Necessario il mantenimento delle merci nello «stato di origine» per il regime di sospensione IVA

LA MASSIMA

Il regime IVA delle **importazioni** in **sospensione** d'imposta in attesa della dimostrazione della destinazione finale comporta necessariamente che le **merci**, provenienti da Paese terzo e destinate a soggetto residente in altro Paese UE, **mantengano** la loro **identità**. Tale esigenza, che ha l'evidente finalità di evitare le frodi, comporta che il processo di trasformazione avvenga sotto il diretto controllo dell'amministrazione doganale. Costituisce, infatti, una caratteristica del sistema doganale comunitario, nelle diverse ipotesi in cui è ammesso il differimento degli obblighi di pagamento dei diritti d'importazione, l'**obbligo** di **mantenimento** della **merce** nello stato in cui viene introdotta nel territorio UE, mentre successive **manipolazioni** e **trasformazioni** usuali devono essere costantemente sottoposte al **controllo** e alla **previa autorizzazione** dell'**autorità doganale**.

Cassazione, Sez. trib., Sent. 20 luglio 2007 (17 maggio 2007), n. 16114 - Pres. e Rel. Altieri
(*stralcio*)

1. Svolgimento del processo
(*Omissis*)

2. Il motivo di ricorso
(*Omissis*)

3. Motivi della decisione
(*Omissis*)
3.3. (*Omissis*) nel sistema doganale comunitario, i regimi speciali o, comunque, agevolati comportano la necessità che le merci siano mantenute nello stato in cui si trovavano all'origine. Oltre ai regimi speciali indicati dalla difesa dell'amministrazione, si può richiamare quello del deposito doganale (artt. da 98 a 113 - del regolamento n. 2913/1992/CEE che istituisce il codice doganale comunitario - *N.d.R.*), nell'ambito del quale le merci sono esonerate da alcuni obblighi doganali. L'art. 109 (del codice doganale comunitario - *N.d.R.*) prevede, al comma 1, che le merci d'importazione «possono formare oggetto di manipolazioni usuali intese a garantirne la conservazione, a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararne la distribuzione o la rivendita». Secondo il comma 3, tali operazioni devono essere preventivamente autorizzate dall'autorità doganale. L'art. 531 del regolamento per l'applicazione del codice doganale comunitario n. 2454/93/CEE stabilisce, infine, che le merci non comunitarie possono essere sottoposte alle manipolazioni usuali elencate all'allegato 72, tra le quali si possono menzionare, a titolo indicativo, il prelievo di campioni, i trattamenti antiparassitari e antiruggine; l'aumento della temperatura senza distillazione; la snocciolatura e la disidratazione della frutta; la rimozione del sale. Costituisce, quindi, una caratteristica del sistema doganale comunitario, nelle diverse ipotesi in cui è ammesso il differimento degli obblighi di pagamento dei diritti di importazione, l'obbligo di mantenimento della merce nello stato in cui viene introdotta nel territorio della Comunità, mentre successive manipolazioni e trasformazioni usuali devono essere costantemente sottoposte al controllo e alla previa autorizzazione dell'autorità doganale. Pertanto, la facoltà prevista dall'art. 38, comma 5, lett. a), del D.L. n. 331/1993 non può esercitarsi al di fuori del controllo dell'autorità doganale.
La sottoposizione di tali lavorazioni, che pur non comportano un mutamento della natura e delle caratteristiche essenziali del prodotto, al controllo

Il testo integrale della sentenza si può richiedere a ctonline@ipsoa.it
www.ipsoa.it/ctonline

