

# Sentenza del 21/03/2024 n. 7690 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

La società Riveco Srl, in liquidazione, aveva proposto ricorso avverso l'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2001, con il quale erano state accertate maggiori imposte ai fini Iva e Irap, oltre interessi e sanzioni, a seguito di verifica eseguita nei confronti della stessa società, dalla quale era emerso l'indeducibilità di costi in relazione ad una fattura per attività di assistenza tecnica e commerciale emessa dalla società Petrefin International Group of Companies, con sede nell'Isola di Man, e l'omessa autofatturazione in relazione a due fatture sempre per assistenza e consulenza emesse della società Danehurst Services Limited, con sede a L .

2. La Commissione tributaria provinciale di Campobasso, con sentenza n. 251/3/09, aveva accolto il ricorso, annullando l'atto impugnato.

3. La Commissione tributaria regionale, adita dall'Agenzia delle Entrate, sulla premessa che l'oggetto del contendere concerneva recuperi Iva su operazioni extradoganali e costi indeducibili per fatture emesse da società non operanti nella U.E. e che l'Ufficio, aveva accertato la presunta violazione dell'IVA per non aver assoggettato alla medesima imposta le prestazioni di servizio per assistenza commerciale e tecnica ricevute da due società estere e, precisamente, la Danehurst Service Limited con sede a Londra e la Petrefin International Limited con sede a Londra e succursale a Lugano nella ritenuta convinzione che le prestazioni fossero "illocalizzabili" e, quindi, soggette ad IVA, ha rigettato l'appello sulla base delle seguenti considerazioni:

-) nella fattispecie non ricorreva il presupposto della territorialità in quanto le operazioni non erano state poste in essere nell'ambito del territorio dello Stato italiano, ma in zona extradoganale ove le operazioni erano fuori campo IVA;

-) le prestazioni ricevute dalla società Riveco Srl erano da considerarsi localizzabili perché effettuate presso la base operativa extradoganale di T e, pertanto, non imponibili ai fini IVA, come provato dalla autorizzazione (allegata) rilasciata in data 8 aprile 2002 dall'Agenzia delle Dogane di P , ai sensi degli artt. 2 e 132 del T.U.L.D ., con la quale si autorizzava la richiedente ENI Spa ad istituire e gestire la Base Operativa extradoganale di Trapani nella quale aveva operato anche la società Riveco Srl quale contrattista, nell'ambito del progetto di realizzazione del gasdotto Libia - Italia della lunghezza di 500 Km;

-) in tale sede extraterritoriale la società Riveco Srl aveva istituito un'unità locale costituita da uno stabilimento per il rivestimento interno ed esterno di tubi in acciaio utilizzabili per l'opera

menzionata avvalendosi della consulenza tecnica e commerciale di società estere specializzate nel settore petrolifero che emettevano le fatture per prestazioni di servizio contestate in questa sede;

-) che la società operasse anche con stabilimento in T dall'I novembre 1998 era dimostrato pure dall'allegato certificato della Camera di Commercio di Campobasso datato 4 luglio 2003. 4. I giudici di secondo grado, inoltre, sull'altro recupero concernente la maggiore imposta accertata di euro 8.627,00 derivante da maggiore valore della produzione non dichiarata ai fini Irap per euro 200.000,00, per contabilizzazione di fattura di pari importo emessa dalla Petrefin International Group of Companies residente nelle Isole di Man con regime fiscale agevolato, rilevavano che:

-) l'assunto di indeducibilità tra le componenti negative della società Riveco Srl non era confermato dalla documentazione probatoria e specificamente dalla fattura n. 9/12/2001 che, emessa con intestazione della società Petrefin International Group of Companies, con sede nelle Isole di Man, era comunque appartenente allo stesso gruppo della Petrefin International Limited e che indicava che l'importo di euro 200.000,00 andava versato alla Petrefin International Limited presso il Credit Suisse SA (CS) in Lugano, come da accordi stabiliti con contratto sottoscritto tra le parti la società Riveco Srl e la Petrefin International il 25 settembre 2001 per prestazioni di assistenza e consulenza;

