

Sentenza del 14/12/2023 n. 35064 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con avviso di accertamento n. (Omissis) notificato il 5 settembre 2016, l'Ufficio di Napoli dell'Agenzia delle entrate, sulla base di pvc in data 27 ottobre 2015 della GDF di Capri, a seguito di verifica fiscale eseguita nei confronti della Motoscafisti di Capri Soc. Coop., recuperava a tassazione, per l'a.i. (Omissis):

- costi per complessivi Euro 24.214,36, ritenuti indeducibili perchè privi del requisito dell'inerenza, con conseguenti riduzione della perdita dichiarata e generazione di maggiore Irap;
- nonchè Iva per complessivi Euro 482.237, per indebita applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , artt. 8-bis e 10 , in quanto la contribuente, che svolge attività di trasporto marittimo e costiero di passeggeri destinati ad escursioni turistiche, aveva considerato tutte le prestazioni effettuate nell'anno in esame come operazioni esenti ex art. 10, comma 1, n. 14 D.P.R..

2. La contribuente impugnava l'avviso e la CTP di Napoli, con sentenza n. 12826/12/17 depositata il 4 agosto 2017, respinte le questioni preliminari, accoglieva nel merito il ricorso, annullando integralmente l'avviso.

3. Proponevano appello in via principale l'Agenzia delle entrate ed in via incidentale condizionata la contribuente (con particolare riguardo alla questione preliminare della dedotta intempestività della notifica dell'avviso, ritenuta infondata dalla CTP sul rilievo dell'operatività del raddoppio dei termini di accertamento in costanza di violazioni penalmente rilevanti).

3.1. La CTR della Campania, con la sentenza emarginata, rigettava l'appello agenziale.

3.2. Osservava in particolare la CTR quanto segue: - quanto al disconoscimento dell'esenzione dall'Iva, la tesi secondo cui le attività svolte dalla cooperativa avevano natura mista, trattandosi di trasporto funzionale allo svolgimento di un servizio diverso e più ampio, con finalità prettamente turistico-ricreative, parte da un equivoco di fondo. L'equivoco è che si confonde la causa del contratto coi motivi (...). Il fatto che durante il trasporto fosse inclusa una sorta di guida alle bellezze dell'isola (di (Omissis)) innanzitutto non è provato. Ed anzi il regolamento di viaggio esposto in biglietteria e lo stesso biglietto di viaggio, documenti entrambi allegati dalla società, dimostrano il contrario, che l'accordo contrattuale vertesse solo sul trasporto. Se poi si ritenesse che questo servizio ulteriore venisse (e venga) svolto di fatto dai conducenti le imbarcazioni, il regolamento e il biglietto di viaggio ci fanno chiaramente capire che si trattava (e si tratta) di prestazioni ulteriori, non rientranti nella causa contrattuale espressa, e nemmeno in quella tacita alla luce delle argomentazioni di cui sopra sulla differenza tra causa e motivi del

negozio giuridico (...). Nè (tali prestazioni) devono essere confuse con le ulteriori prestazioni accessorie svolte dalle agenzie di viaggio, che comprano i biglietti dalla cooperativa e in genere forniscono ai passeggeri anche guide turistiche (...);

- quanto al disconoscimento di costi deducibili, il gravame dell'Ufficio appare effettivamente generico, perchè sostanzialmente si limita ad affermare principi generali (...), senza prendere specifica posizione sui rilievi dei giudici di prim(a) cur(a), che richiamando espressamente alcuni documenti prodotti dalla contribuente (all. 54 e seguenti), ha(nno) rilevato che tali costi e spese per la maggior parte si riferiscono alla manutenzione delle imbarcazioni ed a spese sostenute dai motoscafisti soci per trasferte di lavoro (...). Anche gli ulteriori costi, così come giustificati dalle fatture prodotte agli atti, sono inerenti (al)l'attività esercitata dalla società ricorrente (... E') noto che in appello l'onere della prova si inverte, nel senso che spetta all'appellante provare la fondatezza dei propri rilievi (...). Ebbene, nel caso di specie, per quanto detto, tale onere della prova, invertito, non è stato assolto. Nel merito, poi, l'asserita non inerenza è sconfessata dall'esame degli atti. Le fatture (Omissis) sono specificamente relative all'imbarcazione (Omissis), pacificamente di proprietà della cooperativa. Le fatture n. (Omissis) si riferiscono a spese di rappresentanza apportate in aumento nella dichiarazione dei redditi relative alla medesima annualità. Altre fatture, n. (Omissis), attengono a costi per trasferte di lavoro di nominativi presenti nei libri giornali della società. Le fatture per costi di riparazione è vero che non si riferiscono a specifiche imbarcazioni, ma se trattasi di costi fatturati alla cooperativa è del tutto presumibile che riguardassero imbarcazioni della società funzionali allo svolgimento dell'oggetto sociale. Per plurime ragioni, va pertanto confermato anche il secondo punto che ha condotto la CTP ad annullare l'impugnato avviso di accertamento.

4. Propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate con quattro motivi. Resiste la contribuente con controricorso, spiegando altresì ricorso incidentale condizionato con tre motivi, cui a sua volta resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso. La contribuente deposita memorie telematiche. Anche l'Agenzia deposita memoria telematica.

5. All'odierna pubblica udienza, cui la causa è stata rinviata ad esito dell'udienza camerale del 10 febbraio 2023 per la valenza nomofilattica delle questioni vertite, udita la relazione di causa, dopo breve discussione, il Sost. Proc. Gen. presso la Corte di cassazione in persona del Dott. Roberto Mucci così conclude: "Rigetto del ricorso principale; assorbimento dell'incidentale condizionato".

Le difese delle parti concludono come da rispettivi atti, chesommariamente illustrano.

Motivi della decisione 1. I primi due motivi del ricorso agenziale, per evidente comunanza di censure, possono essere enunciati e trattati congiuntamente.

2. Con il primo motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "error in iudicando. Violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 10 in relazione all' art. 1325 c.c., all' art. 1362 c.c., comma 2, ed al Reg. 3577/1992/CE e della comunicazione della Commissione Europea n. 232 del 22 aprile 2014".

2.1. La giustificazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 10 , comma 1, n. 14, nella formulazione "ratione temporis" vigente, va individuata nel particolare favore assegnato dal legislatore ad un servizio che presenta le caratteristiche della pubblica utilità. I giudici di secondo grado si sono pronunciati a favore della contribuente sulla base dell'erronea convinzione che l'attività dalla medesima esercitata rientrasse nel regime di esenzione, in quanto consistente in un mero servizio di trasporto urbano di persone. Il punto focale è costituito dalla qualificazione giuridica dell'attività esercitata dalla contribuente, inquadrabile nell'ambito di una prestazione turistico-ricreativa, basata su un contratto misto. Agli effetti del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 10 , comma 1, n. 14, il regime di esenzione necessita di essere interpretato restrittivamente. I giudici di secondo grado, non solo hanno sposato un'interpretazione illegittimamente estensiva, ma hanno anche omesso del tutto di qualificare i contratti stipulati dalla contribuente, non considerando la causa concreta degli stessi. Così facendo, essi hanno pretermesso i numerosi indici offerti dall'Ufficio per il compimento dell'operazione qualificatoria (indici riepilogati alle pagine 12 ss. del ricorso, anche attraverso la parziale fotocoproduzione dell'avviso). "Sulla base degli elementi fattuali emersi nella fase di accertamento appare chiaramente che la ragion pratica dei contratti conclusi tra la MDC e la clientela non consisteva affatto nella effettuazione di un mero trasporto via mare", ma "nel trasporto dei turisti intorno all'isola di (Omissis), con soste durante il tragitto per consentire ai turisti di effettuare fotografie e riprese video beneficiando anche di spiegazioni sui luoghi fornite dall'equipaggio"; la contribuente "offr(e) molto di più che un semplice servizio di trasporto urbano(,) il quale ultimo, nella particolare fattispecie, assume un aspetto del tutto strumentale rispetto a quello principale consistente nel servizio di offerta turistico-ricreativa".

Ne consegue la violazione delle disposizioni normative indicate in rubrica.

3. Con il secondo motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, "error in procedendo. Violazione dell' art. 132 c.p.c. n. 4 e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 36 , n. 4".

3.1. Con riferimento ai costi disconosciuti in avviso, "la decisione della CTR (della) Campania può ritenersi priva di motivazione, attesa l'incongruità e (l)a contraddittorietà del ragionamento svolto dal giudice di appello"; "non è possibile comprendere la 'ratio decidendi, atteso che, se nell'"incipit' la Commissione campana aveva escluso che la finalità turistico-ricreativa caratterizzasse la causa del trasporto, in quanto relegata a scopo individuale (rectius motivo) del singolo trasportato, al termine dell'argomentazione finisce per sostenere che la tipica e specifica attività svolta dalla cooperativa Motoscafisti di Capri fosse quella del trasporto mediante nave via mare di passeggeri per scopi turistici effettuato dietro compenso, in cui il sinallagma contrattuale non è puramente e semplicemente il trasporto da un luogo ad un altro dietro compenso, bensì il trasporto per scopo (...) turistic(o,) che, dunque, caratterizza la causa concreta dell'operazione contrattuale".

4. Il secondo motivo, che assume priorità logica, è manifestamente infondato.

Una semplice lettura della sentenza impugnata, dianzi riassunta, rende ragione dell'obiettiva esistenza, non solo grafica, ma anche contenutistica, della motivazione, che, viepiù ampia ed approfondita, va scevra dai rilievi di contraddittorietà addebitabile, atteso che il riferimento al

"trasporto mediante nave via mare di passeggeri per scopi turistici effettuato dietro compenso" non è compiuto dalla CTR in relazione all'attività svolta dalla contribuente, ma alla circostanza che finanche la comunicazione della Commissione dell'Unione Europea n. 232 del 22 aprile 2014, al par. 3.1, reca una definizione del contratto di trasporto, comportante l'applicazione del Reg. n. 3577/92/CE, a termini della quale non ha pregio l'eventuale soddisfazione di scopi turistici dei passeggeri.