dell'Autorità doganale comporta, ovviamente e a maggior ragione, che non si possa considerare indifferente, allorché interviene durante la fase del trasporto verso il destinatario residente in altro Paese membro, una lavorazione che, come quella in contestazione, ha determinato una sostanziale modificazione delle merci originariamente introdotte nel territorio della Comunità.
Nella specie, infatti, appare evidente che l'impiego di alluminio greggio per ottenere, attraverso procedimenti industriali nei quali vengono utilizzati altri materiali, lega di alluminio non può considerarsi lavorazione o manipolazione usuale, essendo il risultato di tale processo una merce di composizione chimica del tutto diversa da quella introdotta nel territorio della Comunità.
3.4. Un'ulteriore conferma a sostegno della tesi dell'Amministrazione si ricava dalla disciplina comunitaria sull'origine delle merci, allorché le stesse hanno subito processi di modificazione fuori dal territorio comunitario. L'art. 24 del codice doganale comunitario, infatti, considera che le merci abbiano origine nel Paese in cui abbiano subito «l'ultima trasformazione o lavorazione essenziale». Pur avendo un diverso campo di applicazione, da tale disciplina può trarsi un'importante indicazione interpretativa per la risoluzione della presente controversia, essendo evidente che determinate lavorazioni comportano l'esistenza, ai fini doganali, di un bene del tutto diverso di quello originario. È evidente, infatti, che se il sistema del codice comunitario considera una lavorazione o trasformazione essenziale come evento che dà luogo all'esistenza di un diverso prodotto, a maggior ragione deve escludersi che un tale procedimento, soprattutto quando sia effettuato al di fuori del diretto controllo dell'autorità doganale, possa intervenire nel transito regolato dall'art. 67, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.
Il conferimento della qualità di «prodotto originario» alle lavorazioni che comportano una trasformazione sostanziale del prodotto emerge anche da altri atti di diritto comunitario secondario. Si può, ad esempio, richiamare il regolamento n. 3576/92/CEE, applicabile per taluni prodotti, fra cui quelli minerari, nel quadro di regimi preferenziali accordati a Paesi terzi. L'art. 4 del regolamento prevede che «le operazioni semplici, quali la pulitura, la decantazione, la desalinizzazione, la separazione dall'acqua, la filtrazione, la colorazione, la marcatura, l'ottenimento di un dato tenore di zolfo mediante miscelatura di prodotti con tenori di zolfo diversi e le combinazioni di queste operazioni o di operazioni analoghe non conferiscono».
Appare opportuno richiamare in proposito la giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee sul concetto di lavorazione essenziale che conferisce l'origine alla merce. Secondo i giudici comunitari, tale processo deve avere come risultato la fabbricazione di un prodotto nuovo o costituire una fase importante della lavorazione, escludendosi da tale ambito le operazioni che modificano soltanto l'aspetto esteriore del prodotto. La Corte di giustizia ha, per esempio, escluso che rientri nel concetto di trasformazione essenziale la macinatura di caseina grezza (sentenza 26 gennaio 1977, in causa n. 49/76); mentre ha ritenuto lavorazione essenziale, attributiva dell'origine del prodotto, quella di tintura e mercerizzazione di prodotti tessili (sentenza 23 marzo 1983, in causa 162/82). Secondo tale sentenza (punto 16), l'accertamento deve essere condotto «in base ad una distinzione oggettiva e concreta fra prodotto base e prodotto trasformato, tenendo conto in sostanza delle caratteristiche specifiche di ciascuno dei prodotti». Nella sentenza 23 febbraio 1984, in causa 93/83, infine, la Corte ha definito come trasformazione o lavorazione non sostanziale la preparazione in pezzi di carne posteriore alla macellazione per la vendita al consumatore, previa asportazione delle ossa, dei tendini e del grasso. In tal caso, infatti, il prodotto risultante non ha composizione e proprietà specifiche diverse che non possedeva prima di essere sottoposto a tale lavorazione. La Corte ribadisce che le operazioni che modifichino l'aspetto esteriore del prodotto lasciandone sostanzialmente inalterate le caratteristiche essenziali non determinano l'origine del prodotto.
Come si è sopra osservato, pur essendo la definizione di lavorazione essenziale enunciata per altri fini (e cioè quello di stabilire l'origine del prodotto), la stessa può ben essere utilizzata per tracciare un limite alle lavorazioni che i prodotti immessi in libera pratica possono subire - sempre sotto controllo doganale - dopo la loro introduzione nel territorio della Comunità, dovendosi ricavare un tendenziale principio del sistema doganale comunitario, secondo cui le lavorazioni non essenziali dei prodotti devono essere ammesse con particolari

cautele e non possono mai comportare, al di fuori dei casi ammessi, trasformazioni essenziali. Nel caso di specie si tratta all'evidenza di lavorazioni ottenute attraverso procedimenti industriali, il cui risultato era un prodotto la cui composizione era del tutto diversa da quella del prodotto originario, e quindi manifestamente insuscettibili di essere ricondotte alle ipotesi di perfezionamento o di manipolazione usuale di cui all'art. 38, comma 5, del D.L. n. 331/1993.