-) la fattura con intestazione Petrefin International n. 02/03/2003 dell'importo di euro 541.837,02 chiariva definitivamente la confusione tra le due fatture, in quanto nella stessa si dava ordine di versare la somma di euro 341.837,02 ancora dovuta, dopo l'acconto di euro 200.000,00, nei confronti della Petrefin International presso la banca UBS SA di Lugano;

-) era anche provata la regolarità del pagamento effettuato dalla società Riveco il 20 dicembre 2001 mediante l'ordine di bonifico al conto intestato alla Petrefin presso la banca di Lugano;

-) che quanto innanzi dimostrava che le operazioni tra le due società non erano state poste in essere in territori a fiscalità privilegiata come sostenuto dall'Ufficio e, conseguentemente, la somma di euro 200.000,00 doveva considerarsi costo ammesso in deduzione tra le componenti negative del reddito e non già maggiore incremento tassabile ai fini Irap;

-) l'utilizzo di mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, invocato dall'Ufficio, che dimostrava che i rapporti erano intrattenuti con società operante in regime di fiscalità privilegiata, era stato smentito dal fatto che nelle prodotte tre note tradotte in lingua italiana, depositate anche nel processo penale a carico dell'amministratore pro tempore, risultava che nessuna richiesta di informazioni era stata mai effettuata nei confronti della Petrefin International.

5. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a tre motivi.

6. La società Riveco Srl, Rivestimenti e Condotte, in liquidazione, resiste con controricorso.

Motivi della decisione 1. Il primo motivo deduce la violazione dell' art. 36 , secondo comma, n. 4, del decreto legislativo n. 546 del 1992 e la violazione dell' art. 2697 cod. civ., in relazione all'art.

360, nn. 3 e 4, cod. proc. civ.. La sentenza era gravemente immotivata, vuoi perché, in alcune parti, del tutto carente di motivazione vuoi perché, in altre parti, fornita di motivazione meramente apparente ma in realtà inesistente perché totalmente illogica ed irragionevole, e dunque priva di effettivo contenuto. Sotto il primo profilo, essa dava per scontato quanto era in realtà controverso, definendo l'oggetto del giudizio nei termini voluti da controparte come se ciò fosse pacifico, mentre tale non era affatto. In particolare, la definizione di "extradoganalità" per le operazioni non era una caratteristica obiettiva dell'oggetto del giudizio, ma esprimeva la soluzione della controversia prospettata dalla parte e supinamente recepita dalla Commissione tributaria regionale, mentre il fatto che le società emittenti non operassero nella U.E. era sostanzialmente irrilevante, ove non unito (come qui) alla precisazione del loro operare in un Paese "black list". Sotto il profilo della motivazione assolutamente illogica, perché il fatto che vi fosse la base extradoganale di Trapani e che la società Riveco Srl vi avesse un'unità produttiva non significava affatto che qui fossero state rese le prestazioni di consulenza; al contrario, e tanto più nell'assenza di ogni indicazione in tal senso sulle fatture, era ben più plausibile che tali consulenze (peraltro dichiaratamente attinenti anche al settore commerciale, verosimilmente estraneo alla produzione in senso stretto) fossero state rese presso la sede legale della società, quale luogo dove si assumevano le decisioni sia sull'attività produttiva da eseguire poi presso la base extradoganale che sull'attività commerciale, la quale nulla aveva a che vedere con l'unità ivi sita. Non vi era, dunque, alcun nesso di necessità logica tra l'esistenza della base nonché dell'unità produttiva ivi localizzata e la prestazione in quel luogo dei servizi fatturati, sicché la motivazione così fondata era priva di senso. Anche il certificato della Camera di Commercio di Campobasso datato 4 luglio 2003 non provava che anche in quella sede operativa fossero state ricevute le prestazioni di consulenza. La sentenza, dunque, non solo era priva di motivazione, ma aveva accolto la pretesa avversaria senza alcuna prova concreta, in aperta violazione dell' art. 2697 cod. civ. .

1.1 In disparte il difetto di specificità della censura, nella parte in cui lamenta il difetto di motivazione sulla "extradoganalità" delle operazioni in quanto era irrilevante il fatto che le società emittenti non operassero nella U.E., non essendo stato riportato nel ricorso il contenuto dell'avviso di accertamento, il motivo è infondato.