4.2. Il primo motivo - che non si sottrae a rilievi di inammissibilità, a misura che, sotto la parvenza della denuncia di un vizio di violazione di legge, in realtà, sollecita a questa Suprema Corte una più favorevole riedizione del giudizio di merito, in dissonanza rispetto a canoni e limiti del giudizio di cassazione quale momento di controllo della sola legittimità degli atti oggetto di ricorso, oltretutto, in difetto di autosufficienza, non fornendo alcuna ricostruzione testuale del contratto tra la contribuente e gli utenti, contratto di cui, purtuttavia, lamentata un'erronea interpretazione - è infondato.

Viene in linea di conto il D.L. n. 50 del 2022 , art. 36-bis introdotto dalla Legge di conversione n. 91 del 2022 . Esso - sotto la rubrica: "Interpretazione autentica di norme del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , in materia di servizi di trasporto di persone per finalità turistico-ricreative" - Le disposizioni del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 10 , comma 1, n. 14), , e della tabella A, parte II-bis, n. 1-ter), e parte III, n. 127-novies), allegata al medesimo D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , si interpretano nel senso che esse si applicano anche quando le prestazioni ivi richiamate siano effettuate per finalità turistico-ricreative, indipendentemente dalla tipologia del soggetto che le rende, sempre che le stesse abbiano ad oggetto esclusivamente il servizio di trasporto di persone e non comprendano la fornitura di ulteriori servizi, diversi da quelli accessori ai sensi DEL CIT. D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 12 . L'interpretazione di cui al primo periodo non si riferisce alle mere prestazioni di noleggio del mezzo di trasporto.

La portata retroattiva del D.L. n. 50 del 2022 , art. 36-bis non è revocabile in dubbio, alla luce dell'insistito riferimento del legislatore alla valenza interpretativa dell'intervento novellistico (nella rubrica ed in due occasioni nel testo), in linea di continuità, del resto, con le proposte emendative licenziate dalla commissione referente nell'"iter" di discussione del disegno di legge di conversione del decreto-legge.

Nè l'applicabilità dell'art. 36-bis citato al caso che ne occupa è revocabile in dubbio a causa della sottoposizione dell'anno di imposta di cui si controverte ad una formulazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 10 , comma 1, n. 14), diversa dall'attuale. Invero, - da una parte, la ragione della diversità consiste in ciò che, mentre la formulazione rilevante "ratione temporis" prevedeva "tout court" un'esenzione dall'imposta (qualificando esenti le "prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante veicoli da piazza o altri mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare. Si considerano urbani i trasporti effettuati nel territorio di un comune o tra comuni non distanti tra loro oltre cinquanta chilometri"), quelle successive, a partire dalla riforma di cui alla L. n. 232 del 2016 , applicabile dal 1 gennaio 2017, sino alla vigente, non prevedono più un'esenzione (essendo stato espunto il riferimento - alternativo ai "veicoli da piazza" - ad "altri mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare"), ma aliquote agevolate, restando

tuttavia immutata la previsione in sè della fattispecie - il trasporto di persone - posta a fondamento del trattamento di favore rispetto all'ordinario (posto che la tabella A, nel n. 1-ter della parte II-bis, assoggetta all'aliquota del 5% le "prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare" e, nel n. 127-novies della parte III, assoggetta all'aliquota del 10% le "prestazioni di trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito, escluse quelle di cui alla tabella A, parte II-bis, numero 1-ter), e quelle esenti a norma dell'art. 10, n. 14) presente decreto");

- dall'altra parte, il D.L. n. 50 del 2022 , art. 36-bis avvince nell'interpretazione autentica tutte le disposizioni del D.P.R. n. 633 del 1972 dedicate al trasporto di persone (ovvero: sia il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 10 , comma 1, n. 14, sia il n. 1-ter della parte II-bis della tabella A, sia il n. 127-novies della parte III della medesima tabella).

Sotto altro profilo, la portata retroattiva del D.L. n. 50 del 2022 , art. 36-bis "secundum voluntatem legis", di cui innanzi, non determina alcun contrasto con il diritto interno siccome conformato da quello unionale, in quanto detto articolo estrae, in specie, dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 10 , comma 1, n. 14, un significato già dal medesimo rassegnato, specificandolo. Per tale ragione, il D.L. n. 50 del 2022 , art. 36-bis si pone in linea di continuità rispetto al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 10 , comma 1, n. 14.

Le norme rilevanti a livello unionale sono rinvenibili nella Direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006, il cui art. 371 consente agli Stati membri di continuare ad esentare dall'Iva talune operazioni previste nell'Allegato X, parte B, ove il n. 10 - che costituisce la fonte di legittimazione dell'esenzione che ne occupa - menziona "il trasporto di persone ed il trasporto di beni quali bagagli e autovetture al seguito di viaggiatori o le prestazioni di servizi connesse con il trasporto di persone, qualora il trasporto di tali persone sia esente".

La Direttiva n. 2006/112/CE non fornisce una definizione autonoma di "trasporto di persone", a proposito della quale, nondimeno, soccorre la Corte di giustizia dell'Unione Europea, precisando che detta nozione "deve essere interpretata conformemente al senso abituale dei termini in questione": invero, giusta CGUE, 18 gennaio 2001, causa C-83/99, Comm. C. Spagna, punti da 17 a 20, 17 Si deve a tal proposito rilevare che, in mancanza, nella sesta direttiva, di una definizione dell'attività di "trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito", di cui all'allegato H, quinta categoria, occorre interpretare tale disposizione alla luce del contesto in cui essa si situa nell'ambito della sesta direttiva e non in funzione di considerazioni, come quelle fatte valere dal governo spagnolo, relative a divergenze di applicazione di tale direttiva negli Stati membri.

18 Emerge dall'art. 12, n. 3, lett. a) della sesta direttiva che l'applicazione di una o due aliquote ridotte è una possibilità riconosciuta agli Stati membri in deroga al principio secondo cui è da applicare l'aliquota normale. Inoltre, secondo tale disposizione, le aliquote Iva ridotte possono essere applicate solo alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi di cui all'allegato H. 19 Ora, risulta da una costante giurisprudenza che le disposizioni che hanno carattere di deroga ad un principio devono essere interpretate restrittivamente (v., in particolare, sentenze 12 febbraio 1998, causa C-92/96, Commissione/Spagna, Racc. pag. I505, punto 31, e 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg, Racc. pag. I-4947, punto 12).

20 Discende da quanto precede che la nozione di "trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito" deve essere interpretata conformemente al senso abituale dei termini in questione".

In parallelo, per quanto sia vero che le esenzioni rappresentano una deroga al sistema comune dell'Iva, in seno al quale vige la regola della generale imponibilità, il conseguente canone dell'interpretazione restrittiva delle previsioni che codificano le esenzioni, sostanzianti "nozioni autonome del diritto dell'Unione" (cfr., da ultimo, CGUE, 6 ottobre 2022, causa C-250/21, Fundusz Inwestycyjny Zamkniety reprezentowany przez O S.A., punto 30), non può tuttavia sfociare nel risultato pratico di privare le stesse di effetto (cfr., ancora, CGUE, 6 ottobre 2022, cit., punto 32, secondo cui "l'interpretazione (restrittiva in tema di esenzioni) deve essere conforme agli obiettivi perseguiti dalle esenzioni (stesse) e rispettare quanto prescritto dal principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'Iva. Pertanto, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per definire le esenzioni (...) debbano essere interpretati in un modo che privi queste ultime dei loro effetti"). Ne deriva, in sostanza, che siffatto canone non può comportare limitazioni alla portata delle singole previsioni di esenzione non aventi in esse una base testuale ed una giustificazione sistematica.

In ultimo, ai fini della Direttiva n. 2006/112/CE e, prima, della Direttiva n. 77/388/CE, le operazioni soggiacenti all'imposizione, e quindi di riflesso anche le esenzioni, che specularmente sottraggono all'imposizione talune (categorie di) operazioni, devono essere riguardate unicamente nella loro dimensione oggettiva, non assumendo alcun rilievo "la volontà soggettiva delle parti" (CGUE, 4 settembre 2019, causa C-71/18, KPC Herning, punto 26, e ID., 27 settembre 2007, causa C-409/04, Teleos, punto 39, dalla prima espressamente richiamata).

A fronte di quanto precede, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 10, comma 1, n. 14, nel prevedere l'esenzione dall'Iva delle "prestazioni", "sic et simpliciter", "di trasporto urbano di persone effettuate mediante veicoli da piazza o altri mezzi di trasporto", non contemplava alcuna restrizione fondata sulle "finalità" del trasporto medesimo: sicchè, nell'alveo concettuale dello stesso, di per sè suscettibile di essere interpretato nel senso di ritenere irrilevante, in quanto non direttamente nè indirettamente menzionato, lo scopo soggettivamente perseguito dall'utente della prestazione, erano sussumibili tutte le fattispecie che, valutate su un piano esclusivamente oggettivo, rientravano nella nozione "abituale" di "trasporto di persone", a sua volta definibile alla stregua di una mera attività di trasferimento, non altrimenti qualificato, di persone da un luogo ad un altro attraverso una via di comunicazione e per il tramite di un veicolo.

Del resto, l'interpretazione oggettiva del trasporto di persone era invalsa anche nella prassi amministrativa, sia unionale e sia anche interna.

Sul primo versante, ancorchè in tema di libera prestazione dei servizi di trasporto marittimo all'interno degli Stati membri (cabotaggio marittimo), mette conto di ricordare come la Commissione dell'Unione Europea, nella comunicazione n. 232 del 22 aprile 2014, quanto alla nozione di trasporto di persone via mare, con affermazioni di principio, in quanto inserite in un quadro ricostruttivo della disciplina della materia, si fosse espressa per l'irrilevanza, non solo della natura cd. circolare del trasporto, ma altresì della finalità turistica perseguita dall'utente, assumendo che "il trasporto di passeggeri mediante nave via mare è soggetto al regolamento

(CEE) n. 3577/92 anche quando il servizio avviene all'interno di un unico 'sistema portuale (...). Allo stesso modo, il trasporto mediante nave via mare di passeggeri per scopi turistici effettuato dietro compenso e avente inizio e termine nello stesso porto con gli stessi passeggeri rientr(a) nell'ambito di applicazione del regolamento, dal momento che tale servizio è prestato dietro compenso al fine di trasportare passeggeri via mare nel territorio di un unico Stato membro".

Sul secondo versante, in tema specificamente dell'ambito di applicabilità del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 10 , comma 1, n. 14, vengono in conto svariati atti di prassi, riepilogati dalla Difesa della contribuente in specie nelle memorie, tra cui, in particolare, i seguenti due più recenti:

- Ag. en., risoluzione n. 8/E del 2 febbraio 2021, la quale, richiamata la nozione di trasporto di cui agli artt. 1678 c.c. e ss., afferma espressamente che, sulla base di essa, ricorre la fattispecie del trasporto di persone, rilevante ai fini del trattamento di favore previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972 , anche nell'ipotesi in cui "il percorso effettuato coincida con rotte turistiche: la finalità turistico-ricreativa non è, infatti, in grado di incidere sulla natura oggettiva dell'agevolazione concessa alla prestazione di trasporto (cfr., in tal senso, i principi espressi dalle risoluzioni ministeriali n. 361129 del 14 luglio 1978 e n. 362913 del 2 ottobre 1978, che hanno riconosciuto l'esenzione ai fini Iva - ratione temporis applicabile - alle prestazioni di trasporto, entro i 50 Km, fra Comuni limitrofi collegati fra di loro sia sul piano economico - industria vinicola - sia sul piano turistico)", configurandosi invece un'ipotesi di "prestazione complessa", qualora "l'obbligo assunto (dall'armatore) riguardi l'esecuzione di un diverso e più articolato servizio, comprensivo dell'offerta di differenti e ulteriori prestazioni con finalità turistico-ricreativa, rispetto alla cui realizzazione il trasporto di persone da un luogo a un altro appaia meramente strumentale";

- Ag. en., risposta ad interpello n. 530/2021 , la quale, ribadita finanche alla lettera la risoluzione di cui innanzi, ritiene esente la prestazione di trasporto di persone anche nel caso di armatore che offre un "innovativo sistema di commenti audio plurilingue(audioguide), il cui accesso sarà consentito attraverso la scansione di un codice a barre bidimensionale (QR code) stampato sulla prenotazione di viaggio, previa installazione sullo smartphone di un'apposita applicazione", sulla base del rilievo che "la prestazione complessiva che la società andrà a fornire mant(iene) la natura di trasporto urbano di persone, non assumendo il trasporto un mero carattere di strumentalità rispetto al nuovo servizio (...)".

Prima di concludere sul punto, mette soltanto conto, per completezza, di aggiungere che l'interpretazione oggettiva del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 10 , comma 1, n. 14, non si pone in contrasto con quanto deciso da questa Sezione nella sentenza n. 6966 del 12/03/2021, di accoglimento del ricorso per cassazione spiegato dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza d'appello secondo cui "doveva riconoscersi alla società contribuente il diritto di esenzione dall'Iva sulle prestazioni di trasporto di persone in acque lagunari sia comunali che marittime". Detta sentenza, infatti, afferma il principio che "le prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate con mezzi di trasporto marittimo, fluviale o lagunare godono dell'esenzione prevista dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 10 , comma 1, n. 14, (testo previgente alla L. n. 232 del 2016) a condizione che siano eseguite con mezzi a ciò abilitati; tuttavia, tenuto conto che per svolgere il servizio di trasporto pubblico non di linea nelle acque lagunari di Venezia la L.R.

Veneto n. 63 del 1993 richiede anche il rilascio di un'apposita licenza comunale, non può fruire della menzionata esenzione colui che, senza detta licenza, effettui, nella laguna, il servizio di taxi acquatico e di noleggio con conducente con natante a motore, non trattandosi di soggetto abilitato ad eseguire le menzionate prestazioni" (Rv. 661024-01).

Nel caso oggetto del presente giudizio, invece, non viene in considerazione la questione affrontata dalla sentenza n. 6966 del 2021, il cui insegnamento per l'effetto esula, dal momento che anzi, al contrario, l'autorizzazione n. 54 del 2014 rilasciata dal Comune di (Omissis) alla contribuente (che anteriormente esercitava l'attività senza autorizzazione) è stata annullata dal T.A.R. della Campania e dal Consiglio di Stato - tra l'altro, come emerge dagli atti di quest'ultima alla stregua di allegazioni letterali delle relative decisioni non contestate dalla parte pubblica, previa qualificazione del servizio dalla medesima prestato come puro e semplice servizio di trasporto di persone non di linea - perchè contrastante con la disciplina unionale del trasporto nei termini poc'anzi sunteggiati:

ciò che conferma, in difetto di emergenze di segno opposto, non introdotte, segnatamente, dalla parte pubblica, la mancanza, nella regione Campania, di un'apposita normativa primaria, pur di fonte regionale, volta ad imporre (relativamente, viepiù, all'esercizio di attività di trasporto propriamente turistico nell'isola di (Omissis)) il rilascio di provvedimenti "lato sensu" abilitativi.

Alla luce di quanto detto sin qui, il D.L. n. 50 del 2022, art. 36-bis nel limitarsi a precisare l'ambito di applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 10, comma 1, n. 14, alla stregua del significato già da questo evincibile sulla base di un'ermeneusi letterale e sistematica, condotta anche alla luce dei principi unionali, costituisce propriamente e pienamente norma di interpretazione autentica, così come in effetti si autoqualifica, con conseguente fisiologica portata retroattiva, entro il limite ordinario dei rapporti esauriti: invero, chiarisce "la portata della norma interpretata" ed interviene, "con effetti retroattivi, su quei profili applicativi che avevano dato luogo ad incertezze, prescrive(ndo) una regola di giudizio destinata ad operare in termini generali per le controversie già avviate come per quelle future" (cfr., ad es., recentemente, Sez. L., n. 10694 del 20/04/2023, Rv. 667418-01); talchè, sotto il profilo temporale, esula qualsivoglia questione di compatibilità del D.L. n. 50 del 2022, art. 36-bis con il diritto costituzionale, prima ancora che unionale, difettando in esso alcuna carica di innovatività, ragion per cui non si verte di disciplina della fattispecie dettata ora per allora, bensì di disciplina della fattispecie sin dall'inizio conformata secondo quel significato che, in un secondo momento, il legislatore, onde risolvere in radice questioni applicative "medio tempore" insorte (di cui il presente giudizio costituisce esempio), ha, nient'affatto irragionevolmente (nè sotto il profilo della tecnica d'intervento nè sotto il profilo del merito della soluzione adottata), soltanto ritenuto di esplicitare.

Deve conclusivamente enunciarsi il seguente principio di diritto:

il D.L. n. 50 del 2022, art. 36-bis (introdotto dalla Legge di conversione n. 91 del 2022) - il quale stabilisce che le disposizioni del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 10, comma 1, n. 14, "si interpretano" nel senso che il regime di favore ai fini dell'Iva (mediante esenzione ed aliquote ridotte) in tale articolo previsto si applica "anche quando le prestazioni ivi richiamate siano effettuate per finalità turistico-ricreative", "sempre che le stesse abbiano ad oggetto

esclusivamente il servizio di trasporto di persone e non comprendano la fornitura di ulteriori servizi" - ha propriamente natura di norma di interpretazione autentica, in conformità alla sua rubrica ed al suo tenore letterale, in quanto esplicita, precisandolo, il significato già in origine attribuibile al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 10 , comma 1, n. 14, sulla base di un'esegesi letterale e sistematica condotta anche alla luce dei principi del diritto dell'Unione Europea;

pertanto il D.L. n. 50 del 2022 , art. 36-bis dispiega "naturaliter" un'efficacia retroattiva, con esclusione dei rapporti esauriti, intervenendo su profili applicativi che avevano dato luogo ad incertezze, mediante l'enunciazione di una regola di giudizio destinata ad operare in termini generali sia per le controversie già avviate ed ancora pendenti come per quelle future.

A mente delle superiori osservazioni, avendo la CTR affermato, alla stregua di assunti di per sè neppure contrastati in ricorso, che "il regolamento di viaggio esposto in biglietteria e lo stesso biglietto di viaggio, documenti entrambi allegati dalla società, dimostrano (...) che l'accordo contrattuale verte(va) solo sul trasporto", essendo rimasto "non (...) provato" "il fatto che durante il trasporto fosse inclusa una sorta di guida alle bellezze dell'isola", la decisione della medesima, "in parte qua", va esente da censure.

5. Gli ulteriori due motivi, per evidente comunanza di censure, possono essere enunciati e trattati congiuntamente.

6. Con il terzo motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "error in iudicando. Violazione e falsa applicazione dell' art. 109 , comma 5 tuir (D.P.R. n. 917 del 19/86), in relazione all' art. 2697 c.c.".

6.1. Il contribuente è tenuto a fornire la prova dei fatti costitutivi del costo, vale a dire la natura e l'esistenza del costo, la sua giustificazione e la sua concreta destinazione alla produzione.

Tale onere è più gravoso nel caso di beni, come nella specie, non necessari e strumentali all'impresa. La CTR ha invertito l'onere della prova, sostanzialmente ponendolo a carico dell'Amministrazione Finanziaria, in specie laddove afferma che "in appello, l'onere della prova si inverte". In realtà nell'atto d'appello (riprodotto in ricorso) l'Ufficio aveva dedotto che, dalla documentazione esibita, la genericità delle indicazioni non permetteva di accertare in modo appropriato l'inerenza dei costi, anche perchè la contribuente usufruiva di imbarcazioni di proprietà dei soci. Allo stesso modo, l'Ufficio nell'avviso aveva espressamente richiamato le risultanze del pvc (anch'esso riprodotto in ricorso). Quanto alle fatture (Omissis), le stesse non riportano affatto la specifica indicazione dell'imbarcazione "(Omissis)"; il fatto poi che le fatture (Omissis) siano state riportate in dichiarazione non significa che debbano rivestire il carattere dell'inerenza; nelle fatture (Omissis), infine, non figura alcun nominativo presente nei libri giornali della società.

7. Con il quarto motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, "error in procedendo. Violazione e falsa applicazione dell' art. 115 c.p.c., con riferimento all' art. 109 tuir (D.P.R. n. 917 del 1986) ed all' art. 2697 c.c.".

7.1. La CTR ha adottato una decisione non basata sulle risultanze di causa, incorrendo in errore di percezione, atteso che ha erroneamente percepito le fatture (fotoriprodotte) di cui al motivo precedente.

8. Il terzo motivo è fondato, con conseguente assorbimento del quarto.

8.1. Ai sensi dell' art. 109 tuir , la deducibilità di componenti negativi di reddito può essere riconosciuta soltanto in presenza dei necessari requisiti di certezza e determinabilità oggettiva, viepiù nel rispetto del principio di competenza e di correlazione tra costi e, non tanto ricavi, ma attività d'impresa.

Conseguentemente, nella giurisprudenza di legittimità, s'è affermato che, "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione Finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili. A tal fine non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa" (cfr., da ult., Sez. 5, n. 13300 del 26/05/2017, Rv. 644248-01). Più recentemente s'è soggiunto che "la deducibilità di costi ed oneri richiede la loro inerenza all'attività di impresa, da intendersi come necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità - anche solo potenziale ed indiretta - secondo valutazione qualitativa e non quantitativa, la cui prova, in caso di contestazioni dell'Amministrazione Finanziaria, è a carico del contribuente, dovendo egli provare e documentare l'imponibile maturato e, quindi, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto di impresa perchè in correlazione con l'attività di impresa e non ai ricavi in sè" (Sez. 5, n. 24880 del 18/08/2022, Rv. 66549501). Inoltre, sotto altro profilo, s'è precisato che "la valutazione circa la deducibilità dei costi, quando la contestazione attenga ad una molteplicità di operazioni commerciali, deve essere effettuata con riferimento a ciascuna di esse, di cui occorre verificare: prova dell'esistenza, congruità ed inerenza, dovendo all'esito procedersi alla valutazione dell'attendibilità della complessiva contabilità aziendale; pertanto la verifica non può ritenersi conclusa sulla base di quanto emerge da una sola operazione commerciale, scelta quale esempio" (Sez. 5, n. 24668 del 14/09/2021, Rv. 662136-01).

8.2. Nella specie, la CTR ha fatto evidente malgoverno dei superiori principi.

Invero - a fronte delle precise contestazioni in fatto dell'Ufficio, focalizzate sulla genericità della documentazione esibita (p. 33 ss. del ricorso, ove è altresì riprodotta la parte rilevante del pvc, contenente l'elenco dei costi disconosciuti) - la CTR, - anzitutto, è incorsa in un errore di impostazione, o, se si preferisce, di prospettiva, consistente nella denunciata inversione dell'onere della prova, laddove ha preteso dall'Amministrazione la dimostrazione della non inerenza dei costi dedotti per il solo fatto di aver essa proposto appello, esercitando dunque una mera facoltà processuale, di per sè neutra rispetto al "thema" del riparto degli oneri probatori, onde peraltro far constare il vizio della sentenza di primo grado che già (secondo la tesi della

parte pubblica) non aveva valutato l'inidoneità della documentazione a render conto della deducibilità;

- ulteriormente, nell'avventurarsi comunque in una per vero assai generica e sommaria disamina di detta documentazione, ha del tutto obnubilato, disattendendolo, il particolare rigore dell'onere incombente invece sulla contribuente a dimostrazione dei requisiti di deducibilità in riferimento a ciascuna delle voci di costo determinanti l'ammontare complessivo (onere da correlarsi non già all'indicazione "sic et simpliciter" del costo in fattura ed in contabilità, ma al confezionamento di documenti, operazione per operazione, di per sé fiscalmente rappresentativi, in guisa da consentire di ricavare con agevolezza, come da citata giurisprudenza, importo, ragione, riferibilità soggettiva e coerenza economica delle transazioni contemplate dalle singole fatture).

Ne consegue che la CTR ha mancato di indicare in forza di quali indici intrinseci, o al più, ma solo a mò di completamento, di quali collegamenti con altre evidenze contabili, le fatture dovessero ritenersi di per sé specifiche, o "in limine" suscettibili di veder più particolarmente definita la loro già riscontrabile specificità, finendo, nel contesto di una valutazione estremamente sintetica di un coacervo di "fatture per costi di riparazione", per accertarne la non riferibilità a "specifiche imbarcazioni", salvo riconoscerne comunque, presuntivamente e perciò apoditticamente, l'inerenza, per il sol fatto, di per sé inconcludente, di essere emesse nei confronti della contribuente ("Le fatture per costi di riparazione è vero che non si riferiscono a specifiche imbarcazioni, ma se trattasi di costi fatturati alla cooperativa è del tutto presumibile che riguardassero imbarcazioni della società").

In ragione di quanto precede, la sentenza impugnata va, "in parte qua", annullata e cassata con rinvio.

9. L'accoglimento, pur parziale, del ricorso principale apre alla disamina del ricorso incidentale condizionato, i cui tre motivi, per evidente comunanza di censure, sono esaminabili congiuntamente.

10. Con il primo motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 62 , nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia ai sensi dell' art. 112 c.p.c. 10.1. L'Ufficio si è avvalso del termine raddoppiato di accertamento, ritenendo configurarsi gli estremi del reato p. e p. dal D.Lgs n. 74 del 2000 , art. 4 ; sennonchè, come rilevato nell'appello incidentale condizionato, la contestazione mossa alla contribuente non integra neanche in astratto un tale reato, riguardando, non già l'omessa annotazione dei corrispettivi, presupposto indispensabile per l'integrazione di tutti i reati dichiarativi, ma solo l'omessa applicazione dell'esenzione Iva a corrispettivi in effetti dichiarati.

11. Con il secondo motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza impugnata per omessa motivazione ai sensi dell' art. 112 c.p.c. 11.1. Nell'ipotesi in cui si avesse a ritenere che la CTR abbia esaminato l'appello incidentale condizionato e lo abbia implicitamente rigettato, comunque sussisterebbe, in riferimento al profilo di cui al motivo precedente, il vizio di omessa motivazione, denunciato con il motivo che ne occupa.

12. Con il terzo motivo si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione falsa applicazione della L. n. 208 del 2005 , art. 1 , comma 132.

12.1. Stabilisce la rubricata disposizione di legge che gli avvisi di accertamento anteriori alla sua entrata in vigore devono essere notificati entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Nella specie, l'avviso è stato notificato il 5 settembre 2016, a fronte di dichiarazione per il (Omissis) presentata nel (Omissis); nè, come detto, ricorrono i presupposti per il raddoppio dei termini di accertamento.

12. Tutti e tre i superiori motivi sono inammissibili.

12.1. E' la stessa contribuente ad allegare di aver dedotto la questione dell'illegittimità dell'avviso per insussistenza dei presupposti per il raddoppio dei termini di accertamento in sede di appello incidentale condizionato. La CTR, in conseguenza dell'integrale rigetto dell'appello principale spiegato dall'Ufficio, ha espressamente ritenuto l'"assorbimento degli altri motivi di ricorso riproposti dalla contribuente con l'appello incidentale condizionato". Ciò comporta l'insussistenza di alcun "decisum" della CTR su detti "altri motivi di (originario) ricorso", tra cui quello dell'insussistenza dei presupposti per il raddoppio dei termini di accertamento, in guisa da escludere la configurabilità, in capo alla contribuente, di un interesse attuale al ricorso per cassazione, proposto, come l'appello, in via incidentale condizionata. Trova infatti applicazione il principio per cui, "in tema di ricorso per cassazione, nell'ipotesi di omessa pronuncia dovuta al giudizio di assorbimento, la parte soccombente può impugnare la decisione in relazione alla sola questione su cui essa si basa, in quanto, in sede di legittimità, è superfluo enunciare tutte le diverse ed ulteriori questioni assorbite, che non possono formare oggetto di deliberazione e su cui non può formarsi alcun giudicato interno, poichè non esaminate nel precedente grado di merito" (Sez. 6-5, n. 15583 del 08/07/2014, Rv. 631682-01).

Talchè, inammissibili i motivi che ne occupano, sulla (sostanzialmente unitaria) questione sottesa agli stessi, come su eventuali altre questioni parimenti dichiarate assorbite in appello, avrà titolo per pronunciare "funditus" il giudice di rinvio.

Questi sarà altresì tenuto a pronunciare sulle spese, comprese quelle del presente grado di legittimità.

Ad ogni buon conto, l'esito del ricorso incidentale comporta che la contribuente sia tenuta al pagamento del cd. doppio contributo unificato.

P.Q.M. Accoglie il terzo motivo del ricorso principale, rigettando il primo ed il secondo e dichiarando assorbito il quarto.

Dichiara inammissibili tutti i motivi del ricorso incidentale condizionato.

In relazione al motivo accolto del ricorso principale, annulla e cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, per nuovo esame e per la regolazione, tra le parti, delle spese di lite, anche con riferimento al presente grado di legittimità.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte di Motoscafisti di Capri Soc. Coop., di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza