



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

IVA
Triangolazione
extra UE

Composta dagli Ill.mi magistrati:

Ettore Cirillo	- Presidente -	
Roberta Crucitti	- Consigliere rel.-	R.G.N.11743/2016
Valentino Lenoci	- Consigliere-	Cron.
Paolo Di Marzio	- Consigliere -	P.U.- 08/03/2024
Federico LUME	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi 12 è domiciliata *ex lege*;

- **ricorrente** -

contro

HONDA ITALIA INDUSTRIALE S.p.A., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, via Boezio n.16 presso lo studio dell'Avv.Andrea Silla che la rappresenta e difende, per procura a margine del controricorso, unitamente all'Avv.Andrea Mariconda.

- **controricorrente** -



avverso la sentenza n.1398/3/2015 della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, depositata il 14 dicembre 2015;
udita la relazione svolta alla pubblica udienza del giorno 8 marzo 2024 dal Cons. Roberta Crucitti;
udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale, dott. Stefano Visonà che ha concluso per il rigetto del ricorso;
uditi per la ricorrente l'Avv. Giammario Rocchitta e per la controricorrente gli Avv.ti Andrea Silla e Andrea Mariconda.

Fatti di causa

A seguito di processo verbale di constatazione, l'Agenzia delle entrate emise avviso di accertamento, in materia di IVA, relativamente all'anno d'imposta 2010, nei confronti della Honda Italia Industriale s.p.a., riqualificando come cessioni di beni, avvenute tra soggetti italiani sul territorio nazionale e, come tali, soggette all'imposta sul valore aggiunto, le cessioni di beni dalla stessa contribuente alla AM Automec s.p.a.

Con il processo verbale, infatti, si era contestato alla Società, quale prima cedente, l'effettuazione di operazioni di triangolazione all'esportazione ex art. 8, primo comma, lett. a) del d.P.R. n. 633 del 1972, in assenza dei requisiti previsti dalla norma per la non imponibilità, e la conseguente omessa fatturazione, nel 2010, di operazioni imponibili nei confronti della AM Automec s.p.a., quale prima cessionaria, per un importo di euro 28.443.619,00, cui corrispondeva l'IVA non versata per euro 5.768.724,00, oltre interessi, e la sanzione di euro 7.110.905,00.

La Società impugnò l'avviso di accertamento e l'adita Commissione tributaria provinciale di L'Aquila rigettò il ricorso, in ragione del c.d. "metodo della volontà", ritenendo non dimostrata la volontà comune delle parti di dare origine, sin dall'inizio, alla consegna dei beni per il trasporto a cessionario residente in Vietnam.



Avverso tale sentenza la Società propose appello che venne accolto dalla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo (d'ora in poi per brevità C.T.R.), con la sentenza indicata in epigrafe, ritenendo che l'esportazione avesse soddisfatto l'esigenza di evitare operazioni fraudolente connesse al possesso intermedio dei beni da parte del primo cessionario e, richiamando la "teoria della volontà", ritenendo provata la volontà delle parti di dare luogo, fin dall'origine, a una cessione tra operatori nazionali, al solo scopo dell'esportazione extracomunitaria dei beni oggetto della cessione.

La C.T.R. negò, inoltre, rilevanza alla cd. "teoria del trasporto" dei beni ceduti ed all'interruzione dell'unicità del loro trasporto.

Avverso questa sentenza l'Agenzia delle entrate propose ricorso, affidato a due motivi, e supportato con il successivo deposito di memoria.

La Società ha resistito con controricorso, ulteriormente illustrato da memoria.

La causa, inizialmente avviata alla trattazione in camera di consiglio, in prossimità della quale anche la ricorrente aveva depositato memoria, è stata rimessa, con ordinanza di questa Corte n.28812 del 17.10.2023, alla pubblica udienza in prossimità della quale la controricorrente ha depositato ulteriore memoria.