1.2 La Commissione tributaria regionale, per quanto già esposto, ha rigettato l'appello dell'Ufficio, ritenendo che: 1) con riguardo ai recuperi Iva su operazioni extradoganali non ricorreva il presupposto della territorialità in quanto le operazioni non erano state poste in essere nell'ambito del territorio dello Stato italiano ma in zona extradoganale ove le operazioni erano fuori campo IVA; 2) le prestazioni ricevute dalla società Riveco Srl erano da considerarsi localizzabili perché effettuate presso la base operativa extradoganale di Trapani e, pertanto, non imponibili ai fini IVA, come provato dalla autorizzazione rilasciata in data 8 aprile 2002 dall'Agenzia delle Dogane di Palermo, ai sensi degli artt. 2 e 132 del T.U.L.D ., con la quale si autorizzava la richiedente ENI Spa ad istituire e gestire la base operativa extradoganale di Trapani nella quale aveva operato anche la società Riveco Srl quale contrattista, nell'ambito del progetto di realizzazione del gasdotto Libia - Italia della lunghezza di 500 Km e dall'allegato certificato della Camera di Commercio di Campobasso datato 4 luglio 2003; 3) la fattura n. 9/12/2001 emessa con intestazione della società Petrefin International Group of Companies, con sede nelle Isole di Man, era comunque appartenente allo stesso gruppo della Petrefin

International Limited e il contratto sottoscritto tra le parti la società Riveco Srl e la Petrefin International provava l'infondatezza del rilievo della maggiore imposta accertata di euro 8.627,00 derivante dal maggior valore della produzione non dichiarata ai fini Irap per euro 200.000,00; 4) inoltre la fattura con intestazione Petrefin International n. 02/03/2003 dell'importo di euro 541.837,02 chiariva definitivamente la confusione tra le due fatture, in quanto nella stessa si dava ordine di versare la somma di euro 341.837,02 ancora dovuta, dopo l'acconto di euro 200.000,00, nei confronti della Petrefin International presso la banca UBS SA di Lugano; 5) la regolarità del pagamento effettuato dalla società Riveco il 20 dicembre 2001 era stata provata mediante l'ordine di bonifico al conto intestato alla Petrefin presso la banca di Lugano; 6) le operazioni tra le due società non erano state poste in essere in territori a fiscalità privilegiata e, conseguentemente, la somma di euro 200.000,00 doveva considerarsi costo ammesso in deduzione tra le componenti negative del reddito e non già maggiore incremento tassabile ai fini Irap; 7) l'utilizzo di mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, invocato dall'Ufficio, che dimostrava che i rapporti erano intrattenuti con società operante in regime di fiscalità privilegiata, era stato smentito dal fatto che nelle prodotte tre note tradotte in lingua italiana, depositate anche nel processo penale a carico dell'amministratore pro tempore, risultava che nessuna richiesta di informazioni era stata mai effettuata nei confronti della Petrefin International (cfr. pagine 4 - 6 della sentenza impugnata).

1.3 Risulta, pertanto, evidente che la decisione impugnata assolve in misura adeguata al requisito di contenuto richiesto dalle disposizioni di legge di cui il ricorso lamenta la violazione, attesa l'esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione, sufficiente ad evidenziare il percorso argomentativo della pronuncia giudiziale, funzionale alla sua comprensione e alla sua eventuale verifica in sede di impugnazione

1.4 Va osservato, con la giurisprudenza di questa Corte, che, dovendo l'obbligo motivazionale ritenersi compiutamente adempiuto allorché per mezzo della concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione venga ad essere illustrato il percorso motivazionale che ha indotto il giudice a regolare la fattispecie al suo esame mediante la norma di diritto applicata, viene al contrario meno all'obbligo in parola - e si mostra perciò viziata dal difetto di motivazione apparente o di mancanza della motivazione - la decisione nella quale "il giudice di merito ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento" ( Cass., 30 giugno 2020, n. 13248 ; Cass., 5 agosto 2019, n. 20921 ; Cass., 7 aprile 2017, n. 9105 ).