3.5. In definitiva, dalla disciplina doganale comunitaria e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia si traggono decisive ed univoche indicazioni a favore della tesi sostenuta dall'amministrazione finanziaria, sì da non rendere necessario il ricorso al procedimento pregiudiziale di cui all'art. 234 del Trattato CE.
Il ricorso deve, pertanto, essere accolto, con la cassazione della sentenza impugnata.
(*Omissis*)

Il Commento

di Marco Peirolo

Ai fini del regime IVA in sospensione d'imposta, il requisito dell'identicità delle merci, seppure non previsto dalla normativa IVA interna e comunitaria, si evince - sotto il profilo sistematico - dalla disciplina doganale comunitaria, laddove le operazioni di lavorazione e di trasformazione, se autorizzate, avvengono sempre sotto il controllo dell'Autorità doganale.
La Corte di cassazione conferma, in questo modo, l'interpretazione dell'amministrazione finanziaria, secondo cui l'appuramento del regime del «dazio sospeso» e lo svincolo della garanzia presuppongono che l'importatore dimostri, attraverso il relativo elenco riepilogativo, che i beni «tal quali» hanno formato oggetto di cessione intracomunitaria, non imponibile IVA, con il conseguente trasporto/spedizione a destinazione di altro Paese membro.

La sentenza in commento si riferisce al regime sospensivo accordato dall'art. 67, primo comma, lett. a), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 alle merci di origine non comunitaria che, seppure immesse in libera pratica in Italia, non sono assoggettate ad IVA in dogana, in quanto destinate a proseguire verso altro Stato membro (1).
La particolarità del caso di specie, sul quale si sono pronunciati i giudici di legittimità, sta nel fatto che le merci introdotte in Italia non sono identiche a quelle trasportate o spedite al destinatario finale (localizzato in altro Paese membro). Per effetto di un procedimento industriale di trasformazione è stato, infatti, ottenuto un prodotto (lega di alluminio) avente una composizione del tutto diversa da quella del prodotto originario importato (alluminio grezzo); sicché, si tratta di comprendere se la sospensione d'imposta non decada, con il conseguente obbligo di assolvere l'IVA all'importazione.

La previgente estensione del regime sospensivo per i beni non comunitari immessi in un deposito non doganale autorizzato

In via preliminare, appare opportuno ricordare che, fino al 13 marzo 1997, la lett. a), primo comma, dell'art. 67 del D.P.R. n. 633/1972 estendeva il regime sospensivo ai beni introdotti in Italia per essere immessi in un deposito non doganale autorizzato; l'imponibilità era differita, giusta la lett. e), primo comma, dell'art. 67, al momento dell'estrazione, in ragione della commercializzazione o, comunque, del consumo dei beni nel territorio italiano.

Marco Peirolo - *Dottore commercialista in Torino, Gruppo di Studio - Eutekne*

Nota:
(1) L'art. 24 (*ex* art. 10), comma 1, del Trattato di Roma, istitutivo della Comunità economica europea (legge 14 ottobre 1957, n. 1203) stabilisce che «sono considerati in libera pratica in uno Stato membro i prodotti provenienti da Paesi terzi per i quali siano state adempiute in tale Stato le formalità di importazione e riscossi i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente esigibili e che non abbiano beneficiato di un ristorno totale o parziale di tali dazi e tasse».

Dal 14 marzo 1997, per effetto dell'art. 1, comma 1, lett. b), della legge 18 febbraio 1997, n. 28 (di recepimento della direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, n. 95/7/CE, concernente semplificazioni in materia di IVA sui traffici internazionali), tale ulteriore ipotesi sospensiva è stata stralciata dalla lett. a) dell'art. 67, con la conseguente abrogazione anche della citata lett. e).
La modifica intervenuta è ben spiegata nella C.M. 10 giugno 1998, n. 145/E (par. 2.1) (2): nella nuova disciplina dei depositi IVA, di cui all'art. 50-*bis* del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 (3) (introdotto dalla legge n. 28/1997), l'immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA non costituisce più un'importazione in sospensione d'imposta, bensì un'importazione «non soggetta» (4); a tal fine, la dichiarazione dell'importatore circa la destinazione della merce deve essere comprovata dalla restituzione della bolletta doganale di importazione munita dell'attestazione, sottoscritta dal depositario, dell'avvenuta presa in carico nel registro (di carico e scarico) istituito ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 3 (5) (6).
Nell'ambito dei depositi IVA, è la successiva estrazione che determina, a seconda della destinazione (interna o meno) dei beni, l'eventuale assoggettamento ad imposta dell'operazione (7). L'estrazione, per essere assoggettata ad imposta, deve avvenire in esecuzione di un'operazione imponibile, come pare evincersi dalla C.M. 2 agosto 1999, n. 165/E (par. 2.1) (8).