FATTI DI CAUSA

1. Con il primo motivo di ricorso -rubricato: *violazione e falsa applicazione degli artt. 8, co. 1, lett. a) del d.P.R. n.633 del 1972; 2967 c.c., in relazione all'art.360, n.3 c.p.c.* - l'Agenzia delle entrate deduce l'erronea riconduzione da parte della C.T.R. della fattispecie a quella contemplata dall'art. 8, primo comma, lett. a) del d.P.R. n.633 del 1972, nell'evidente assenza della condizione legittimante tale sussunzione, ossia la prova di un'originaria rappresentazione documentale dell'operazione come triangolazione volta



all'esportazione. In particolare, secondo la prospettazione difensiva, la C.T.R. aveva erroneamente individuato l'oggetto della prova ex art. 2967 c.c. che non era l'esportazione delle merci, bensì, a monte l'originario accordo tra le parti ad essa finalizzato, e rispetto al quale erano irrilevanti tanto la vidimazione doganale quanto le annotazioni esposte nelle fatture ovvero la consegna dei beni funzionali alla detassazione del secondo passaggio, ma del tutto irrilevanti ai fini del primo.

2. Con il secondo motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata, in relazione all'art. 360, primo comma, num.4 cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli art.112 e 132 cod. proc. civ., denunciando come la C.T.R. avesse del tutto ommesso di *esaminare e, quindi, di motivare in ordine alle deduzioni formulate dall'Ufficio in ordine alle risultanze dei controlli, dai quali è scaturito l'atto impositivo oggetto di contestazione.*

In particolare, l'Agenzia delle entrate si duole che la C.T.R. non abbia tenuto conto delle circostanze di fatto specificamente indicate nel p.v.c., emesso a carico della AM Automec s.p.a., decisive in merito alla non configurabilità di una unicità di trasporto e delle altre circostanze di fatto desumibili dal p.v.c. elevato a carico della Honda Italia e Honda Logistic Centre, indicative dell'insussistenza di un'originaria rappresentazione della prima cessione, quale operazione finalizzata alla successiva esportazione da parte del secondo cedente (la consegna di beni in luogo diverso da quello indicato nei d.d.t. (porto di Napoli) proprio presso il primo cessionario, per l'esecuzione di interventi di stoccaggio e di logistica già facenti capo a Honda.

Inoltre, sempre secondo la prospettazione difensiva, la sentenza impugnata sarebbe meramente apparente laddove la C.T.R., in merito alla questione sui C.O.C., avrebbe dato rilevanza esclusiva alle



certificazioni della Motorizzazione civile, senza esprimere alcun convincimento sulle attestazioni contenute nei documenti di trasporto.

3. Seguendo l'ordine logico giuridico delle questioni sollevate con il ricorso va, da subito, vagliato il secondo motivo di ricorso per affermarne l'inammissibilità.

3.1 Per giurisprudenza consolidata di questa Corte (*cf.* Cass. Sez. U, n. 8053 del 7 aprile 2014 e, tra le altre di recente, Cass. n. 7090 del 3 marzo 2022) <<in seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del «minimo costituzionale» richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconcilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile e, in tal caso, si concreta una nullità processuale deducibile in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c..

Inoltre << la motivazione del provvedimento impugnato con ricorso per cassazione deve ritenersi apparente quando pur se graficamente esistente ed, eventualmente sovrabbondante nella descrizione astratta delle norme che regola la fattispecie dedotta in giudizio, non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento decisorio, così da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 comma 6 Cost. (*cf.*, *ex multis*, Cass. n. 13248 del 30/06/2020).

3.2 Nel caso in esame, nessuno di tali vizi è ravvisabile nella sentenza impugnata laddove la C.T.R ha fornito compiuta e congrua



motivazione su tutte le questioni sottoposte al suo esame, sulla base degli elementi fattuali allegati dalle parti, accertando, in punto di fatto, che l'esportazione era avvenuta ritenendo di nessun pregio *la contestazione sulla validità o meno dei contratti tra la Honda II spa e la Am Automec in quanto confortati nelle date e nel contenuto delle vicende fattuali.*

