Numero registro generale 23538/2023
Numero sezionale 303/2025
Numero di raccolta generale 7694/2026
Data pubblicazione 30/03/2026

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ANGELINA-MARIA PERRINO	Presidente
GIOVANNI LA ROCCA	Consigliere
LUNELLA CARADONNA	Consigliere
GIACOMO MARIA NONNO	Relatore
GIANLUCA GRASSO	Consigliere

Oggetto:
TRIBUTI - ESTEROVESTIZIONE - IVA - SERVIZI NON IMPONIBILI.
Ud.09/04/2025 PU

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 23538/2023 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587), che la rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

ACAMAR DI BARRETTA FRANCESCO & C. S.A.S. IN LIQUIDAZIONE, elettivamente domiciliata in LECCE, VIALE CAVOUR 56, presso lo studio dell'avvocato VILLANI MAURIZIO (VLLMRZ50P24E506Z), che la rappresenta e difende

-controricorrente-

avverso la SENTENZA di CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA II GRADO PUGLIA n. 2449/23/23 depositata il 21/08/2023.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 09/04/2025 dal Consigliere GIACOMO MARIA NONNO.

Udita la requisitoria del P.G., in persona del sostituto procuratore generale dott. Olga Pirone, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

copia comunicata ai soli fini dell'art 133 cpc

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

Sentiti gli avv.ti Luigi Simeoli e Paolo Passolunghi per la ricorrente, nonché l'avv. Maurizio Villani per la controricorrente.

FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza n. 2449/23/23 del 21/08/2023, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia (di seguito CGT2) accoglieva l'appello proposto dalla società Acamar di Barretta Francesco e & C. s.a.s. in liquidazione (di seguito Acamar) avverso la sentenza n. 123/01/17 della Commissione tributaria provinciale di Brindisi (di seguito CTP), che aveva respinto il ricorso della società contribuente nei confronti di un avviso di accertamento per IVA relativa all'anno d'imposta 2011.

1.1. Come emerge dalla sentenza impugnata, l'atto impositivo era stato emesso sul presupposto della ritenuta fittizietà della sede portoghese di Barry Towage & Offshore Serviço de Transporte Marítimo S.A. (di seguito BTO), in realtà residente in Italia, e della conseguente imponibilità IVA delle prestazioni di servizi rese da Acamar alla menzionata società, prestazioni ritenute non imponibili dalla controricorrente in applicazione dell'art. 8 *bis* del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA).

1.2. La CGT2 accoglieva l'appello di Acamar evidenziando, per quanto ancora interessa, che: a) l'azione di contrasto all'evasione fiscale, conseguente alla contestazione di esterovestizione, doveva «concentrarsi nei confronti di quelle strutture societarie di "puro artificio" costituite all'estero, in assenza di valide ragioni economiche, al solo scopo di ottenere un indebito risparmio d'imposta; la costruzione di puro artificio [poteva] essere individuata in un gruppo societario che non riflette[va] una reale sostanza economica, ma risulta[va] caratterizzato da una struttura puramente formale avente come obiettivo principale, ovvero uno degli obiettivi principali, il conseguimento di un indebito vantaggio fiscale in contrasto con

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

normativa tributaria applicabile»; b) i soci di Acamar, sig.ri Barretta, agivano per BTO in virtù di un contratto esistente tra le parti e non già quali amministratori di fatto di quest'ultima; c) BTO aveva ampiamente documentato di avere svolto la propria attività in Portogallo, ma tra le parti era intercorso un contratto di *ship management* con il quale erano state esternalizzate «le funzioni commerciali, amministrative e tecniche dal soggetto estero in outsourcing al soggetto italiano, che in relazione alle varie prestazioni di servizi rese [aveva] assoggettato i relativi redditi ad imposizione fiscale»; d) l'esterovestizione era stata esclusa anche dalla sentenza di appello che aveva assolto l'amministratore di BTO e i fratelli Francesco e Giuseppe Barretta, nonché dal Tribunale di Brindisi, che aveva dichiarato improponibile il ricorso per dichiarazione di fallimento di BTO proprio sul presupposto dello stabilimento all'estero della società; e) in ogni caso, la sentenza della Corte di appello era passata in giudicato, con conseguente valenza anche nel giudizio tributario del superiore accertamento; f) venendo meno «l'ipotesi accertativa della esterovestizione della società Barry Towage SA, tutte le contestazioni relative alla violazione dell'art. 8-bis del D.P.R. n. 633/72 risulta[va]no prive di fondamento sia sul piano formale sia sul piano sostanziale»; g) in ultimo, doveva osservarsi che se la residenza di BTO fosse effettivamente in Italia, la società avrebbe potuto giovarsi del regime agevolativo e particolarmente vantaggioso della *tonnage tax*.