La sospensione d'imposta per i beni importati che proseguono verso altro Paese membro

A norma dell'art. 79 del regolamento CE 12 ottobre 1992, n. 2913 (Codice doganale comunitario), l'immissione in libera pratica «attribuisce la posizione doganale comunitaria ad una merce non comunitaria» ed «implica l'applicazione delle misure di politica commerciale, l'espletamento delle altre formalità previste per l'importazione di una merce, nonché l'applicazione dei dazi legalmente dovuti».

La prosecuzione a destino di altro Paese UE

Come detto, l'imposta non è dovuta allorché i beni importati siano destinati a proseguire verso altro Paese membro (9).
Tale sospensione, disposta dalla lett. a) dell'art. 67, è allineata alla disciplina comunitaria. L'art. 146, par. 1, lett. d), della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (di *recasting* o rifusione dell'abrogata VI Direttiva CEE) esenta, infatti, «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 rico-

Note:
(2) In *Corr. Trib.* n. 27/1998, pag. 2049. Da ultimo, si veda anche la circolare dell'Agenzia delle Dogane 28 aprile 2006, n. 16/D (par. 3.3), in *Corr. Trib.* n. 22/2006, pag. 1769, con commento di M. Peirolo.
(3) Convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.
(4) Cfr. art. 50-*bis*, comma 4, lett. b), del D.L. n. 331/1993.
(5) Analogamente a quanto si dirà con riguardo alla sospensione d'imposta prevista dall'art. 67, primo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, la Dogana pretende una garanzia, anche a mezzo fideiussione, dell'IVA non riscossa, di modo che sia garantita la specifica destinazione dei beni dichiarata in sede di importazione; la garanzia non è richiesta nei casi di esonero previsti dall'art. 90 del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale).
Come precisato nella nota 3 aprile 1997, n. 1241/VII, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, «ove non sia immediatamente fornita un'attestazione di presa in carico nel registro di cui al paragrafo 3 dell'art. 50-bis della merce posta in libera pratica per il mantenimento dell'impegno assunto dal dichiarante, la Dogana provvederà a far garantire (…), anche tramite fidejussione, l'importo dell'IVA non riscossa, ed a tal fine esposto nella dichiarazione. In tal caso si provvederà alla definizione dell'operazione ed allo svincolo della garanzia fornita su presentazione dell'apposita attestazione di presa in carico delle merci nel deposito IVA».
(6) Sull'applicazione del regime sospensivo nell'ipotesi di immissione in libera pratica mediante la procedura di domiciliazione di cui all'art. 76, par. 1, lett. c), del regolamento CEE n. 2913/1992, si veda la circolare dell'Agenzia delle dogane n. 16/D del 2006, cit. (par. 3.3).
(7) Si vedano i commi 4 e 6 dell'art. 50-*bis*) del D.L. n. 331/1993.
(8) In *Corr. Trib.* n. 36/1999, pag. 2727, con commento di F. Ricca. Secondo la C.M. n. 165/E del 1999, cit., «per quanto riguarda i beni in discorso (trattasi di rottami ferrosi) custoditi nei depositi IVA, anche a seguito di immissione in libera pratica senza assoggettamento ad IVA ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 4, lett. b), del richiamato D.L. n. 331/1993, la loro estrazione per la commercializzazione o il consumo nel territorio dello Stato comporta la non applicazione del tributo, a norma dell'art. 74, prescindendo dalla sussistenza dei requisiti soggettivi in capo al cedente».
(9) In pratica, vanno assolti gli oneri della tariffa doganale comune, mentre il pagamento dell'IVA e, ove applicabili, delle accise resta sospeso (cfr. F. Matterelli, «Le importazioni», in AA.VV., *Imposta sul valore aggiunto*, in *Giur. sist. dir. trib.*, diretta da F. Tesauro, Torino, 2001, pag. 853).

