



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Roberto Succio	Presidente
Gianluca Grasso	Consigliere
Giovanni Galasso	Consigliere
Raffaella Brogi	Consigliera Relatrice
Luigi d'Alessandro	Consigliere

Oggetto:

IVA	-	Triangolazioni
extraunionali	-	Cessione
operatore extra UE a operatore		UE e successiva rivendita a un
operatore con sede in un altro		Stato membro - Presentazione
dei beni direttamente alla		dogana dello Stato in cui ha
sede il secondo cessionario -		Importazione.

A.C. 30/01/2026

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 20533/2016 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore
rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa
dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO

-ricorrente-

contro

██████████ s.r.l. in persona del legale rappresentante *pro*
tempore, rappresentata e difesa dall'avvocato ██████████
unitamente agli avvocati █████ █████ █████ █████

██████████

-controricorrente-



avverso la sentenza della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della LOMBARDIA n. 3271/2016 depositata il 31/05/2016
udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 30/01/2026
dalla Consigliera RAFFAELLA BROGI

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate, con due avvisi di accertamento, ha rettificato, ai sensi dell'art. 54 d.P.R. n. 633 del 1972, le dichiarazioni ai fini IVA presentate dalla [REDACTED] s.r.l. (*hinc*: la contribuente) in relazione agli anni d'imposta 2007 e 2008. Tali rettifiche traevano origine dall'esame della relazione commerciale che intercorreva tra la contribuente e altre due società del gruppo (dedito alla produzione, distribuzione e commercializzazione di apparecchiature per analisi chimiche), secondo la seguente ripartizione dei ruoli:

- [REDACTED] (casa madre) si occupava della produzione;
- [REDACTED] [REDACTED] (holding europea) si occupava della logistica;
- [REDACTED] [REDACTED] s.r.l. (filiale territoriale in Italia) si occupava della commercializzazione.

Solitamente, la casa madre statunitense esportava i beni verso la società olandese che riforniva le varie filiali europee (compresa quella italiana) attraverso operazioni di cessione intracomunitaria. In alcuni casi, tuttavia, la casa madre, pur effettuando cessioni nei confronti del soggetto olandese che rifatturava alla filiale italiana) spediva i beni direttamente in Italia, dando vita a operazioni triangolari con un soggetto extracomunitario. L'immissione in libera pratica avveniva materialmente ad opera di uno spedizioniere doganale che anticipava i dazi all'importazione. Per tale operazione veniva presentata in dogana sia la fattura di vendita statunitense (a dimostrazione della provenienza della merce) che quella olandese (a dimostrazione del valore della merce).



La contribuente (filiale italiana) provvedeva ad annotare la fattura olandese in contabilità generale per documentare l'esistenza di un costo inerente all'attività di impresa e a registrare la bolletta doganale nel registro degli acquisti per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA. Il tutto, senza compilare il modello Intrastat.

Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria la contribuente non effettuava, tuttavia, un acquisto intracomunitario, poiché la merce non partiva da uno Stato UE. Non era neppure possibile qualificare l'operazione come importazione diretta, dal momento che il titolo usato per l'immissione in libera pratica era intestato a un soggetto unionale e non all'acquirente nazionale. Era, pertanto, applicabile la risoluzione 30/03/1999, n. 60 del Ministro delle Finanze, secondo la quale la detrazione dell'imposta assolta all'importazione spettava all'operatore comunitario intestatario del titolo. Il rapporto tra cedente comunitario e l'acquirente nazionale concretizzava, invece, un'operazione interna da assoggettare a IVA. Sempre secondo la risoluzione ministeriale il soggetto comunitario non poteva recuperare l'IVA assolta all'atto dell'importazione mediante la procedura ex art. 38 d.P.R. n. 633 del 1972, ma solo mediante un rappresentante fiscale in Italia, da nominare ai sensi dell'art. 17, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972 ed era, inoltre, tenuto a emettere fattura nei confronti del cessionario nazionale. Il soggetto comunitario non poteva neppure designare come debitore finale l'acquirente dei beni ai sensi degli artt. 38 e 44 d.L. n. 331 del 1993, dal momento che nel caso in esame non veniva in rilievo una triangolazione unionale. In assenza della nomina di un rappresentante fiscale in Italia da parte del soggetto comunitario l'operazione finale doveva essere, pertanto, regolarizzata mediante emissione di autofattura ex art. 17, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972, che prevede il meccanismo del *reverse charge*, che neutralizza l'IVA in relazione all'operazione di acquisto.