2. L'Agenzia delle entrate (di seguito AE) impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a dieci motivi.

3. Acamar e soci resistevano con controricorso e depositavano memoria *ex* art. 378 cod. proc. civ.

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va pregiudizialmente evidenziato che Acamar ha chiesto la riunione del presente procedimento con gli altri procedimenti, chiamati per la medesima udienza pubblica del 09/04/2025, ivi compresi quelli pendenti tra i sig.ri Giuseppe e Francesco Barretta e BTO.

1.1. L'istanza non può essere accolta in ragione della peculiarità delle questioni concernenti i singoli procedimenti, che non sempre possono essere omologate. Del resto, la trattazione unitaria di procedimenti connessi non è obbligatoria, ma implica una scelta discrezionale del giudice (cfr. Cass. n. 27550 del 30/10/2018); e, nel caso di specie, ritiene il Collegio che l'uniformità delle decisioni è già garantita dalla trattazione congiunta delle cause nella medesima udienza.

2. Sempre in via preliminare, va evidenziato che il rilievo per il quale il ricorso per cassazione sia inammissibile in quanto tendente alla rivalutazione degli stessi fatti già esaminati dal giudice di appello va esaminato con riguardo ai singoli motivi, non essendo idoneo ad inficiare l'intero ricorso.

3. Con il primo motivo di ricorso AE lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 36, comma 2, n. 4, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ.. per avere la CGT2 reso motivazione apparente in relazione ad entrambe le *causae petendi* sottoposte al vaglio del giudice di appello, vale a dire la contestata territorialità delle prestazioni di servizio oggetto di causa e la questione relativa alla contestata non imponibilità, ai sensi dell'articolo 8 *bis* del decreto IVA, delle prestazioni di servizio rese da Acamar a BTO.

3.1. Il motivo è infondato.

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

3.2. Secondo la giurisprudenza delle Sezioni Unite di questa Corte, si è in presenza di una motivazione apparente allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice. Sostanzialmente omogenea alla motivazione apparente è poi quella perplessa e incomprensibile: in entrambi i casi, invero – e purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali – l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un error in procedendo e, in quanto tale, comporta la nullità della sentenza impugnata per cassazione (Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016; Cass. S.U. n. 16599 del 05/08/2016).

3.2.1. Determina, infine, una violazione di legge costituzionalmente rilevante anche la motivazione contraddittoria, nella misura in cui esprima un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, mentre deve escludersi la possibilità di sindacare in sede di legittimità la semplice motivazione insufficiente (Cass. S.U. n. 8053 del 07/04/2014).

3.3. Come si evince dall'ampia motivazione resa dalla CGT2 e riassunta nella parte relativa ai fatti di causa, punto 1.2., il giudice di appello ha reso puntuale e circostanziata motivazione sia con riferimento alle ragioni per le quali BTO sia da considerare effettivamente un ente di diritto portoghese, sia con riguardo all'applicazione dell'art. 8 bis del decreto IVA ai servizi resi da Acamar in favore di BTO. In entrambi i casi, del resto, sono pienamente

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

identificabili le *rationes decidendi*, sicché deve escludersi che la motivazione sia al di sotto del minimo costituzionale.

4. I motivi dal secondo all'ottavo riguardano essenzialmente due questioni: quella concernente la contestata esterovestizione di BTO (motivi secondo, terzo, quinto, sesto e ottavo) e quella relativa all'applicazione dell'esenzione di cui all'art. 8 *bis*, lett. e), del decreto IVA. Con riferimento ai suddetti motivi è possibile una trattazione unitaria, atteso che, pur trattandosi di due questioni distinte, sono inscindibilmente collegate, essendo la soluzione della seconda condizionata dalla soluzione data alla prima. Nella prospettazione di ADM, infatti, BTO, cessionaria dei servizi resi da Acamar, avrebbe sede solo formale in Portogallo, ma la sua attività si svolgerebbe interamente in Italia, con conseguente obbligo di versamento dell'IVA allo Stato italiano.

4.1. Con il secondo motivo di ricorso si lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione degli artt. 18, 24 e 57 del d.lgs. 546 del 1992, per avere la CGT2 «preso in considerazione una serie di eccezioni che sono state sollevate da controparte soltanto in appello in sede di memorie illustrative, depositate il 10 dicembre 2020, ma che non erano state sollevate quali specifici motivi di appello e, in alcuni casi, neanche quali motivi di ricorso». Il riferimento è al contratto di *ship management*, in ragione del quale tutti i servizi forniti da Acamar a BTO si configurerebbero come strumentali.

4.2. Con il terzo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione della l. 31 agosto 2022, n. 130 e dell'art. 20 della l. 9 agosto 2023, n. 111, per avere la CGT2 ritenuto che la sentenza penale irrevocabile di assoluzione avrebbe autorità di giudicato nel processo tributario.

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

4.3. Con il quarto motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 654 cod. proc. pen., dell'art. 20 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, dell'art. 2909 cod. civ. e degli artt. 113, 115 e 116 cod. proc. civ., per avere la CGT2 ignorato il principio del cd. "doppio binario" tra giudizio tributario e giudizio penale e avere attribuito valenza di giudicato ad una sentenza in cui AE non era costituita in giudizio come parte civile.

4.4. Con il quinto motivo di ricorso si contesta, in via subordinata e in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 7 e 7 *ter* del decreto IVA, per avere il giudice negato la localizzazione della sede effettiva di BTO in Italia sulla base di circostanze considerate estranee a quelle previste dalla legge.

4.5. Con il sesto motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione, dell'art. 73, comma 3, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR) e degli artt. 4 e 8 della convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Portogallo, per avere il giudice di appello escluso l'esterovestizione di BTO sulla base di un criterio – la costruzione di puro artificio – estraneo a quanto previsto dalle citate disposizioni, le quali darebbero rilievo soltanto al criterio del *place of effective management*.

4.6. Con il settimo motivo di ricorso si lamenta, in via subordinata al primo motivo e in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione, dell'art. 8 *bis* del decreto IVA, nel testo vigente *ratione temporis*, per avere la sentenza impugnata riconosciuto la non imponibilità anche con riguardo a spese diverse da quelle sostenute per l'acquisto di ricambi e per i lavori di manutenzione e riparazione delle navi.

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

4.7. Con l'ottavo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione dell'art. 132 cod. proc. civ., per non avere il giudice di appello motivato adeguatamente in ordine allo scostamento rispetto ai risultati della consulenza tecnica d'ufficio del prof. Campobasso, peraltro svolta nell'ambito di un diverso giudizio.

5. Appare utile far precedere all'esame dei motivi una breve ricognizione normativa, anche con riguardo all'evoluzione della disciplina in materia.

5.1. L'art. 9, § 1, della direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 (cd. sesta direttiva), intitolato "Prestazioni di servizi" così recitava: «Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

5.1.1. Successivamente all'abrogazione, a decorrere dal 01/01/2007, della menzionata direttiva da parte degli artt. 411 e 413 della direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (direttiva IVA), la prestazione di servizi è comunque regolata dall'art. 43, intitolato "Luogo della prestazione di servizi", il quale ha, nella versione applicabile fino al 31/12/2009, una formulazione sostanzialmente analoga: «Il luogo di una prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

5.1.2. Peraltro, la direttiva 2008/8/UE del 12 febbraio 2008 ha sostituito, con effetto a decorrere dal 01/01/2010, gli articoli da 43 a 59, della direttiva IVA. A seguito della modifica l'art. 44 della direttiva IVA dispone: «Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione».

5.1.3. Il considerando 4 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112, applicabile a decorrere dal 01/07/2011, così recita: «L'obiettivo del presente regolamento è quello di garantire l'applicazione uniforme dell'attuale sistema dell'IVA attraverso disposizioni di esecuzione della direttiva 2006/112/CE, in particolare in materia di soggetti passivi, cessioni di beni e prestazioni di servizi e luogo delle operazioni imponibili (…)»; nel successivo considerando 14 si legge poi che: «Per garantire l'applicazione uniforme delle norme relative al luogo delle operazioni imponibili occorre chiarire alcuni concetti, quali la sede dell'attività economica, la stabile organizzazione, l'indirizzo permanente e la residenza abituale. Tenuto conto della giurisprudenza della Corte di giustizia [dell'Unione europea], il ricorso a criteri quanto più chiari e oggettivi possibile dovrebbe facilitare l'applicazione pratica di tali concetti».

5.1.4. L'art. 11, § 1, del regolamento d'esecuzione così dispone: «Ai fini dell'applicazione dell'articolo 44 della direttiva [IVA], la

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

"stabile organizzazione" designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica (…) caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione».

5.2. Per quanto riguarda il diritto interno, in materia di prestazione di servizi l'art. 7 del decreto IVA (fino al 2009 incluso) si fonda sul criterio del luogo del prestatore. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso o da soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, nonché quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero; non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia. Non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni all'esportazione, le operazioni assimilate a cessioni all'esportazione e i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali di cui ai successivi articoli 8, 8 *bis* e 9.

5.2.1. A partire dal 2010, peraltro, l'art. 7 *ter* del decreto IVA introduce il criterio del luogo del committente, secondo il quale le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato: a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato; b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

5.3. Deve, dunque, ritenersi che la contestata esterovestizione della committente BTO non ha alcuna rilevanza con riferimento agli anni d'imposta fino al 2009, trovando applicazione il criterio unionale del luogo del prestatore di servizi ed, essendo Acamar pacificamente residente nel territorio dello Stato, i servizi forniti da quest'ultima alla

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

prima sono sicuramente rilevanti a fini IVA, indipendentemente dal fatto che BTO sia un soggetto di diritto portoghese o italiano.

5.4. Diversa valutazione deve farsi, invece, per gli anni d'imposta successivi a partire dal 2010, atteso che trova applicazione il criterio del luogo in cui i servizi vengono resi. Pertanto, ove venga confermata l'ipotesi di esterovestizione di BTO formulata nell'avviso di accertamento, i servizi prestati da Acamar sarebbero rilevanti a fini IVA per il diritto interno; diversamente dovrebbe concludersi se detti servizi siano stati erogati in favore di un committente di nazionalità portoghese.

5.5. E poiché il presente giudizio riguarda l'anno d'imposta 2011, non è in dubbio che abbia rilevanza ai fini della decisione stabilire se BTO sia effettivamente un soggetto passivo di nazionalità portoghese, come ritenuto dalla CGT2, ovvero se sia un soggetto esterovestito, con conseguente applicazione del diritto interno.

6. Venendo, dunque, alla questione della esterovestizione di BTO, questa Corte ha già avuto occasione di chiarire (cfr. Cass. n. 1544 del 19/01/2023; Cass. n. 15424 del 03/06/2021; Cass. n. 16697 del 21/06/2019; Cass. n. 33234 del 21/12/2018; Cass. n. 2869 del 07/02/2013) che per esterovestizione s'intende la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, in particolare in un Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, allo scopo, ovviamente, di sottrarsi al più gravoso regime nazionale.

6.1. In proposito, va ricordato che l'art. 49 del TFUE attribuisce ai cittadini dell'Unione, e «*implica per essi l'accesso alle attività non subordinate ed il loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese, alle stesse condizioni previste dalle leggi dello Stato membro di stabilimento per i propri cittadini. Essa comprende, conformemente all'articolo 54 TFUE, per le società costituite a norma delle leggi di*

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

uno Stato membro e che abbiano la sede sociale, l'amministrazione centrale o la sede principale all'interno dell'Unione, il diritto di svolgere le loro attività nello Stato membro di cui trattasi mediante una controllata, una succursale o un'agenzia (sentenza del 7 settembre 2017, Eqiom e Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punto 52 e giurisprudenza citata)» (CGUE 20 dicembre 2017, cause riunite C-504/16 e 613/16, *Deister Holding AG e a.*, punto 86).

6.1.1. In particolare, secondo CGUE 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce, di per sé, un abuso di tale libertà (punto 37); per contro, una misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa «*se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad eludere la normativa dello Stato membro interessato*» (punto 51). Si è altresì precisato che, poiché l'obiettivo della libertà di stabilimento è quello di permettere ad un cittadino di uno Stato membro di creare uno stabilimento secondario in un altro Stato membro per esercitarvi le sue attività e di partecipare così, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato membro diverso dal proprio Stato di origine e di trarne vantaggio (punti 52 e 53), la nozione di stabilimento implica l'esercizio effettivo di un'attività economica per una durata di tempo indeterminata, mercé l'insediamento in pianta stabile in un altro Stato membro, sicché essa presuppone «*un insediamento effettivo della società interessata nello Stato membro ospite e l'esercizio quivi di un'attività economica reale*» (punto 54; v. anche CGUE 25 luglio 1991, causa C-221/89, *Factortame e a.*, punto 20; CGUE 4 ottobre 1991, causa C-246/89, *Commissione/Regno Unito*, punto 21); ne discende che una restrizione alla libertà di stabilimento deve avere «*lo scopo specifico di ostacolare*

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale» (punto 55).

6.1.2. Tali concetti sono stati ribaditi da CGUE 28 giugno 2007, causa C-73/06, *Planzer Luxembourg Sàrl*, la quale, nell'interpretare l'ottava e la tredicesima direttiva in materia di IVA (direttive del Consiglio, rispettivamente, n. 79/1072/CEE del 6 dicembre 1979, in tema di rimborso dell'imposta ai soggetti passivi non residenti all'interno del Paese, e n. 86/560/CEE del 17 novembre 1986, in tema di rimborso ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità) ha premesso che, per costante giurisprudenza, gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario (punto 44); ha, quindi, affermato che ciò accadrebbe se un soggetto passivo intendesse fruire del sistema di rimborso, alle condizioni enunciate dalle citate direttive, quando l'indirizzo dell'impresa «*non corrisponde ad alcuna realtà economica*» (punto 45), in particolare, «*né alla sede dell'attività economica del soggetto (…), né ad un centro di attività stabile dal quale quest'ultimo svolge le sue operazioni*» (punto 49).

6.1.3. Gli stessi giudici hanno, poi, stabilito che la nozione di sede dell'attività economica, ai sensi dell'art. 1, punto 1, della tredicesima direttiva n. 86/560/CEE, indica il luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale della società e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima (punto 60). La determinazione del luogo della sede dell'attività economica di una società implica la presa in considerazione di un complesso di fattori, al primo posto dei quali figurano la sede statutaria, il luogo dell'amministrazione centrale, il luogo di riunione dei dirigenti societari e quello, abitualmente identico, in cui si adotta

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

la politica generale di tale società. Possono essere presi in considerazione anche altri elementi, quali il domicilio dei principali dirigenti, il luogo di riunione delle assemblee generali, di tenuta dei documenti amministrativi e contabili e di svolgimento della maggior parte delle attività finanziarie, in particolare bancarie (punto 61). Di conseguenza un insediamento fittizio, come quello caratterizzante una società "casella postale" o "schermo", non può essere definito sede di un'attività economica ai sensi dell'art. 1, punto 1, della tredicesima direttiva (punto 62).

6.1.4. Quel che, dunque, deve essere accertato, ai fini della corretta applicazione della previsione normativa in esame, è l'apparente localizzazione all'estero di un soggetto. Pertanto, non rileva «*accertare la sussistenza o meno di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale*», quanto *«se il trasferimento in realtà vi è stato o meno, se, cioè, l'operazione sia meramente artificiosa (wholly artificial arrangement), consistendo nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica*» (Cass. n. 2869 del 2013, *cit.*).

6.1.5. È, quindi, necessario accertare che si tratta di costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica, il cui scopo essenziale è limitato all'ottenimento di un vantaggio fiscale, attraverso «*la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, in particolare in un Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, allo scopo, ovviamente, di sottrarsi al più gravoso regime nazionale*» (Cass. n. 33234 del 2018, *cit.*).

6.1.6. La maggior attenzione al dato della "fittizietà", della "artificiosità", dell'assenza di "effettività economica", rispetto ai vantaggi economici e fiscali, è coerente con la giurisprudenza

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

unionale secondo la quale, quando può scegliere tra due operazioni, il contribuente non è obbligato a preferire quella che implica il pagamento di maggiori imposte, ma, al contrario, ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli consenta di ridurre la sua contribuzione fiscale (CGUE 17 dicembre 2015, causa C419/14, *WebMindLicenses kft*, punto 42; CGUE 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax e a.*, punto 73; CGUE 21 febbraio 2008, causa C-425/06, *Part Service*, punto 47; CGUE 22 febbraio 2018, cause riunite C-398/16 e 399/16, *X BV e X NV*, punto 49), a meno che consimili meccanismi non abbiano come risultato l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito dalle norme e, da un insieme di elementi oggettivi, risulti che lo scopo essenziale dell'operazione si limiti all'ottenimento di tale vantaggio fiscale (CGUE, *WebMindLicenses kft*, *cit.*), occorrendo, a tal fine, la disamina della singola operazione (si veda anche CGUE 7 settembre 2017, causa C-6/16, *Eqlom SAS ed Enka SA*).

6.2. Sul piano interno, la fattispecie è regolata dall'art. 73, comma 3, del TUIR, secondo cui «[a]*i fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato*».

6.2.1. Tra i criteri alternativi e paritetici descritti nell’art. 73, comma 3, del TUIR, viene in rilievo quello della «*sede dell'amministrazione*». Questa Corte, a proposito dell’interpretazione del relativo concetto, ha già avuto modo di precisare che «*la nozione di “sede dell'amministrazione”, in quanto contrapposta alla “sede legale”, deve ritenersi coincidente con quella di “sede effettiva” (di matrice civilistica), intesa come il luogo dove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente*

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

utilizzato, per l'accentramento - nei rapporti interni e con i terzi - degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente» (così Cass. n. 33234 del 2018, *cit.*; si vedano, altresì, Cass. n. 6021 del 12/03/2009; Cass. n. 7037 del 13/04/2004).

6.2.2. Si rileva una convergenza con la giurisprudenza comunitaria, quanto alla nozione e individuazione della "sede effettiva" perché, come è stato già sottolineato da questa Corte, «*sullo stesso specifico punto, la citata sentenza della Corte di giustizia 28 giugno 2007, Planzer Luxembourg Sàrl, ha statuito che la nozione di sede dell'attività economica "indica il luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale della società e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima" (punto 60), e che la determinazione del luogo della sede dell'attività economica di una società implica "la presa in considerazione di un complesso di fattori, al primo posto dei quali figurano la sede statutaria, il luogo dell'amministrazione centrale, il luogo di riunione dei dirigenti societari e quello, abitualmente identico, in cui si adotta la politica generale di tale società. Possono essere presi in considerazione anche altri elementi, quali il domicilio dei principali dirigenti, il luogo di riunione delle assemblee generali, di tenuta dei documenti amministrativi e contabili e di svolgimento della maggior parte delle attività finanziarie, in particolare bancarie" (punto 61);*» (così Cass. n. 15424 del 2021, *cit.*, in motivazione; nello stesso senso Cass. n. 16697 del 2019, *cit.*, in motivazione).

6.2.3. Viene altresì in rilievo la *tie-breaker rule* fissata dall'art. 4, § 3, della Convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica portoghese per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, ratificata in Italia con l. 10 luglio 1982, n. 562, secondo cui «*Quando, in base alle*

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

disposizioni del paragrafo 1, una persona diversa da una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti, si ritiene che essa è residente dello Stato in cui si trova la sede della sua direzione effettiva». Se il riferimento alla "direzione" pone l'attenzione sulla "attività direttiva e amministrativa" il richiamo alla "effettività" impone una complessiva valutazione delle circostanze fattuali, tra i quali anche il "luogo ove è esercitata l'attività principale", che non si contrappone a quello del *place of effective management*, ma contribuisce a identificare quest'ultimo, come sede di direzione effettiva (v., sul tema, Cass. n. 1544 del 2023, *cit.*, in motivazione).

6.2.4. La stessa prassi (risoluzione n. 312/E del 5 novembre 2007) aveva chiarito che per individuare la sede di direzione effettiva di una società non basta fare riferimento al luogo di svolgimento della "prevalente attività direttiva e amministrativa", ma occorre considerare anche il "luogo ove è esercitata l'attività principale".

6.2.5. Converge su questa impostazione l'art. 4, § 3, del Modello OCSE, come modificato dal 2017, che prevede la combinazione di diversi fattori, sia formali che sostanziali, tra i quali continua ad essere menzionato il *place of effective management*, ma come uno (non l'unico) dei possibili elementi rilevanti, dovendosi tener conto anche del luogo di costituzione (*the place where it is incorporated or otherwise constituted*) e di ogni altro fattore rilevante (*any other relevant factors*).

6.3. Tirando, quindi, le fila di tali premesse, deve rilevarsi, conformemente all'orientamento di questa Corte più sopra evidenziato, che, ai sensi dell'art. 73, comma 3, del TUIR, la nozione di "sede dell'amministrazione", contrapposta alla "sede legale", coincide con quella di "sede effettiva" (di matrice civilistica), intesa come luogo di concreto svolgimento delle attività amministrative e di direzione dell'ente e dove si convocano le assemblee, e cioè il luogo

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento – nei rapporti interni e con i terzi – degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente.

6.3.1. Resta fermo che tale valutazione, nel singolo caso concreto, proprio perché finalizzata all'accertamento di un dato "effettivo", non può non tenere conto anche di quei rilevanti fattori sostanziali (tra i quali, in ipotesi, lo svolgimento dell'attività principale) che, a fronte di dati formali relativi alla collocazione geografica del luogo dove si svolga l'attività amministrativa e di direzione, depongano invece per l'effettiva riconduzione di quest'ultima ad un diverso contesto territoriale.

6.3.2. In particolare, la necessità della verifica, nel caso concreto, di un complesso di dati sostanziali è emersa, in sede penale, a proposito della società con sede legale estera controllate da società con sede in Italia, quando si è affermato che non può costituire criterio esclusivo di accertamento della sede della "direzione effettiva" l'individuazione del luogo dal quale partono gli impulsi gestionali o le direttive amministrative, qualora esso s'identifichi con la sede (legale o amministrativa) della società controllante italiana, precisando che in tal caso è necessario accertare anche che la società controllata estera non sia costruzione di puro artificio, ma corrisponda a un'entità reale che svolge effettivamente la propria attività in conformità al proprio atto costitutivo o allo statuto (Cass. pen. n. 43809 del 24/10/2014), non essendo le società esterovestite, per ciò soltanto, prive della loro autonomia giuridico-patrimoniale e, quindi, automaticamente qualificabili come schermi (Cass. pen. n. 50151 del 07/11/2018).

6.3.3. «*Nella sostanza, ai fini di accertare se abbia, o meno, residenza fiscale in Italia la società estera controllata da società italiana, il concetto di «sede dell'amministrazione» non può coincidere "sic et simpliciter" con l'attività di direzione e coordinamento che la*

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

capogruppo, o comunque la controllante, esercita sulla controllata, adoperando quella prerogativa tipica del controllo societario di cui all'art. 2359 cod. civ., che si realizza attraverso atti d'indirizzo strategico ed operativo che connotano lo stato di dipendenza degli interessi della consociata a vantaggio del gruppo nella sua globalità o della controllante. Lo spostamento effettivo, presso la controllante, della sede dell'amministrazione della consociata presuppone invece, un grado di eterodirezione concreta superiore, integrando una fattispecie in cui , come si è detto in dottrina, "la società controllante assume i connotati di un vero e proprio amministratore indiretto della società controllata", della quale usurpa l'impulso imprenditoriale, sottraendole ogni prerogativa sovrana in ordine alla propri operatività e riducendola a "mero satellite o dipendenza" (ovvero a struttura non effettiva, rispetto alla quale pertanto neppure opererebbe, per quanto già rilevato, la protezione accordata dal diritto comunitario alla libertà di stabilimento)» (Cass. n. 1544 del 2023, *cit.*).

7. L'accertamento contenuto nella sentenza impugnata è coerente con tali principi ed è stato svolto in termini approfonditi ed esaustivi: «*…per lo svolgimento della propria attività, Barry Towage si è sempre avvalsa dell'ufficio in cui è ubicata la sede sociale della società in Funchal (Madeira, Portogallo), di due rimorchiatori utilizzati per l'attività di rimorchio di natanti e di assistenza alle piattaforme petrolifere, di ben 52 dipendenti, cittadini comunitari non italiani ed extra-comunitari (vedasi l'organigramma dei dipendenti di Barry Towage, i contratti di lavoro e l'estratto dei mansionari del personale cui erano demandati il comando e le responsabilità delle imbarcazioni). Le maestranze, che operano secondo le direttive e le istruzioni dei rispettivi comandanti dei rimorchiatori, hanno frequentato corsi di formazione a Lisbona ove, peraltro, hanno sostenuto gli esami per gli imbarchi. Le riunioni del Consiglio di*

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

Amministrazione di Barry Towage e le assemblee dei soci si sono sempre svolte a Funchal, Madeira, come comprovato dai documenti concernenti le riunioni del Consiglio di Amministrazione depositati nel corso del giudizio di primo grado, e dell'Assemblea dei soci di Barry Towage».

7.1. Ancora, i giudici d'appello osservano che *«Considerata, quindi, l'attività degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività della società Barry Towage, non si può non tener conto anche di quei rilevanti fattori sostanziali che, a fronte di dati formali relativi alla collocazione geografica del luogo dove si svolga l'attività amministrativa e di direzione, depongano invece per l'effettivo stabilimento di quest'ultima al contesto portoghese. D'altronde, è in Portogallo (a Funchal), e a bordo dei rimorchiatori di bandiera portoghese svolgenti servizi in acque extra-territoriali, che Barry Towage svolge l'attività economica, con organizzazione e coordinamento dei diversi fattori produttivi, e produce il proprio reddito. Viepiù. Dalla documentazione in atti (prospetto degli stipendi), si evince che Solito Francesco, nella qualità di Presidente del Consiglio di Amministrazione della Barry Towage SA, veniva puntualmente remunerato in Portogallo dalla società e sui redditi prodotti versava le relative imposte ("imposto sobre o rendimento"), con delega di pagamento effettuate tramite istituto di credito portoghese».*

7.2. A ben vedere, è la prospettazione dell'Ufficio carente e non a fuoco rispetto al dato normativo e giurisprudenziale di riferimento: la ricorrente perde di vista il quadro complessivo e adotta un approccio atomistico, non facendosi carico di contestare che in Portogallo vi fosse «*un insediamento effettivo della società interessata nello Stato membro ospite e l'esercizio quivi di un'attività economica reale*» (CGUE, *Cadbury*, punto 54) e, trascurando i dati principali che

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

servono ad individuare la sede (*la sede statutaria, il luogo dell'amministrazione centrale, il luogo di riunione dei dirigenti societari e quello, abitualmente identico, in cui si adotta la politica generale di tale società,* v. CGUE, *Planzer*, punto 61*)*, si è concentrata sulle figure dei Barretta nello sforzo di dimostrare che fossero gli amministratori di fatto dello società, principalmente attraverso lo "schermo" dei contratti di servizi con le due società italiane e il vincolo fiduciario con Giuseppe Solito, presidente del consiglio di amministrazione della società portoghese; il tutto al fine di avvantaggiarsi del miglior trattamento fiscale assicurato dalla sede in Madeira.

7.3. Orbene, anche a voler ammettere il ruolo di amministratori di fatto dei sig.ri Barretta, l'individuazione del luogo da cui partono gli impulsi gestionali e di direzione, come già osservato, non è criterio sufficiente per dimostrare l'esterovestizione della società con sede in altro Stato membro, dovendosi comunque dimostrare che quest'ultima sia una "struttura non effettiva"; né il fatto di stabilire la sede, legale o effettiva, di una società in conformità alla legislazione di uno Stato membro al fine di beneficiare di una legislazione più vantaggiosa costituisce di per sé un abuso (v., in tal senso, CGUE 9 marzo 1999, causa C-212/97, *Centros*, punto 27; CGUE 25 ottobre 2017, causa C-106/16, *Polbud – Wykonawstwo*, punto 40; CGUE 25 aprile 2024, causa C- 276/22, *Edil Work 2,* punto 47).

7.4. Ed anche a voler affermare la natura gestoria (e non di servizio contrattuale) dell'attività svolta in Italia attraverso le due società di servizi, va considerato che, sempre secondo la giurisprudenza unionale, *«…la mera circostanza che una società, pur avendo la propria sede in uno Stato membro, svolga la parte principale delle sue attività in un altro Stato membro non può fondare una presunzione generale di frode, né giustificare una misura che*

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato. (v., per analogia, sentenza del 25 ottobre 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, punto 63). Orbene, nel caso di specie, se la normativa di cui trattasi nel procedimento principale dovesse essere interpretata nel senso che impone l'applicazione sistematica della legge italiana a qualsiasi atto di gestione di una società avente sede in un altro Stato membro ma che svolge la parte principale delle sue attività in Italia, essa equivarrebbe a introdurre una presunzione secondo cui i comportamenti di tale società sarebbero abusivi. Alla luce delle considerazioni esposte ai punti 47 e 48 della presente sentenza, una normativa di questo tipo sarebbe sproporzionata (v., per analogia, sentenza del 25 ottobre 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, punto 64)» (v. CGUE, *Edil Work 2*, punti 48 e 49).

8. Quanto finora affermato è sufficiente per ritenere all'evidenza non fondati in diritto il quinto e il sesto motivo di ricorso, avendo la CGT2 fatto corretta applicazione dei principi illustrati. Ugualmente infondata è la questione processuale posta con il secondo motivo, concernente l'inammissibilità delle eccezioni tardivamente proposte con riferimento ai contratti di servizi o *ship management* della società estera con Accamar: i rapporti contrattuali tra BTO e la società riconducibile ai sig.ri Barretta sono, infatti, oggetto delle contestazioni dell'Ufficio e le deduzioni d'appello dei controricorrenti in merito ad essi costituiscono mere difese e non domande nuove (Cass. n. 13742 del 03/07/2015; Cass. n. 32390 del 03/11/2022).

8.1. Posta l'insussistenza dell'esterovestizione per le considerazioni rassegnate, divengono inammissibili per sopravvenuta carenza di interesse il terzo e quarto motivo sull'efficacia della sentenza penale di assoluzione e il cd. doppio binario, ivi comprese le deduzioni contenute nella memoria *ex* art. 378 cod. proc. civ. con

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

riferimento all'applicabilità dell'art. 21 *bis* del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, nonché l'ottavo motivo, sul difetto di valorizzazione della consulenza del prof. Campobasso da parte del giudice di appello.

8.2. L'insussistenza dell'esterovestizione della società portoghese implica, infine, anche il difetto di interesse di AE all'esame del settimo motivo di ricorso, proposto in via subordinata e concernente il regime di non imponibilità IVA delle prestazioni di servizi rese da Acamar in favore di BTO.

8.3. Invero, come anticipato al punto 6.4., l'applicazione del criterio del luogo in cui i servizi vengono effettuati con riferimento all'anno d'imposta 2011, rende non assoggettabili ad IVA sul territorio della Repubblica tutte le prestazioni rese da Acamar in favore di BTO.

9. Con il nono motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 del cod. proc. civ., per avere la CGT2 pronunciato *extra petita partium* con riferimento all'applicabilità a BTO del regime della *tonnage tax*.

9.1. Con il decimo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 155 del TUIR, per avere il giudice di appello «annullato gli atti impugnati per non aver preso in considerazione l'applicabilità della Tonnage Tax».

9.2. I due motivi, che affrontano sotto diversi profili la medesima questione, sono ancora una volta inammissibili, non integrando la motivazione *in parte qua* della CGT2 una vera e propria *ratio decidendi*.

9.3. Invero, la motivazione della sentenza sul punto ha un rilievo essenzialmente argomentativo e non riveste alcuna influenza sulla decisione assunta dal giudice di appello. L'istituto riguarda un criterio di determinazione forfettaria del reddito imponibile previsto dal TUIR;

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248

criterio del tutto privo di rilievo con riferimento all'IVA, oggetto del presente contenzioso. Ne deriva che le affermazioni della CGT2 censurate da AE non sono in grado di esprimere alcuna effettiva *ratio decidendi*.

9.4. Trova, dunque, applicazione il principio secondo cui le censure contro argomentazioni *ad abundantiam* o *obiter dicta* non sono sorrette da alcun interesse (Cass. n. 1770 del 24/01/2025; Cass. n. 22380 del 22/10/2014).

10. In conclusione, il ricorso va rigettato e la ricorrente va condannata al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente procedimento, liquidate come in dispositivo, avuto conto di un valore dichiarato della lite compreso tra euro 260.000,01 ed euro 520.000,00 e da distrarsi in favore del difensore costituito, dichiaratosene antistatario con la memoria *ex* art. 378 cod. proc. civ.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente procedimento, che si liquidano in euro 10.800,00, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15%, ad euro 200,00 per spese borsuali e agli accessori di legge, da distrarsi.

Così deciso in Roma, il 09/04/2025.

Il Giudice estensore

GIACOMO MARIA NONNO

Il Presidente

ANGELINA-MARIA PERRINO

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0
Firmato Da: GIACOMO MARIA NONNO Emesso Da: CA DI FIRMA QUALIFICATA PER MODELLO ATE Serial#: 2b99c104b253ca72d2a3d06b6fa72248