1.5 Più specificamente in base alla costante giurisprudenza di legittimità, la "motivazione apparente" ricorre allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente - come parte del documento in cui consiste la sentenza (o altro provvedimento giudiziale) - non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché esibisce argomentazioni obiettivamente inidonee a far riconoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento e, pertanto, non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento del giudice ( Cass., Sez. U. 22 settembre 2014, n. 19881 ).

1.6 Così delineati i principi statuiti da questa Corte, la censura svolta dal motivo non appare fondata, dal momento che dalla lettura della sentenza impugnata risultano chiaramente esposte, anche se in forma concisa, le ragioni della decisione.

1.7 Il motivo è pure infondato nella parte in cui lamenta la violazione dell' art. 2697 cod. civ., in quanto il certificato della Camera di Commercio di Campobasso datato 4 luglio 2003 non provava che nella sede operativa di T fossero state ricevute le prestazioni di consulenza è inammissibile, perché la violazione del precetto di cui all' art. 2697 cod. civ. si configura nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne era gravata in applicazione di detta norma, non anche quando, a seguito di una incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, abbia ritenuto erroneamente che la parte onerata avesse assolto tale onere, poiché in questo caso vi è un erroneo apprezzamento sull'esito della prova, sindacabile in sede di legittimità solo per il vizio di cui all' art. 360 , n. 5, cod. proc. civ. ( Cass., 19 agosto 2020, n. 17313 ).

2. Il secondo motivo deduce la violazione degli artt. 19 e 21 del d.P.R. n. 633 del 1972 e la violazione dell' art. 76 , comma 7 ter, TUIR (?), in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ.. La sentenza era errata avendo ritenuto che la fattura intestata alla società Petrefin International Group of Companies con sede sull'isola di Man fosse da riferire alla società Petrefin International Limited con sede a Londra e a Lugano, per il fatto che essa indicava che l'importo di euro 200.000,00 andava versato alla Petrefin International Limited presso il Credit Suisse SA (CS) in Lugano, come da accordi stabiliti con contratto sottoscritto tra le parti il 25 settembre 2001, e che la stessa Petrefin International Limited, nell'emettere fattura a saldo dei lavori, ne scomputava l'importo di euro 200.000,00 di cui a quella contestata, dando atto di averlo ricevuto in proprio. Ed invero, la fattura era documento dai rigorosi requisiti formali, e non poteva essere considerata regolare, né utilizzata come se lo fosse, quando il soggetto cui era intestata non corrispondeva all'esecutore delle prestazioni e percettore della somma ivi indicata e l'indicazione che il pagamento dovesse effettuarsi alla società londinese del gruppo aveva un significato di mera delega di quest'ultima a riscuoterlo per conto della prima, visto che a questa era intestata la fattura e, dunque, indeducibile secondo la normativa delle società con sede in Paesi "black list"; né vi erano elementi per derogarvi, posto che mancavano nella specie, ai fini della rivendicata deducibilità in via derogatoria, le condizioni richieste dalla norma di riferimento.

2.1 Il motivo è fondato.

2.2 L'art. 7 bis del d.P.R. n. 917 del 1986 , nel testo anteriore alle modificazioni apportate a tale decreto dall' art. 1 del decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 , prevede che "Non sono ammesse in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e società domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti alla Comunità economica europea aventi un regime fiscale privilegiato, le quali direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa ai sensi dell' articolo 2359 del codice civile. Si considera privilegiato il regime fiscale dello Stato o del territorio estero che esclude da imposte sul reddito o che sottopone i redditi conseguiti dalle predette società ad imposizione. Con decreti del Ministro delle finanze, sono indicati gli Stati o i territori esteri aventi un regime fiscale privilegiato".

2.3 L'art. 7 ter del d.P.R. n. 917 del 1986 , sempre nella versione in vigore sino al 31 dicembre 2003, prevede che "Le disposizioni di cui al comma 7 bis non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le società estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento di imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento. La deduzione delle spese e degli altri componenti negativi di cui al comma 7 bis è comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti".

2.4 In termini perfettamente identici si esprime, ai commi 10 e 11, l' art. 110 del d.P.R. 917/1986 , nel testo in vigore dall'1 gennaio 2004 all' 1 gennaio 2007.