2. L'Agenzia delle Entrate ha, quindi, ritenuto che la detrazione dell'IVA sull'acquisto operata dalla [REDACTED] s.r.l. (attuata mediante registrazione delle bollette doganali con IVA a credito) non fosse corretta, emettendo i due atti di rettifica ex art. 54 d.P.R. n. 633 del 1972, impugnati dalla contribuente davanti alla Commissione tributaria di Milano, che rigettava i ricorsi con sentenza n. 10818/2014; tale pronuncia era riformata dalla Commissione tributaria regionale di Milano, con la sentenza n. 3271/2016, con la quale venivano annullati gli avvisi di accertamento.

3. Ad avviso del giudice di seconde cure [REDACTED] ha provveduto, tramite spedizioniere, a sdoganare la merce, immettendola in libera pratica, attraverso la presentazione delle fatture emesse dalla casa madre nei confronti del distributore olandese. In tali fatture risulta che l'acquirente è [REDACTED] ma il destinatario è [REDACTED]. In dogana sono state, poi, presentate le fatture emesse da [REDACTED] (distributore) nei confronti di [REDACTED]. Su tali fatture è stata versata l'IVA dallo spedizioniere che l'ha poi addebitata alla contribuente. Se è pacifico che siano configurabili due rapporti (casa madre statunitense-distributore olandese e distributore olandese-società italiana) è altrettanto vero che il primo di questi rapporti è fuori campo IVA e che il primo ingresso della merce è avvenuto in Italia (tanto è vero che le fatture spedite dalla casa madre indicano come luogo di consegna l'Italia).

3.1. La CTR non ha, quindi, condiviso la ricostruzione dell'Agenzia delle Dogane, secondo cui il distributore olandese avrebbe dovuto nominare un rappresentante fiscale in Italia e poi rimborsare alla contribuente l'IVA versata in dogana. Difatti, uno solo è l'imprenditore che, avendo pagato l'IVA e immesso la merce al consumo, può chiederne il rimborso.



4. Contro la sentenza della CTR l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso in cassazione con due motivi.

5. La contribuente ha resistito con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso è stata denunciata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ., 118 disp. att. cod. proc. civ., 36, comma 2, n. 4, e 61 d.lgs. n. 546 del 1992.

1.1. Con tale motivo la ricorrente rileva che le affermazioni contenute nella sentenza impugnata sono palesemente contraddittorie, in quanto la CTR, pur riconoscendo che nella specie sussistevano due distinti rapporti giuridici tra la società statunitense e quella olandese e tra quest'ultima e la società italiana, attribuisce alla contribuente la qualifica di importatore e, conseguentemente, di acquirente dei beni di provenienza comunitaria e, quindi, di parte del contratto concluso con la società americana. Inoltre, pur evidenziando che l'operazione passiva è avvenuta all'estero e non Italia ritiene che il recupero a tassazione sarebbe illegittimo, in quanto l'importazione si è realizzata al momento dell'immissione in libera pratica, cioè con riferimento al segmento negoziale svoltosi in Italia.

1.2. Ad avviso di parte ricorrente sono apodittiche le affermazioni che attribuiscono alla contribuente la qualifica di importatore per aver preso in consegna la merce in dogana e aver curato le operazioni necessarie per l'immissione dei beni in libera a pratica e laddove negano che sia la società olandese ad aver importato le merci.

1.3. Il motivo è infondato. Le Sezioni Unite di questa Corte hanno, infatti, precisato che è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere



dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass., Sez. U, 07/04/2014, n. 8053; in senso conforme v. Cass., 12/10/2017, n. 23940). Nel caso di specie è individuabile il percorso argomentativo seguito dal giudice di seconde cure che, partendo dalla ricostruzione dei rapporti negoziali tra società madre americana e distributore olandese e tra quest'ultimo e la contribuente, ha ritenuto dirimente la circostanza che le merci fossero state immesse in libera pratica in Italia.

2. Con il secondo motivo di ricorso è stata denunciata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 3, 23, 53 e 111 Cost., 113 e 114 cod. proc. civ., 1, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992, 1, 6, 7, 17, 19, 38-ter, 54 e 67 d.P.R. n. 633 del 1972, 79 Reg. (CEE) n. 2913 del 1992, 2, 14, 30, 31, 32, 193 e 201, Direttiva 2006/112/CE del 28/11/2006 (*hinc*: Direttiva IVA), 6, comma 6, e 9 d.lgs. n. 471 del 1997.

2.1. Con tale motivo la ricorrente rileva – contrariamente a quanto argomentato nella sentenza impugnata – che le cessioni rilevanti nel caso in esame (*i.e.* quella dalla società statunitense alla società olandese e quella di quest'ultima alla società contribuente) sono entrambe rilevanti, ai fini IVA, e tassabili nello Stato italiano, in quanto:

- la cessione dalla società statunitense a quella olandese integra un'importazione, imponibile ai fini IVA, ai sensi dell'art. 67, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972 e degli artt. 2 e 201 Direttiva IVA, trattandosi di «*beni introdotti nel territorio dello Stato, che siano originari da Paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità e che non siano*



stati già immessi in libera pratica in altro Paese membro della Comunità medesima»;

- la (seconda) cessione della società olandese alla società (contribuente) italiana rileva come cessione imponibile, ai fini IVA, ai sensi degli artt. 2, 6 e 7, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972, 2, 13 e 32 Direttiva IVA, trattandosi di cessione di beni non di origine comunitaria, ma immessi in libera pratica in Italia e, contestualmente, trasferiti alla società italiana.

In entrambi i casi l'IVA grava sulla società olandese: nel primo caso in qualità di importatore e nel secondo caso in qualità di cedente, ai sensi dell'art. 17 d.P.R. n. 633 del 1972, nella versione applicabile *ratione temporis*.

Nel caso di specie, tuttavia, era la società italiana – ricevute e contabilizzate le fatture provenienti dalla società olandese senza IVA – a sdoganare la merce e a versare l'IVA tramite uno spedizioniere doganale appositamente incaricato, detraendo, successivamente, l'imposta assolta. Da qui il recupero a tassazione dell'Ufficio, fondato sulla constatazione che la condotta realizzata dalla contribuente aveva determinato un pregiudizio per l'erario, considerata la minore IVA incassata per effetto dell'illegittima detrazione da parte di [REDACTED] s.r.l. e del mancato versamento dell'IVA relativa alla cessione dei beni da parte della società olandese in favore di quella italiana. L'*error iuris* è tanto più grave, se si considera che, oltre all'obbligo di pagamento dell'IVA alle importazioni, il meccanismo del cd. *reverse charge* – pacificamente applicabile alla cessione della società olandese in favore di quella italiana – avrebbe escluso qualsiasi pregiudizio per l'erario, salvaguardando, al contempo, il principio di neutralità dell'IVA.

2.2. La ricorrente censura, poi, l'affermazione della sentenza impugnata secondo cui: «... *in ogni caso risulta poco comprensibile perché si dovrebbe imporre ad un soggetto che, oltre a non avere*



compiuto in Italia operazioni passive (quantomeno con riferimento a questo rapporto) neppure ha versato l'IVA, né ha immesso la merce in libera pratica, di accollarsi l'imposta attraverso una complessa operazione di rimborsi per poi chiederne, a sua volta, il rimborso ...»

Ad avviso della contribuente l'equità sostitutiva è consentita nei soli casi previsti dalla legge. Inoltre, i principi di uguaglianza, legalità e riserva di legge in materia tributaria, nonché di capacità contributiva (artt. 3, 23 e 53 Cost.), nonché i principi di buon andamento e imparzialità dell'azione amministrativa e dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria inducono a ritenere che la cd. equità sostitutiva non possa mai venire in rilievo nelle controversie tributarie.