Eguualmente la C.T.R. ha ritenuto provata *la volontà delle parti sin dall'origine di effettuare una cessione tra i due operatori nazionali ...sulla base dai regolamenti contrattuali intercorsi tra le parti ... oltre che nelle bolle doganali di esportazione ..., dalla fattura del cessionario AM Automec al cliente finale Vietnam Technology, ...dal visto di uscita sui documenti doganali.* Dalle risultanze dell'esame di tutti i documenti allegati la C.T.R. ha, quindi, concluso accertando che fosse *stata data concreta attuazione alle proposte commerciali di Am Automec a HII, che si sono cristallizzate negli ordini, nell'emissione delle fatture da parte di HII, nelle bolle, nei pagamenti effettuati da Am Automec a HII, nei pagamenti da parte del cliente Vietnamita as AM Automec, nella consegna della merce.* Infine, la C.T.R. ha ritenuto, sulla scorta di precedenti giurisprudenziali di questa Corte che l'interruzione del trasporto fosse irrilevante e, con riferimento alla questione sui C.O.C., che nessuno *scooter*, tra quelli oggetto di cessione, risultava, dai documenti della Direzione Centrale della motorizzazione civile, essere stato immatricolato in Italia.

A fronte di tale puntuale e argomentata motivazione, il mezzo di impugnazione, nei termini in cui è formulato, prospetta, nella sostanza, un'insufficienza motivazionale come noto non più prospettabile quale vizio nel giudizio di cassazione ex art. 360, primo comma, numeri 4 e 5 cod.proc.civ., e tende, in definitiva, a una inammissibile richiesta di rivisitazione dell'accertamento in fatto compiuto dal giudice di merito.



4. Non merita accoglimento neppure il primo motivo di ricorso con cui, in estrema sintesi, la ricorrente -data per non contestata la circostanza che i beni di cui alla cessione furono effettivamente destinati all'esportazione extra UE- rileva che, nel caso in esame, la pacifica mancanza di unicità del trasporto, oltre a determinare la tassabilità del primo passaggio, in forza della cd. "teoria del trasporto", si porrebbe quale fattore ostativo alla prospettazione di un accordo dei contraenti finalizzato all'esportazione sin dalla sua originaria rappresentazione documentale. In particolare, la ricorrente censura la C.T.R. per *avere erroneamente considerato acquisita al processo la dimostrazione di un fatto (sussistenza di un regolamento contrattuale tra HII e AM presso quest'ultima in originale) non risultante da alcun documento né da alcun atto processuale, e per di più contestato specificamente dall'Ufficio sin dall'introduzione del giudizio di appello, in violazione degli artt. 2697 c.c. e 115 c.p.c.; per avere posto questo regolamento contrattuale a base della decisione assunta, senza considerare che esso si fondava su copie di documenti (reperite in verifica) sprovviste del mero valore degli originali ex art.22 d.P.R., e considerando quali accordi conclusi quelle che, al più, potevano costituire mere proposte contrattuali, sprovviste non solo dell'accettazione ma finanche della prova dell'effettiva ricezione da parte di H.I.I.; per avere erroneamente individuato l'oggetto della prova ex art.2697 c.c. che non era l'esportazione delle merci bensì a monte l'originario accordo tra le parti ad essa finalizzato e rispetto al quale erano irrilevanti tanto la vidimazione doganale quanto le annotazioni esposte nelle fatture ovvero la consegna dei beni, funzionali alla detassazione del secondo passaggio, ma del tutto irrilevante ai fini del primo.*



Conclude la ricorrente deducendo che, *in una parola, la CTR ha erroneamente ricondotto la fattispecie in esame a quella contemplata dall'art.8, c.1 lett. a) del d.P.R. n.633 del 1972.*

4.1. Il mezzo di impugnazione in quanto teso, nei termini (involgenti apprezzamenti di fatto riservati in via esclusiva al giudice di merito) in cui è formulato, alla proposizione di una diversa valutazione delle risultanze probatorie e della scelta di quelle che fra esse ritenuta più idonea a sorreggere una decisione diversa da quella resa dalla C.T.R. è inammissibile.