2.5 Con decorrenza dall'1 gennaio 2007, l'art. 1, comma 301, della legge n. 226 del 2006 (finanziaria 2007) ha modificato il testo dell' art. 110 del d.P.R. n. 917 del 1986 , nei termini seguenti: "10. Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati. 11. Le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. Le spese e gli altri componenti negativi deducibili ai sensi del primo periodo sono separatamente indicati nella dichiarazione del redditi ..." e il contestuale art. 1, comma 302, della legge n. 226 del 2006 ha, poi, sancito: "All' articolo 8 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 , dopo il comma 3 è aggiunto il seguente: "3-bis. Quando l'omissione o incompletezza riguarda l'indicazione delle spese e degli altri componenti negativi di cui all' articolo 110 , comma 11, del testo unico delle imposte sui redditi , di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 , si applica una sanzione amministrativa pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di euro 500 ed un massimo di euro 50.000".

2.6 Le norme vigenti sino al 31 dicembre 2006, dunque (applicabili nella vicenda in esame) sancivano l'indeducibilità dei costi scaturenti da operazioni intercorse con soggetti residenti in Stati o territori a finalità privilegiata (cd. Paesi black list), ove non risultasse provato che le società estere svolgevano una effettiva attività commerciale ovvero che le operazioni poste in essere rispondevano ad un effettivo interesse economico ed avevano avuto concreta esecuzione e, in ogni caso, ove i costi non fossero stati separatamente indicati in dichiarazione. Per la normativa entrata in vigore l'1 gennaio 2007, invece, la deducibilità dei costi scaturenti da operazioni intercorse con soggetti residenti in Paesi Black list risulta subordinata solo alla prova dell'operatività dell'impresa estera contraente e dell'effettività della transazione commerciale. La separata indicazione in dichiarazione dei costi suddetti è degradata, invece, da presupposto sostanziale di relativa deducibilità ad obbligo di carattere formale (a garanzia, evidentemente,

delle esigenze di controllo degli uffici finanziari), passibile di corrispondente sanzione amministrativa.

2.7 Come, poi, è stato precisato da questa Corte, "In tema di reddito d'impresa, l'abolizione del previgente regime di indeducibilità dei costi relativi ad operazioni commerciali intercorse con soggetti domiciliati in Paesi a fiscalità privilegiata (cd. black list), prevista dall' art. 1 , commi 301, 302 e 303 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 , ha carattere retroattivo" ( Cass. 27 marzo 2015, n. 6205 ; Cass., 27 febbraio 2015, n. 4030 ).

2.8 A decorrere dall'anno 2015, in ultimo, il decreto legislativo n. 417 del 2015 ha eliminato il requisito dello svolgimento di una attività commerciale effettiva. Si legge, infatti, nell'art. 110, commi 10 e 11, che "Le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale... .Le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che...le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione". E l' art. 5 , comma 4, del decreto legislativo n. 147 del 2015 prevede che "Le modifiche ai commi 10, 11 e 12 bis del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato decreto". Non si rinviene più, quindi, il riferimento allo svolgimento effettivo di attività commerciale, ma solo a decorrere dal 2015.

2.9 Ciò posto in punto di ricostruzione normativa, con riferimento all'epoca dei fatti in contestazione (anno 2001), i giudici di merito dovevano valutare se la presunzione di indeducibilità dei costi era superata dal contribuente, sul quale incombeva l'onere di dimostrare alternativamente: lo svolgimento di un'attività commerciale effettiva da parte della struttura organizzativa estera e la sussistenza di un effettivo interesse economico sottostante alle operazioni. Ciò sul presupposto, affermato a pag. 4 della sentenza impugnata, che l'oggetto del contendere concerneva costi indeducibili per fatture emesse da società non operanti nella U.E.. In particolare, quel che rileva con specifico riferimento alla censura in esame è il recupero dell'Ufficio della maggiore imposta accertata di euro 8.627,00 derivante da un maggior valore della produzione non dichiarata ai fini Irap per euro 200.000,00 per contabilizzazione di una fattura di pari importo emessa dalla Petrefin International Group of Companies, residente nelle Isole di Man, con regime fiscale agevolato, con conseguente indeducibilità tra le componenti negative della società Riveco Srl (cfr. pag. 5 della sentenza impugnata). Peraltro, si legge a pag. 6 della sentenza impugnata che l'Ufficio, a sostegno del proprio operato, aveva invocato l'utilizzo di mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, che dimostrava che i rapporti erano intrattenuti con società operante in regime di fiscalità privilegiata. La società contribuente, quindi, doveva dare la prova che la società Petrefin International Group of Companies, residente nelle Isole di Man, svolgesse un'attività commerciale ai sensi dell' art. 2195 cod. civ. e fosse caratterizzata da una struttura organizzativa idonea allo svolgimento di tale attività, nonché la sussistenza di un effettivo interesse economico sottostante alla operazione oggetto della fattura in contestazione.