nosciuto come debitore dell'imposta in virtù dell'articolo 201, è esente conformemente all'articolo 138».
Dal raffronto tra la norma interna e quella comunitaria si evince, innanzi tutto, che mentre la prima subordina l'agevolazione alla condizione che «si tratti di beni destinati a proseguire verso altro Stato membro (…)», la seconda - più puntualmente - precisa che tale prosecuzione deve configurarsi quale cessione intracomunitaria, tale essendo quella che beneficia dell'esenzione (di cui all'art. 138 della direttiva) nel Paese membro di partenza.
La detassazione in Italia presuppone, pertanto, la tassazione nel Paese membro di destino, secondo i princìpi che caratterizzano il sistema transitorio degli scambi intracomunitari di cui al D.L. n. 331/1993.
Quanto detto trova conferma nelle istruzioni diramate dall'amministrazione finanziaria (10), secondo le quali il destinatario deve essere un soggetto identificato ai fini IVA nel proprio Paese ed il proseguimento delle merci «deve comunque essere configurato come cessione intracomunitaria a norma dell'art. 41» del D.L. n. 331/1993, figurando quindi nell'elenco riepilogativo che il cedente è tenuto a compilare per il periodo relativo alla spedizione.
A quest'ultimo riguardo, le operazioni in esame devono essere indicate nel modello INTRA 1-*bis* in modo distinto rispetto alle altre eventuali cessioni intracomunitarie poste in essere nei confronti dello stesso cessionario, con l'annotazione, in calce all'elenco o sul retro del frontespizio, degli estremi delle bollette d'importazione (11).
Una copia autentica del modello INTRA 1-*bis* deve essere presentata alla dogana d'importazione ai fini dell'appuramento delle bollette emesse in regime sospensivo e del conseguente svincolo della garanzia (12).
È a questo punto, ossia con la dimostrazione dell'avvenuta cessione intracomunitaria, che la sospensione d'imposta diventa definitiva.

Il requisito dell'identicità dei beni importati rispetto a quelli trasportati/spediti in altro Paese UE

Come anticipato, la controversia approdata al vaglio della Suprema Corte discende dalla contestazione, mossa dall'Ufficio, in ordine all'applicazione del beneficio sospensivo allorché i beni introdotti in Italia non siano identici a quelli ceduti al cliente comunitario.
È dal raffronto dei dati riportati nel modello INTRA 1-*bis* con le bollette doganali che è stata riscontrata tale diversità, sicché la Dogana ha trattenuto la cauzione prestata, sotto forma di polizza fideiussoria, dalla compagnia di assicurazione; dal canto suo, quest'ultima ha esercitato il diritto di regresso nei confronti dell'importatore (nella specie, il rappresentante fiscale italiano di una società spagnola) per la restituzione di quanto pagato all'Ufficio doganale.
Si tratta, pertanto, di capire se la sospensione d'imposta sia subordinata anche al rispetto del suddetto principio di identicità.
A livello interpretativo, l'amministrazione finanziaria (13) propende per la soluzione affermativa, tant'è che - viene precisato - l'importatore deve dimostrare, «mediante presentazione del relativo elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie, che i beni tal quali hanno formato oggetto di invio in altro Stato membro ai sensi dell'art. 41» del D.L. n. 331/1993.

Note:
(10) Cfr. R.M. 22 luglio 1993, n. 723/III/DCSD, in *Corr. Trib.* n. 34/1993, pag. 2321 e telex 13 maggio 1993, n. 616/VII, *ivi* n. 23/1993, pag. 1569; quest'ultimo, in particolare, ha annullato la precedente C.M. 17 aprile 1993, n. 120/365, *ivi* n. 19/1993, pag. 1277.
(11) Cfr. R.M. n. 723/III/DCSD del 1993, cit. e telex n. 616/VII del 1993, cit.
(12) Nel modello DAU-IMP, il soggetto importatore ha, infatti, dichiarato la successiva prosecuzione della merce da immettere in libera pratica; dal canto suo, l'Ufficio doganale che accetta la dichiarazione d'importazione attesta che si tratta di merce in sospensione d'imposta *ex* art. 67, primo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, sicché l'IVA all'importazione viene soltanto liquidata, ma non riscossa; a garanzia dell'effettivo proseguimento dei beni verso il Paese membro di destino, la Dogana applica, però, il regime del cd. «daziato sospeso», di cui all'art. 164 del R.D. 13 febbraio 1896, n. 65 (rubricato «Regolamento per l'esecuzione del testo unico delle leggi doganali»).
(13) Cfr. R.M. 5 marzo 1993, n. 555048, in *Banca Dati BIG*, IPSOA. Nello stesso senso, anche la nota dell'Agenzia delle dogane 29 dicembre 2000, n. 3685, richiamata nella parte motiva della sentenza, secondo cui la sospensione è concessa a condizione che i prodotti mantengano lo stesso stato merceologico che avevano all'atto dell'introduzione nel territorio dello Stato.
In dottrina, si vedano: N. Galleani d'Agliano e S. Normanni, *L'IVA nelle operazioni con l'estero*, Milano, 2002, pag. 75; R. Portale, *Imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2006, pag. 1001; F. Scopacasa, *IVA 2007*, IPSOA, 2007, pag. 796.

Il significato del termine «tal quali» è definito dall'art. 84, comma 3, del regolamento CEE n. 2913/1992, secondo cui «costituiscono merci tal quali le merci importate che, nel quadro del regime di perfezionamento attivo e della trasformazione sotto controllo doganale, non hanno subito alcuna operazione di perfezionamento né di trasformazione».
La direttiva n. 2006/112/CE e, sul piano interno, il D.P.R. n. 633/1972 non richiedono espressamente tale ulteriore requisito, che risulta previsto soltanto per le operazioni di ammissione temporanea (14), definite, nell'ambito del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (art. 175), con la denominazione di importazioni temporanee; per queste ultime, disciplinate dagli artt. 137 ss. del regolamento CEE n. 2913/1992, i dazi sull'importazione non si applicano a condizione che i beni vincolati al suddetto regime siano successivamente riesportati senza avere subito modifiche, fatta eccezione per il loro naturale deprezzamento dovuto all'uso.
Il mancato riferimento, nella lett. a) dell'art. 67, all'identicità delle merci che proseguono a destinazione del cliente UE non appare, per ciò solo, idoneo a ritenere che la sospensione d'imposta si applichi anche, come accaduto nel caso di specie, nell'ipotesi di mutamento dello stato merceologico del bene, tanto più ove il prodotto compensatorio (ossia quello risultante dalla lavorazione) si riporti ad una diversa voce doganale.
La trasformazione delle materie prime (importate) nei prodotti finiti (oggetto di cessione intracomunitaria) avrebbe, infatti, giustificato il vincolo dei beni ad un diverso regime doganale, anche perché il principio dell'identità, respinto dai giudici d'appello, risponde all'esigenza, sottolineata dai giudici di legittimità, di evitare evidenti frodi che possono essere perpetrate con la sostituzione o la trasformazione della merce importata in sospensione con altra soggetta ad un regime doganale e tariffario più conveniente.
Sul piano sistematico, inoltre, costituisce caratteristica comune dei regimi doganali sospensivi l'obbligo di mantenere immutato lo stato dei beni importati, mentre le trasformazioni e le manipolazioni usuali effettuate su tali beni sono oggetto di autorizzazione e di controllo dell'Autorità doganale. Una cosa, però, sono le trasformazioni e le manipolazioni usuali, altra sono le lavorazioni che, come nella fattispecie, determinano il mutamento della natura e delle caratteristiche essenziali del prodotto.
Ad ulteriore conferma dell'orientamento ministeriale, i giudici di legittimità richiamano la disciplina doganale comunitaria in tema di origine delle merci.
L'art. 24 del regolamento CEE n. 2912/1992 considera che le merci abbiano origine nel Paese in cui hanno subito «l'ultima trasformazione o lavorazione essenziale»; se, quindi, la trasformazione o la lavorazione essenziale - che, secondo la giurisprudenza comunitaria (15), va intesa come processo che ha come risultato la fabbricazione di un prodotto nuovo o che costituisce una fase importante della lavorazione, tale da non modificare soltanto l'aspetto esteriore del prodotto - dà luogo all'esistenza di un nuovo e diverso prodotto, «deve escludersi che un tale procedimento, soprattutto quando sia effettuato al di fuori del diretto controllo dell'autorità doganale, possa intervenire nel transito regolato dall'art. 67, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972».
Per quanto sopra, la Suprema Corte osserva che, «pur essendo la definizione di lavorazione essenziale enunciata per altri fini (e cioè quello di stabilire l'origine del prodotto), la stessa può ben essere utilizzata per tracciare un limite alle lavorazioni che i prodotti immessi in libera pratica possono subire - sempre sotto controllo doganale - dopo la loro introduzione nel territorio della Comunità, dovendosi ricavare un tendenziale principio del sistema doganale comunitario, secondo cui le lavorazioni non essenziali dei prodotti devono essere ammesse con particolari cautele e non possono mai comportare, al di fuori dei casi ammessi, trasformazioni essenziali».

Note:
(14) Cfr. art. 67, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972.
(15) Cfr. Corte di giustizia UE, 26 gennaio 1977, causa C-49/76; Id., 23 marzo 1983, causa C-162/82; Id., 23 febbraio 1984, causa C-93/83.