Trattasi, invero, di doglianze che mirano a un inammissibile riesame degli insindacabili apprezzamenti di merito e la denuncia di violazione di legge non determina, per ciò stesso, nel giudizio di legittimità lo scrutinio della questione astrattamente evidenziata sul presupposto che l'accertamento fattuale operato dal giudice di merito giustifichi il rivendicato inquadramento normativo, essendo, all'evidenza, occorrente che l'accertamento fattuale, derivante dal vaglio probatorio, sia tale da doversene inferire la sussunzione nel senso auspicato dal ricorrente (v. Cass., Sez. U., n. 25573 del 12/11/2020).

4.2. La C.T.R., infatti, richiamati i principi statuiti in materia da questa Corte, con sentenza 25 giugno 2014 n.14405, sulla cd. *teoria della volontà*, ha espressamente motivato sulla raggiunta prova in ordine alla volontà delle parti, sin dall'origine, di effettuare una cessione tra i due operatori nazionali al sol fine dell'esportazione extracomunitaria dei beni oggetto della cessione, facendo leva non solo sui regolamenti contrattuali intercorsi tra i contraenti *i cui originali sono stati rinvenuti dall'ufficio presso la società cliente AM Automec, identici alle copie rinvenute* (la cui contestazione, perché in fotocopia, appare, peraltro, essere stata formulata dall'Ufficio solo nel giudizio di appello), ma sulla base di altri elementi fattuali sottoposti al suo esame quali i



riferimenti sulla fattura emessa dal fornitore HII al cessionario Am Automec e su quella del cessionario Am Automec al cliente finale Vietnam technology. Si legge, infine, nella sentenza impugnata (non fatta oggetto di specifica censura sul punto) che *dalla documentazione risulta che è stata data concreta attuazione alle proposte commerciali di Am Automec a HII, che si sono cristallizzate negli ordini, nell'emissione di fatture da parte di HII, nelle bolle e nei pagamenti da parte del cliente Vietnamita ad AM Automec, nella consegna della merce.*

4.3 Tale argomentazione risulta, peraltro, conforme a diritto essendo in linea con i principi espressi in materia da questa Corte (e recepiti in recenti documenti di prassi) secondo cui *non è necessario che la spedizione o il trasporto dei beni avvengano in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo* (cfr. Cass. 13/03/2009 n 6114, Cass. 25/03/ 2011 n. 6898; Cass 24/06/2011 n. 13951) *essendo sufficiente, ai fini della configurabilità di una cessione all'esportazione triangolare non imponibile agli effetti dell'IVA che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà' degli originari contraenti* (in tal senso, Cass.21/10/2013 n. 23735; Cass. 5/06/2013 n.14186; Cass. 25/06/2014 n.14405).

4.4 Né può accedersi alla tesi, prospettata dalla ricorrente, secondo cui la mancanza di unicità del trasporto (interrotto per essere i motocicli transitati, prima di giungere alla loro destinazione finale del porto di Napoli, per la sede della cessionaria italiana) deporrebbe per l'assenza dell'originaria volontà tra i contraenti.

Va, all'uopo, rilevato che le operazioni triangolari, interne o comunitarie, si verificano quando vi sono due cessioni successive con



tre operatori, di cui almeno uno sito al di fuori del territorio nazionale, cessioni, peraltro oggetto, di un solo trasporto (nella specie, interno al territorio dell'Unione).

Come osservato da questa Corte, pur intervenendo tre distinti operatori economici, l'operazione di trasporto intracomunitario va considerata come unitaria, ove la merce viene trasportata dall'acquirente nel territorio dello Stato del cessionario ma non è da questi utilizzata, bensì vincolata alla consegna a un terzo soggetto passivo che la immette in consumo (Cass., Sez. V, 17 novembre 2021 n. 34957; Cass., Sez. V, 7 luglio 2020 n.14031; Cass., Sez. V, 13 settembre 2018, n. 22332). Pertanto *«la cessione viene effettuata non al destinatario finale della merce ma ad un soggetto passivo, realmente interposto (sia se residente che se non residente nello Stato membro del cedente), che effettua l'acquisto esclusivamente in funzione della successiva»* operazione di esportazione o di cessione intracomunitaria (Cass., Sez. VI, 1/08/ 2022, n. 23828; Cass. n. 34957/2021, cit.; Cass., Sez. V, 17 febbraio 2016, n. 3099). Nel qual caso, l'acquisto del bene da parte del primo cessionario (interposto) non rileva quale cessione imponibile effettuata nel territorio dello Stato del cedente, ma *«come fase preliminare dell'operazione intracomunitaria che si perfeziona con il trasferimento del bene in altro Stato membro ove risiede il soggetto passivo indicato già all'origine come destinatario finale [...] si è inteso rendere neutra fiscalmente la prima "cessione nazionale"»*, in quanto ciò che rileva è che i beni della prima cessione siano vincolati alla cessione al cessionario intracomunitario (Cass., n. 23828/2022, cit.).

Nella sostanza, il primo trasferimento al promotore della triangolazione viene effettuata a un soggetto realmente interposto, il quale assume un vincolo di destinazione in ordine alla merce da trasportare e non acquisisce una vera e propria signoria dominicale sui



beni acquistati, stante l'interposizione negozialmente pattuita dalle parti, tale da impedirgli di esercitare un potere di disposizione sul bene trasportato come se ne fosse il proprietario, circostanza che impedisce di qualificare ai fini IVA tale trasferimento come cessione di beni a termini dell'articolo 14, paragrafo 1, Dir. 2006/112/CE (CGUE, 17 dicembre 2020, Bakati Plus, C-656/19, punto 55; CGUE, 17 ottobre 2019, Unitel, C-653/18, punto 19; CGUE, 28 febbraio 2018, Pieńkowski, C-307/16, punto 24).

Tale giurisprudenza è conforme al diritto dell'Unione, secondo cui ove due cessioni successive abbiano dato luogo a un solo trasporto intracomunitario, tale trasporto può essere imputato ad una sola delle due cessioni, che sarà, pertanto, l'unica esentata ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 1, della direttiva IVA, in relazione alle quali occorre procedere ad una valutazione globale di tutte le circostanze particolari del caso di specie che consentano di terminare se vi sia stato o meno trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario (CGUE, 26 luglio 2017, C-386/16, Toridas, punti 34-36), essendo l'esenzione applicabile ove il potere di disporre sia stato trasmesso all'acquirente (CGUE, 16 dicembre 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, punto 29).

In continuità ai sopra richiamati arresti, di recente, questa Corte (*cfr.* Cass. 26 maggio 2023 n.14853) ha, quindi, espresso il condiviso principio (peraltro, di recente, recepito anche nel documento di prassi Risposta a interpello n.283 del 2023) secondo cui «nel caso di operazioni triangolari interne - che si verificano quando vi sono due cessioni successive con tre operatori, di cui almeno uno sito al di fuori del territorio nazionale - l'operazione di trasporto intracomunitario va considerata come unitaria, se la merce viene trasportata dall'acquirente nel territorio dello Stato del cessionario, ma non è da questi utilizzata, bensì vincolata alla consegna a un terzo soggetto



passivo, che la immette in consumo; il vincolo di destinazione sulla merce da trasportare esclude una signoria dominicale sui beni acquistati e, pertanto, impedisce di qualificare il trasferimento come cessione di beni ai fini IVA>>.

4.5. La sentenza impugnata, come sopra meglio illustrata, si è mossa lungo il solco interpretativo tracciato da questa Corte onde rimane esente da censure.

5. Conclusivamente, alla stregua delle considerazioni che precedono, il ricorso va rigettato.

6. Le spese, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza e vanno poste a carico dell'Agazia delle entrate.

7. Nei confronti dell'Agazia delle Entrate, non sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.p.r. n. 115 del 2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non potendo tale norma trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (*cf.* Cass.n.1778 del 29/01/2016).

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna l'Agazia delle entrate alla refusione in favore della controricorrente delle spese liquidate in complessivi euro 27.000,00 (ventisette mila), oltre euro 200 per esborsi, rimborso spese forfetarie nella misura del 15% e accessori di legge.

Così deciso, in Roma, il giorno 8 marzo 2024.

Il Consigliere est.

Roberta Crucitti

Il Presidente

Ettore Cirillo



Numero registro generale 11743/2016

Numero sezionale 284/2024

Numero di raccolta generale 10559/2024

Data pubblicazione 18/04/2024