2.9.1 Tale esame, in ordine allo svolgimento di una attività commerciale effettiva da parte della società estera o la sussistenza di un effettivo interesse economico sottostante all'operazione, non è stato effettuato in modo conforme alle norme dalla Commissione regionale che si è, invece, limitata a rilevare che: 1) dalla documentazione probatoria allegata si evinceva che la fattura n. 9/12/2001 era stata emessa dalla società Petrefin International Group of Companies, con sede nelle Isole di Man, appartenente al gruppo della Petrefin International Limited; 2) la fattura indicava che l'importo di euro 200.00,00 doveva essere versato alla Petrefin International Limited presso il Credit Suisse SA (CS) in Lugano come era stato previsto dal contratto sottoscritto tra la società Riveco Srl e la società Petrefin International Group of Companies il 25 settembre 2001 per prestazioni di assistenza e consulenza; 3) la fattura n. 02/03/2003 dell'importo di euro 541.837,02, intestata alla Petrefin International Limited, conteneva l'ordine di versare la somma di euro 341837,02 (dopo l'acconto di euro 200.000,00) presso la banca UBS SA di Lugano; 4) la società Riveco Srl aveva effettuato l'ordine di bonifico al conto intestato alla Petrefin presso la banca di Lugano il 20 dicembre 2001. Sulla base di tali elementi, i giudici di secondo grado hanno ritenuto che le operazioni tra le due società non erano state poste in essere in territori a fiscalità privilegiata, come sostenuto dall'Ufficio, e, conseguentemente, la somma di euro 200.000,00 doveva considerarsi costo ammesso in deduzione tra le componenti negative del reddito e non già come maggiore incremento tassabile ai fini Irap (cfr. pag. 6 della sentenza impugnata).

2.9.2 Ed invero, come è stato affermato da questa Corte, per dimostrare l'effettivo svolgimento di attività economica non è sufficiente produrre l'atto di costituzione della società estera, il bilancio ed il certificato di iscrizione presso il registro delle imprese, ma è necessario produrre la copia del contratto in virtù del quale l'impresa estera ha la disponibilità dell'immobile, in cui esercita la sua attività, le fatture delle utenze elettriche e telefoniche, i contratti di lavoro dei dipendenti, gli estratti conto bancari, le autorizzazioni amministrative inerenti l'esercizio dell'attività svolta. Non è sufficiente, quindi, indicare "il numero di registrazione dell'apposito ufficio, attestante lo svolgimento dell'attività commerciale", essendo questo un mero dato formale, che non impinge sull'effettivo e concreto svolgimento dell'attività commerciale. Quanto alla seconda esimente, ossia la dimostrazione dell'effettivo interesse economico, prevista in alternativa alla prima, è necessario valutare la "bontà" del risultato imprenditoriale conseguito, sicché occorre tenere conto di tutti gli elementi e le circostanze che caratterizzano il caso concreto, attribuendo rilevanza alle condizioni complessive dell'operazione, e tenendo conto del prezzo stabilito negozialmente, della presenza di costi accessori della fornitura, dei tempi di consegna, dell'esistenza di vincoli contrattuali che inducono ad effettuare la transazione con il fornitore inserito nella "black list" o che, comunque, rendano eccessivamente onerosa la transazione con altro fornitore (in tal senso anche la circolare n. 51/2010 dell'Agenzia delle entrate) ( Cass., 22 febbraio 2019, n. 5264 , in motivazione).

