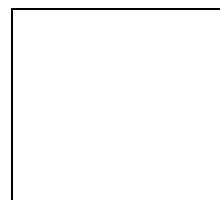


**Civile Ord. Sez. 5 Num. 30650 Anno 2025**  
**Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE**  
**Relatore: NONNO GIACOMO MARIA**  
**Data pubblicazione: 20/11/2025**



### **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 11933/2019 R.G. proposto da:

ZANOLLA RENZO, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA PADOVA 82, presso lo studio dell'avvocato AGUGLIA BRUNO (GGLBRN44P17D969C), che lo rappresenta e difende unitamente agli avvocati DUGO ROBERTO (DGURRT72P14E098I), DONOLATO FRANCESCO (DNLFNC56H07F356G)

-ricorrente-

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

-resistente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. DEL FRIULI VENEZIA GIULIA n. 190/03/18 depositata il 11/10/2018.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13/06/2025 dal Consigliere GIACOMO MARIA NONNO.

### **FATTI DI CAUSA**

1. Con la sentenza n. 190/03/18 dell'11/10/2018, la Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia (di seguito CTR)

accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) avverso la sentenza n. 190/03/18 della Commissione tributaria provinciale di Gorizia (di seguito CTP), che aveva a sua volta accolto il ricorso di Renzo Zanolla nei confronti di tre avvisi di accertamento per IVA relativa agli anni d'imposta 2007, 2008 e 2009.

1.1. Come si evince dalla sentenza impugnata, gli avvisi di accertamento conseguivano alla emissione di fatture non imponibili IVA per prestazioni di servizi di intermediazione internazionale rese dal contribuente quale agente di commercio di società controllata della Karnak SA, residente in San Marino.

1.2. La CTR accoglieva l'appello di AE evidenziando che: a) il richiamo fatto dall'Ufficio in appello alla sentenza del Tribunale di Rimini, con la quale si era pervenuti all'accertamento di una stabile organizzazione in Italia di Karnak s.a., formalmente con sede a San Marino, non integrava un nuovo motivo di ricorso; b) «le provvigioni spettanti all'agente operante in Italia per la vendita di merce che si trova[va] in Italia e che [veniva] ceduta alla clientela locale con la disciplina fiscale corrente e quindi con l'applicazione dell'IVA, non risulta[va] in alcun modo come bene d'importazione, da cui discende[va] che tali provvigioni rientra[va]no pacificamente nella disciplina IVA di cui all'art. 7 del DPR 633/72 in applicazione del criterio della territorialità»; c) «nel caso non appar[iva] dimostrato che queste provvigioni [potessero] rientrare nelle prestazioni di servizio previste nell'art. 9 del citato DPR e pertanto si conferma[va] l'erronea fatturazione contestata con gli avvisi di accertamento impugnati».

2. Avverso la sentenza della CTR Renzo Zanolla proponeva ricorso per cassazione, affidato a due motivi, illustrati da memoria ex art. 380 *bis*.1 cod. proc. civ.

3. AE resisteva in giudizio al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione della causa ai sensi dell'art. 370, primo comma, cod. proc. civ.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Il ricorso di Renzo Zanolla è affidato a due motivi, di seguito riassunti.

1.1. Con il primo motivo di ricorso si lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione o la falsa applicazione dell'art. 9, primo comma, n. 7, e 71, secondo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA), nonché del decreto del Ministero delle finanze del 24/12/1993, per avere la CTR escluso l'applicazione del regime di non imponibilità per la presenza delle merci sul territorio italiano, sebbene tale circostanza sia compatibile con il regime di importazione di beni a San Marino da Paesi extra UE.

1.2. Con il secondo 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. 57 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per non avere la CTR dichiarato l'inammissibilità del nuovo motivo di ricorso introdotto in appello a sostegno della ripresa a tassazione.

2. Il secondo motivo di ricorso, involgendo una questione pregiudiziale, va trattato prioritariamente. Il motivo è, peraltro, inammissibile e, comunque, infondato.

2.1. La CTR ha affermato che il semplice richiamo effettuato dall'Ufficio in appello alla sentenza del Tribunale di Rimini del 2011, che ha ritenuto l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia di Karnak, non integra un inammissibile ampliamento della *causa petendi*.

2.2. Orbene, va rilevato che *«l'interpretazione del contenuto della domanda costituisce oggetto di un giudizio di fatto riservato al giudice del merito, censurabile in sede di legittimità solo quando risulti*

*alterato il senso letterale o il contenuto sostanziale dell'atto interpretato o quando, attraverso il non corretto esercizio dell'operazione interpretativa, vengano violati i limiti rappresentati, da un lato, dal rispetto del principio della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato e, dall'altro, dal divieto di sostituire d'ufficio un'azione diversa da quella espressamente e formalmente proposta»* (Cass. n. 20351 del 23/07/2024; si vedano, *ex multis*, anche Cass. n. 27181 del 22/09/2023; Cass. n. 11103 del 10/06/2020).

2.3. Nel caso di specie, il ricorrente non ha trascritto nel dettaglio né l'avviso di accertamento, né le difese della parte pubblica, sicché, a fronte della valutazione del giudice di appello, il motivo si rivela inammissibile per difetto di specificità.

2.4. Ad ogni buon conto, la semplice allegazione di una sentenza che afferma la sussistenza di una stabile organizzazione in Italia di Karnak SA (alla quale, peraltro la sentenza impugnata non fa alcuno specifico riferimento a supporto della propria decisione) di per sé non integra alcuna modifica né del *petitum* né della *causa petendi*, avuto conto della contestazione di imponibilità delle attività di intermediazione svolte dal ricorrente.

2.5. Non si pone, dunque, un problema di *mutatio libelli* ma di qualificazione degli elementi di fatto già presenti, nei loro termini essenziali, nell'originario avviso, la cui riconduzione alla figura della stabile organizzazione costituisce solo un più definito inquadramento alla luce degli elementi probatori emersi a seguito della decisione in sede penale (negli stessi termini Cass. n. 35446 del 01/12/2022).

3. Il primo motivo di ricorso, con il quale si contesta la ritenuta imponibilità IVA delle operazioni di intermediazione, è inammissibile.

3.1. Posto che *«l'onere di provare l'esistenza dei presupposti della deroga al regime di territorialità dell'imposta è a carico del contribuente, anche in ragione del principio generale secondo il quale*

*l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che legittimano la deroga al normale regime impositivo è sempre a carico di chi invoca la predetta deroga»* (v. Cass. n. 15871 del 29/07/2016; Cass. n. 10355 del 31/03/2022; Cass. n. 35446 del 01/12/2022), deve ritenersi che, nel caso di specie, la CTR abbia compiuto un accertamento di fatto insindacabile con la proposizione di una censura di violazione di legge.

3.2. Invero, la sentenza impugnata – adeguandosi pienamente al superiore principio – ha affermato che i beni oggetto di provvigione non hanno mai avuto lo *status* di beni di importazione e, del resto, tale circostanza non è stata provata dal ricorrente.

3.3. Il ricorrente, pur deducendo apparentemente, una violazione di norme di legge, mira, dunque, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass. n. 3340 del 05/02/2019; Cass. n. 640 del 14/01/2019; Cass. n. 24155 del 13/10/2017; Cass. n. 8758 del 04/07/2017; Cass. n. 8315 del 05/04/2013).

4. In conclusione, il ricorso va rigettato.

4.1. Nulla per le spese in ragione della mancata formale costituzione in giudizio di AE.

4.2. Poiché il ricorso è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed è rigettato, sussistono le condizioni per dare atto – ai sensi dell'art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, che ha aggiunto il comma 1 *quater* dell'art. 13 del testo unico di cui al d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 – della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la stessa impugnazione, ove dovuto.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dell'art. 1 *bis* dello stesso art. 13, ove dovuto.

Così deciso in Roma, il 13/06/2025.

Il Presidente

GIUSEPPE FUOCHI TINARELLI