3. Il secondo motivo di ricorso è infondato.

3.1 Come rilevato più volte, è incontestato che la vicenda tragga origine dalle vendite eseguite dalla casa madre statunitense in favore della società distributrice olandese, che ha poi ceduto i beni alla contribuente.

I beni sono stati immessi non solo in libera pratica, ma anche in consumo (mediante il pagamento dell'IVA) in Italia. Nel caso di specie i beni sono interessati da una triangolazione unionale impropria, in quanto caratterizzata dalla presenza di un operatore extraunionale (nella specie la casa madre statunitense). Tale triangolazione si realizza attraverso una duplice cessione, la prima delle quali avviene tra un operatore extra UE (USA) e un operatore che risiede in uno Stato membro dell'Unione europea (Olanda) e la seconda interviene tra quest'ultimo e un altro operatore con sede in un altro Stato membro (Italia).

3.1. La questione dirimente, per stabilire se il comportamento della società contribuente italiana sia corretto (e quindi se l'IVA sia stata applicata correttamente), è costituita dalla qualificazione della prima cessione (USA-Olanda), che è da ritenere avvenuta fuori campo IVA,



dato che i beni non sono stati introdotti in Olanda, ma sono entrati nel territorio unionale solo al momento in cui sono stati presentati alla dogana in Italia e immessi in libera pratica nello Stato in cui risiedeva l'acquirente della seconda cessione (Olanda-Italia), odierna controricorrente. La cessione tra la casa madre statunitense e la società olandese non può essere, quindi, qualificata come importazione, dal momento che i beni sono stati presentati alla dogana italiana ed è da qui che sono entrati nel territorio unionale essendo in tal momento assoggettati – correttamente – all'iva sulle importazioni.

4. Sul punto deve essere, quindi, data continuità – non essendo stata contestata dall'Amministrazione finanziaria alcuna forma di elusione o di abuso del diritto da parte della controricorrente - a un risalente precedente di questa Corte, secondo il quale, in materia di IVA sulle importazioni, in base all'art. 1 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, che prescrive che la imposta sul valore aggiunto si applica sulle importazioni da chiunque effettuate, devono ritenersi indifferenti, ai fini della identificazione dell'importatore, le attività realizzate fuori del territorio dello Stato dovendosi avere riguardo a chi risultando tale abbia provveduto allo sdoganamento. Conseguentemente è illegittimo presumere la diversa identità dell'importatore dal rilievo che fuori del territorio dello Stato l'oggetto della importazione può essere stato acquistato da soggetto non in nome e per conto dell'importatore, ma in nome e per conto proprio come "provvista" di una cessione realizzata all'estero in favore di colui che ha, poi, provveduto alla importazione, assolvendo la imposta relativa (Cass.16/11/1992, n. 12263).

5. Deve, quindi, affermarsi, quale principio di diritto che: *«in materia di IVA, salvo che l'amministrazione finanziaria contesti il ricorrere di un'ipotesi di elusione o di abuso del diritto, in caso di triangolazioni unionali improprie, nelle quali un operatore avente sede fuori dall'Unione europea esegua una cessione in favore di un operatore*



avente sede in uno Stato membro europea che ceda, a sua volta, i beni acquistati a un altro operatore che risieda o abbia sede in un diverso Stato membro e i beni siano presentati alla dogana, all'interno del territorio di quest'ultimo, deve ritenersi che la prima cessione sia avvenuta fuori campo IVA (in quanto priva del requisito della territorialità, non essendo i beni entrati nel paese in cui risiede il primo cessionario), mentre solamente la seconda cessione integra un'importazione rendendo, così, esigibile il pagamento dell'IVA e corretta la detrazione dell'imposta da parte del secondo cessionario.»

6. Alla luce di quanto sin qui evidenziato il ricorso è infondato e deve essere rigettato, con la condanna della ricorrente al pagamento delle spese di lite del presente giudizio

P.Q.M.

rigetta il ricorso; condanna la ricorrente a pagare in favore della controricorrente le spese processuali del presente giudizio, liquidate in Euro 8.200,00 per compensi ed Euro 200,00 per esborsi, oltre 15% spese generali, CPE e I.V.A. come per legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 30/01/2026.

Il Presidente
Roberto Succio

