

Lunedì 15/07/2024 • 06:00

CASO RISOLTO IMPOSTE INDIRETTE

IVA: assolvimento nel Paese di consumo

L'IVA su **beni spediti** o trasportati da un Paese terzo all'interno dell'**Unione europea** e destinati al consumo in **territorio europeo**, è dovuta, per la prima volta, non già nello Stato sul cui territorio essi sono stati inizialmente importati, bensì nello **Stato membro di arrivo** della spedizione o del trasporto.

di **Sara Armella** - Avvocato, Studio legale Armella & Associati

La Suprema Corte ha ribadito l'esigenza di garantire l'imposizione Iva nel luogo di destinazione effettiva e di concreto **consumo del bene**. Il presupposto dell'obbligazione doganale diverge, dunque, da quello dell'**imposizione Iva** (Cass. civ., sez. trib., 7 settembre 2023, n. 26056).

Nel caso esaminato, all'atto dell'importazione, una Società italiana, in qualità di rappresentante doganale, ha ricevuto istruzioni relative all'immissione in libera pratica di diverse partite di merci provenienti dalla Svizzera (territorio extraunione), presentando apposita dichiarazione all'**Ufficio doganale**, con indicazione del c.d. regime 42. Grazie a tale strumento, le merci possono entrare nel territorio UE attraverso un altro Stato membro, per poi essere ritrasferite in un altro **Paese dell'Unione**, realizzando di fatto una cessione intra-UE. I beni importati erano destinati al consumo in diversi Paesi (Slovacchia, Slovenia e Croazia), mentre si erano limitati esclusivamente a transitare in territorio italiano.

Come ampiamente sostenuto dalla **giurisprudenza** (ex multis, Corte di Giustizia europea, 8 settembre 2022, C-368/21, Corte di Giustizia, 10 luglio 2019, C-26/18), l'Iva sorge nel momento in cui si realizza la concreta introduzione dei beni nel circuito economico (c.d. immissione in consumo).

Immissione in libera pratica e immissione in consumo sono, infatti, due presupposti impositivi che danno luogo a **obbligazioni autonome**, pur tra loro connesse: non potrebbe, invero, realizzarsi l'immissione in consumo di beni esteri senza la precedente o contestuale immissione in libera pratica. Tuttavia, mentre l'immissione in libera pratica consiste nell'adempimento delle procedure doganali e nel **versamento dei dazi** sulla base della **tariffa doganale comune europea**, rappresentando il presupposto impositivo della nascita dell'obbligazione doganale, l'immissione in consumo si perfeziona con l'assolvimento, da parte dell'operatore economico, anche dei diritti di confine relativi alla fiscalità interna (quali Iva all'importazione e, se dovute, accise).

Si tratta, dunque, di due istituti distinti: è possibile, infatti, che determinati prodotti rappresentino oggetto soltanto di **immissione in libera pratica** e non anche di immissione in consumo, ciò che avviene, ad esempio, quando la merce è introdotta nel territorio doganale UE attraverso uno Stato diverso da quello in cui la si intenda immettere al consumo.

Il caso di specie è sussumibile nella norma di deroga all'**obbligo di pagamento dell'Iva** all'importazione, prevista dall'art. 67, comma 2 bis, d.p.r. 633 del 1972, che ha dato attuazione all'art. 143, lett. d) della direttiva 2006/112/CE in materia di Iva. Quest'ultima prevede, quale prova della **cessione intracomunitaria**, la contemporanea presenza di taluni elementi:

- il numero di identificazione Iva attribuito al rappresentante fiscale debitore dell'imposta nello Stato membro di importazione;
- il numero di identificazione Iva, attribuito nello **Stato membro di arrivo** della spedizione o del trasporto, dell'acquirente cui i beni sono ceduti a norma dell'art. 138 della medesima legge;
- la prova che i **beni importati** sono destinati ad essere spediti o trasportati a partire dallo Stato membro.

Tali documenti rappresentano piena prova legale dell'avvenuta consegna dei beni nei Paesi esteri di destinazione finale e valgono a dimostrare il corretto svolgimento delle operazioni di trasporto e cessione intracomunitaria.

Come rilevato anche dalla **Corte di Giustizia europea**, quando i presupposti di cui all'articolo 143, lettera d), della direttiva Iva sono soddisfatti, l'Iva su beni spediti o trasportati da un Paese terzo all'interno dell'Unione è dovuta, in linea di principio, per la prima volta, non già nello Stato membro sul cui territorio essi sono stati inizialmente importati, bensì nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto (Corte di Giustizia, 14 febbraio 2019, causa C-531/17).

