eccezioni formulate dalla Dogana), come assume, in contrario, la società controricorrente, ma critica la violazione dei criteri previsti dalla legge in base ai quali è stata ritenuta l'infondatezza della pretesa impositiva dell'Ufficio.

5. Il primo motivo, ammissibile, è, tuttavia, infondato.

5.1 Deve premettersi che l'Ufficio delle Dogane di Torino aveva sottoposto a revisione d'ufficio alcune dichiarazioni di immissioni in libera pratica presentate nel corso del 2015 dalla società I-Dika, al fine di verificare la corretta applicazione della normativa comunitaria in merito all'utilizzo del "regime 42" (che rappresenta una procedura doganale in forza della quale l'importatore beneficia della sospensione del pagamento dell'IVA all'atto dell'importazione, a condizione che le merci siano spedite a un soggetto passivo in un altro Stato membro, dove avviene l'immissione in consumo e dove, dunque, l'imposta sarà assolta). Nella vicenda in esame, l'Ufficio aveva accertato che le merci oggetto delle dichiarazioni doganali erano state spedite dall'(Omissis) in regime di transito comune (scortate da documento T2) e dalla (Omissis) erano state rispedite, sempre in regime di transito comune, in (Omissis), dove erano state dichiarate per l'immissione in libera pratica, con applicazione del "regime 42", dalla società I-Dika Spa quale rappresentante fiscale leggero delle società, aventi sede in altri Stati membri dell'Unione, Eutech d.o.o. (slovena), Sassi ml s.r.o. ((Omissis)) e Starlight d.o.o. ((Omissis)). L'Ufficio, dunque, con processi verbali redatti in data (Omissis), aveva rilevato che le merci in questione, essendo giunte in Italia scortate da documento di transito T2, non potevano formare oggetto di dichiarazione di immissione in libera pratica (regime destinato esclusivamente a merci non comunitarie); che le operazioni poste in essere avevano consentito alle società importatrici di non versare, all'atto della presentazione della merce in dogana, l'IVA dovuta ai sensi del [D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 67](#), comma 2, beneficiando in tal modo di un'esenzione non spettante e che dell'obbligazione tributaria accertata si era resa responsabile la società I-Dika in solido con le società destinatarie delle merci in questione.

5.2 Tanto premesso non può essere condivisa la prospettazione erariale secondo cui il giudice di merito ha falsamente applicato la definizione di "merci non comunitarie", in quanto nel caso in esame le merci dovevano ritenersi comunitarie perchè provenienti dalla (Omissis) in ragione della Convenzione CEE - Efta del 20 maggio 1987 e che, dunque, le merci, già unionali, dovevano ritenersi essere state importate in Italia, con conseguente pagamento dell'Iva all'importazione in Italia.

5.3 In proposito, va precisato che l'immissione in libera pratica attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria ad una merce non comunitaria ed implica oltre all'applicazione delle misure di politica commerciale, anche l'espletamento delle altre formalità previste per l'importazione di una merce, nonchè l'applicazione dei dazi legalmente dovuti. Come affermato da autorevole dottrina, la distinzione tra l'immissione in libera pratica dall'importazione definitiva, ovvero dall'immissione in consumo, è rilevante, dato che mentre la libera pratica consente di attribuire la posizione comunitaria alle merci terze attraverso l'applicazione dei dazi legalmente dovuti e l'applicazione delle misure di politica commerciale (quali, licenze, contingenti, ecc.) e delle altre formalità previste per l'importazione di una merce (come i controlli sanitari), l'importazione definitiva è correlata all'immissione in consumo attraverso il pagamento, oltre che dei dazi, dei diritti relativi alla fiscalità interna (I.V.A. e altre imposte di consumo).

5.4 Anche l'Agenzia delle Dogane, con la risoluzione n. 3540 dell'1 aprile 2014, emanata a seguito del

nuovo quadro normativo, delineatosi con il [Reg. UE n. 756 del 2012](#), con la [Direttiva 2009/69/CE](#) e la norma di recepimento di quest'ultima nell'ordinamento nazionale di cui alla [L. n. 217 del 2011, art. 8](#), comma 2, lett. i), (legge comunitaria 2010) ha affermato che: "L'importatore, vincolando le merci a tale regime beneficia della sospensione del pagamento dell'IVA all'atto dell'importazione a condizione che le merci siano spedite a un soggetto passivo in un altro Stato membro dove l'imposta sarà assolta e la sospensione è concessa in quanto l'importazione è seguita da una cessione o da un trasferimento intracomunitario delle merci in un altro Stato membro. Per potersi avvalere del beneficio fiscale della sospensione del pagamento dell'IVA all'atto dell'importazione per merci destinate ad essere trasferite in un altro Stato membro, l'importatore dovrà obbligatoriamente indicare nella casella(Omissis) della dichiarazione doganale il numero di partita IVA ad esso attribuito nello Stato membro di importazione preceduto dal codice certificato (Omissis), o il numero di partita IVA del suo rappresentante fiscale preceduto dal codice (Omissis); il numero di identificazione IVA del cessionario debitore d'imposta stabilito nello Stato membro di immissione in consumo preceduto dal codice Y041". Dunque, ai fini della corretta applicazione dei regimi doganali (Omissis), è necessario che l'importatore fornisca nella dichiarazione di importazione informazioni valide e complete ai fini IVA e che l'autorità doganale verifichi tali informazioni prima dello svincolo delle merci.

5.5 Mette conto rilevare che con il Reg. UE n. 756 del 20 agosto 2012, entrato in vigore il 1 gennaio 2013, sono state apportate, tra l'altro, alcune modifiche agli allegati 37 e 38 del [Reg. CEE n. 2454 del 1993](#) per la compilazione della dichiarazione doganale, in caso di ricorso al regime della immissione in libera pratica di merci destinate al consumo in altro Stato membro (regime (Omissis)), al fine di adeguare il quadro normativo di riferimento alle disposizioni della [Direttiva 2009/69/CE](#) di modifica della [Direttiva IVA 2006/112/CE](#), che è stata recepita, come già rilevato, nel nostro ordinamento dalla [L. n. 217 del 2011, art. 8](#), comma 2, lett. i), che ha introdotto al [D.P.R. n. 633 del 1972, art. 67](#), il comma 2 bis, che dispone che "Per le importazioni di cui al comma 1, lett. a) il pagamento dell'imposta è sospeso qualora si tratti di beni destinati a essere trasferiti in un altro Stato membro dell'Unione Europea eventualmente dopo l'esecuzione di manipolazioni di cui all'allegato 72 del Reg. (CEE) 2 luglio 1993, n. 2454/93 della Commissione e successive modificazioni, previamente autorizzate dall'autorità doganale" e il comma 2 ter, che prevede che "Per fruire della sospensione di cui al comma 2-bis, l'importatore fornisce il proprio numero di partita IVA, il numero di identificazione IVA attribuito al cessionario stabilito in altro Stato membro nonché, a richiesta dell'autorità doganale, idonea documentazione che provi l'effettivo trasferimento dei medesimi beni in un altro Stato membro dell'Unione".

5.6 Questa Corte, in tema di IVA, e con riferimento ai beni oggetto di importazione, ha affermato che "Il beneficio della sospensione del pagamento dell'imposta per le operazioni di immissione in libera pratica, qualora si tratti di beni destinati a proseguire verso altro Stato membro della Comunità economica Europea (beneficio previsto dal [D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 67](#), comma 1, lett. (a)) presuppone che i beni da esportare conservino la medesima natura di quelli importati, ovvero subiscano delle lavorazioni che non ne modifichino le caratteristiche essenziali (in applicazione di tale principio la S.C., nel giudizio di surrogazione proposto, nei confronti del rappresentante fiscale dell'importatore, dall'assicuratore che, avendo prestato garanzia fideiussoria per il pagamento dell'IVA su merci importate col beneficio della sospensione, era stato escusso dall'erario sul presupposto della inapplicabilità del beneficio della sospensione, ha ritenuto che legittimamente l'Amministrazione aveva recuperato a tassazione l'IVA, e di conseguenza legittimamente l'assicuratore aveva agito in surrogazione, in un caso in cui era stato importato in regime di sospensione IVA alluminio greggio, successivamente trasformato in lega d'alluminio per essere riesportato verso altro Paese comunitario) ([Cass., 20 luglio 2007, n. 16114](#)).

5.7 Anche la Corte di Giustizia ha ribadito l'esigenza di garantire l'imposizione, ai fini Iva, nel luogo di destinazione effettivo e finale del bene e ha stabilito che "[L'art. 71, paragrafo 1, comma 2, della direttiva 2006/112/CE](#) del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul

valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che l'imposta sul valore aggiunto all'importazione relativa a beni soggetti a dazi doganali sorge nello Stato membro in cui è stata effettuata la constatazione dell'inosservanza di un obbligo imposto dalla normativa doganale dell'Unione, qualora i beni in questione, pur essendo stati fisicamente introdotti nel territorio doganale dell'Unione in un altro Stato membro, siano entrati nel circuito economico dell'Unione nello Stato membro in cui è stata operata la constatazione suddetta" (Corte di Giustizia, sentenza del 3 marzo 2021, causa C-7/20).

Inoltre, la Corte di Giustizia con la sentenza del 10 luglio 2019, resa nella causa n. C-26/18, in un caso in cui beni, pur avendo costituito l'oggetto di violazioni della normativa doganale nel territorio tedesco, dove, tuttavia, erano stati unicamente trasbordati da un aereo all'altro prima di essere trasportati in Grecia, ha affermato che era quest'ultimo lo Stato membro che costituiva la loro destinazione finale nonché il luogo in cui i beni in questione erano stati consumati. In particolare, la Corte ha constatato che i beni in questione erano entrati nel circuito economico dell'Unione nello Stato membro della loro destinazione finale e che, di conseguenza, l'IVA all'importazione afferente a questi beni era sorta in tale Stato membro (punto 53).

5.8 Ciò posto, è utile precisare che, nel caso in esame, vengono in rilievo operazioni che si sono svolte nell'anno 2015 ed è incontroverso che l'immissione in libera pratica sia avvenuta in Italia, mentre l'immissione al consumo (successiva) è avvenuta in (Omissis); in particolare, il transito delle merci da (Omissis) alla (Omissis) e dalla (Omissis) è stato seguito dalla cessione intracomunitaria nei paesi della (Omissis). Alla luce di ciò deve affermarsi che i giudici di secondo grado hanno correttamente applicato le disposizioni che regolano la materia, laddove, distinguendo tra "l'immissione in libera pratica" e "l'immissione in consumo", hanno affermato che, nel caso in esame, i prodotti erano stati oggetto in Italia solo di immissione in libera pratica e non anche di immissione al consumo, e che tutti i beni immessi in libera pratica dalla (Omissis) erano stati trasportati in (Omissis), dove era avvenuta l'effettiva immissione al consumo e dove, pertanto, doveva essere assolta l'Iva, con la sussistenza, quindi, tutti i requisiti previsti dall'[art. 143](#), lett. d), della [Direttiva Iva](#), che prevede che l'importazione di beni sia esente da imposta sul valore aggiunto se ad essa fa seguito una cessione di tali beni ad un soggetto passivo di altro Stato membro; non pare accoglibile, dunque, la prospettazione erariale, che, prescindendo dalla circostanza che i paesi di effettiva immissione in consumo erano la (Omissis), ha ritenuto che le merci, nel momento in cui erano state immesse nel territorio italiano, già possedevano la condizione di merci comunitarie, con la conseguenza che le stesse non potevano essere immesse in regime di immissione in libera pratica, traendo la conseguenza che l'Iva fosse dovuta in Italia (dove è circostanza incontroversa che le merci fossero semplicemente transitate) e ciò perché, in ragione della Convenzione CEE - Efta del 20 maggio 1987, le merci dovevano ritenersi già unionali. Ed invero, la richiamata Convenzione, entrata in vigore a partire dal primo gennaio 1988, introduce un regime comune di transito per le merci e definisce gli obblighi della persona, titolare del regime di transito, e degli uffici doganali nei paesi di partenza e destinazione, al fine specifico di consentire lo spostamento delle merci in modo efficiente e di semplificare le formalità di dogana. Per converso, quel che rileva nella vicenda in esame, nel rispetto del principio di tassazione nel paese di destinazione e soprattutto del divieto di doppia imposizione, è che l'imposta sia stata pagata nel paese di effettivo consumo e che i beni oggetto delle operazioni doganali siano soltanto transitati nel territorio italiano, essendo stati destinati al consumo in altri Paesi Europei. Peraltro, i giudici di merito di primo e secondo grado hanno rilevato che l'effettiva immissione in consumo nei paesi della (Omissis) era stato debitamente riscontrato dalla documentazione prodotta dalla società contribuente sia in primo grado, che in grado di appello e specificamente dalle lettere di vettura, dalle ricevute Intrastat e dalle fatture di vendita.

5.9 Peraltro, il Reg. (CE) n. 952/2013 del 9 ottobre 2013 (che va richiamato in ragione del fatto che le operazioni doganali in esame sono state poste in essere nel 2015 e non già, come erroneamente indicato dall'Agenzia ricorrente, a pag. 9 del ricorso per cassazione, prima dell'1 maggio 1996), all'art. 5, definisce merci unionali "le merci che rientrano in una delle categorie seguenti: a) merci interamente

ottenute nel territorio doganale dell'Unione, senza aggiunta di merci importate da paesi o territori non facenti parte del territorio doganale dell'Unione; b) merci introdotte nel territorio doganale dell'Unione da paesi o territori non facenti parte di tale territorio e immesse in libera pratica; c) merci ottenute o prodotte nel territorio doganale dell'Unione esclusivamente da merci di cui alla lettera b) oppure da merci di cui alle lettere a) e b)" (n. 23) e merci non unionali "le merci diverse da quelle di cui al punto 23 o che hanno perso la posizione doganale di merci unionali" (n. 24), non rilevando, dunque, soltanto la circostanza che le merci in esame fossero state esportate dall'Italia verso la (Omissis) e poi fossero nuovamente giunte presso l'Ufficio delle Dogane di Torino provenienti dalla (Omissis).

5.10 Ancora va rilevato che la società contribuente ha agito, nel caso di specie, nella veste di rappresentante fiscale leggero, incaricato delle sole operazioni doganali e di trasporto, provvedendo, in tale qualità, a immettere in libera pratica la merce proveniente dalla (Omissis) presentando apposita dichiarazione doganale e indicando il regime (Omissis) nella casella (Omissis). Soccorre, in tal senso, sia del [D.L. n. 331 del 1993, art. 44](#), comma 3, u.p., convertito, con modificazioni, dalla [L. n. 427 del 1993](#), rubricato "Soggetti passivi", che dispone che "Se sono effettuate solo operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta, la rappresentanza può essere limitata all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione delle operazioni intracomunitarie di cui all'art. 46, nonché alla compilazione, ancorché le operazioni in tal caso non siano soggette all'obbligo di registrazione, degli elenchi di cui all'art. 50, comma 6" ed anche la [Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E del 24 marzo 2015](#) (e non del 12 maggio 2015, come erroneamente indicato dalla società contribuente) che ha chiarito, sia pure con riferimento alla diversa ipotesi dei depositi Iva di cui al [D.L. n. 331 del 1993, art. 50 bis](#), comma 7, convertito, con modificazioni, dalla [L. n. 427 del 1993](#), che contiene un rinvio all'art. 44, comma 3, del medesimo Decreto, che il gestore del deposito IVA, ai fini dell'adempimento degli obblighi tributari di un soggetto non residente che intende introdurre merci nel deposito stesso, assume la veste di rappresentante fiscale con obblighi ridotti e che "il rappresentante fiscale leggero si limita all'esecuzione degli obblighi di fatturazione e di compilazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie e, comunque, di ogni operazione che non comporta il pagamento dell'imposta".

Infine, la Corte di Giustizia, con la sentenza dell'8 settembre 2017, causa C-531/17, ha precisato che, ai sensi dell'[art. 143](#), lett. d), della [direttiva IVA](#), gli Stati membri esentano le importazioni di beni spediti o trasportati a partire da un territorio terzo o da un paese terzo in uno Stato membro diverso da quello d'arrivo della spedizione o del trasporto se la cessione dei beni, effettuata dall'importatore designato o riconosciuto come debitore dell'imposta in virtù dell'art. 201 di tale direttiva, è esente conformemente all'art. 138 della medesima (punto n. 30) e che "L'art. 138, paragrafo 1, di tale direttiva prevede che gli Stati membri esentino le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nell'Unione, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni " (punto 32).

6. Per quanto esposto, il primo motivo va rigettato, con assorbimento del secondo motivo.

6.1 Le spese processuali del giudizio di legittimità, attesa la parziale novità della questione trattata e il consolidarsi della giurisprudenza successivamente alla sentenza impugnata, vanno interamente compensate.

6.2 Non vi è luogo a pronuncia sul raddoppio del contributo unificato, perchè il provvedimento con cui il giudice dell'impugnazione, nel respingere integralmente la stessa (ovvero nel dichiararla inammissibile o improcedibile), disponga, a carico della parte che l'abbia proposta, l'obbligo di versare, ai sensi del [D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13](#), comma 1 quater, nel testo introdotto dalla [L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1](#), comma 17, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto ai sensi del medesimo art. 13, comma 1 bis, non può aver luogo nei confronti delle Amministrazioni dello Stato, istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale



versamento del contributo stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito ([Cass., Sez. U., 25 novembre 2013, n. 26280](#); [Cass., 14 marzo 2014, n. 5955](#)).

### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso.

Compensa interamente tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

### **Conclusione**

Così deciso in Roma, il 5 luglio 2023.

Depositato in Cancelleria il 7 settembre 2023