2.9.3 La sentenza impugnata, anche sotto questo aspetto, non è conforme ai principi suesposti, non essendo stati in alcun modo richiamati il prezzo, i costi accessori, i tempi di consegna, i vincoli contrattuali che hanno indotto la società ad effettuare la transazione con la società estera inserita nella "black list", né le ragioni della maggiore convenienza dell'operazione posta in essere.

3. Il terzo motivo deduce la violazione degli artt. 7 , lett. d), e 21 del d.P.R. n. 633 del 1972 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. . Nessuna concreta prova era stata fornita in ordine all'effettuazione delle prestazioni nell'area extradoganale di T dove la Riveco Spa aveva istituito una sede operativa ed erroneamente la sentenza aveva dato per scontato che le prestazioni di consulenza fossero state rese in tale area, fondandosi solo sull'autorizzazione rilasciata all'ENI Spa ad istituirla e gestirla, invece di considerare anzitutto l'insufficienza delle fatture a provare tale localizzazione e la non soggezione ad imposta. I documenti fiscali, infatti, in questo caso erano totalmente generici (recando per la società Danehurst come oggetto solo "As per our agreement signed on the 16th October 2001", e per la Petrefin "Technical and commercial assistance for the above mentioned project"). In tale situazione non vi era alcuno spazio per presumere la non imponibilità delle prestazioni e la loro extraterritorialità, elementi che, in difetto delle dovute e specifiche indicazioni non potevano ritenersi presenti, dovendo farsi luogo al regime fiscale ordinario.

3.1 Il terzo motivo è inammissibile, perché si tratta di una doglianza diretta, con evidenza, a censurare una erronea ricognizione della fattispecie concreta, di necessità mediata dalla contestata valutazione delle risultanze probatorie di causa, che non costituiscono vizio di violazione di legge ( Cass., 19 agosto 2020, n. 17313 ).

3.2 In proposito, questa Corte ha affermato il principio secondo cui è inammissibile il ricorso per cassazione che, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, di mancanza assoluta di motivazione e di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio miri, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito ( Cass., 7 dicembre 2017, n. 29404 ; Cass., 4 agosto 2017, n. 19547 ; Cass., 4 aprile 2017, n. 8758; Cass., 2 agosto 2016, n. 16056 ; Cass., Sez. U., 27 dicembre 2019, n. 34476 ; Cass., 4 marzo 2021, n. 5987 ) e che, con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione ( Cass., 26 ottobre 2021, n. 30042 ).

3.3 Ed invero, nel caso di specie, non viene in rilievo la violazione delle regole di diritto che l'Agenzia ricorrente assume essere state violate e le doglianze mirano a contestare l'accertamento in fatto operato dalla Commissione tributaria regionale, che ha ritenuto che, nella fattispecie in esame, non ricorreva il presupposto della territorialità in quanto le operazioni non erano state poste in essere nel territorio italiano, ma in zona extradoganale; che le operazioni erano localizzabili, perché effettuate presso la base operativa extradoganale di T ; che tale circostanza era provata in ragione dell'autorizzazione rilasciata dall'Agenzia delle Dogane di Palermo in data 8 aprile 2002 (con la quale la richiedente Eni Spa era stata autorizzata a istituire la base operativa extradoganale di Trapani, dove aveva operato anche la Riveco Srl quale

contrattista, unitamente ad altre imprese, nell'ambito del progetto di realizzazione del gasdotto Libia - Italia e dove la società Riveco Srl aveva istituito un'unità locale costituita da uno stabilimento per il rivestimento interno ed esterno di tubi in acciaio utilizzabili per l'opera menzionata avvalendosi della consulenza tecnica e commerciale di società estere specializzate nel settore petrolifero che avevano emesso anche le fatture per prestazioni di servizio contestate nel caso in esame) e dal certificato della Camera di Commercio di Campobasso del 4 luglio 2003, che dimostrava che la società Riveco Srl operava con stabilimento in Trapani dall'1 novembre 1998 (cfr. pag. 5 della sentenza impugnata).

4. Per quanto esposto, va accolto il secondo motivo, va rigettato il primo e va dichiarato inammissibile il terzo motivo; la sentenza impugnata va cassata, in relazione al motivo accolto, e la causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte accoglie il secondo motivo, rigetta il primo e dichiara inammissibile il terzo; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza