

Sentenza del 14/12/2023 n. 35070 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con avviso di accertamento n. (Omissis) notificato il 5 dicembre 2017, 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., esercente l'attività di trasporto di persone mediante natanti nelle acque dell'isola di (Omissis), contestava, con riferimento all'a.i. (Omissis), minori costi deducibili, indetraibilità dell'Iva ed omesso assoggettamento ad Iva di operazioni non esenti, recuperando a tassazione maggiori Iva, Ires, Irap, con irrogazione di sanzioni.

2. La contribuente impugnava l'avviso e la CTP di Napoli, con sentenza n. 14242/29/18 emessa il 1 ottobre 2018 e depositata il 5 novembre 2018, rigettava integralmente il ricorso.

3. Proponeva appello la contribuente.

3.1. La CTR della Campania, con la sentenza emarginata, rigettava il gravame, confermando l'avviso di accertamento.

3.2. Osservava, per quanto di ragione, la CTR, - in punto di assoggettamento ad Iva delle prestazioni di trasporto effettuate dalla contribuente:

Come chiarito dalla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate della Campania nel parere 914-161/2015, qualora il servizio inizi e finisca nello stesso punto e nel corso dell'escursione effettui brevi soste per consentire ai turisti di effettuare foto e video di proprietà individuale ed usufruire di spiegazioni sui luoghi, si ritiene configurabile il contratto misto di trasporto a fini turistico-ricreativi che non può godere del regime di esenzione dell'Iva. Nella specie gli elementi evidenziati dall'appellata sono pienamente idonei a fondare la tesi dell'esclusione del regime di esenzione. Gli elementi addotti dall'appellante sono in parte irrilevanti ed in altra parte confermano la tesi qui propugnata. Per quel che qui interessa è del tutto irrilevante il fine turistico o meno del soggetto che usufruisce del servizio perchè va valutato il contratto nella sua oggettività, non solo per quel che formalmente prevede, ma anche per come sostanzialmente è eseguito. Tale è infatti la causa del contratto, in termini di funzione-economico individuale del regolamento d'interessi delle parti;

- in punto di deduzione dei costi:

Con riferimento al (...) sesto motivo sulla (...) deduzione dei costi inerenti, la prospettazione dei fatti e la documentazione allegata sono generiche e non consentono di individuare i criteri di

eventuali ricalcoli.

4. Propone ricorso per cassazione la contribuente con otto motivi, cui 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: "Accoglimento del primo motivo di ricorso; assorbimento degli altri".

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

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo si denuncia, in via principale, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 10 , comma 1, n. 14, in relazione all' art. 1325 c.c., "nella misura in cui la sentenza in epigrafe ha negato l'esenzione Iva per i servizi prestati da MDC, considerando il contratto di trasporto come un contratto misto, in cui le finalità turistico-ricreative della prestazione giustificavano l'applicazione dell'Iva ordinaria".

1.1. La conclusione cui perviene la CTR è erronea perchè in contrasto con la nozione di contratto misto elaborato dalla giurisprudenza e con le prestazioni effettivamente rese da MDC in favore dei propri clienti, siccome risultanti dal contratto di trasporto, trascritto per autosufficienza, e dagli "elementi fattuali che fanno da sfondo alla fattispecie, documentati sia nel primo sia nel secondo grado di giudizio" ed ulteriormente analizzati in ricorso.

1.2. Il motivo è fondato.

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" - così recita:

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 sé 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 avvinse 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 dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 10, comma 1, n. 14, un significato (anzi, per quel che si dirà, il significato più plausibile, a livello sia letterale che sistematico) già dal medesimo rassegnato, semplicemente specificandolo, di guisa che (a differenza di quanto sostenuto dalla difesa erariale nella pur pregevole memoria depositata) risulta ossequiato l'insegnamento al riguardo impartito dalla Corte costituzionale.

Leggesi, ad esempio, in C. Cost. n. 314 del 2013 (par. 3.2):

Questa Corte si è ripetutamente espressa nel senso che va riconosciuto carattere interpretativo alle norme che hanno il fine obiettivo di chiarire il senso di norme preesistenti ovvero di escludere o di enucleare uno dei sensi fra quelli ritenuti ragionevolmente riconducibili alla norma interpretata, allo scopo di imporre a chi è tenuto ad applicare la disposizione considerata un determinato significato normativo (sentenza n. 424 del 1993). Ed ha chiarito che il legislatore può adottare norme di interpretazione autentica non soltanto in presenza di incertezze sull'applicazione di una disposizione o di contrasti giurisprudenziali, ma anche quando la scelta

imposta dalla legge rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario, così rendendo vincolante un significato ascrivibile ad una norma anteriore (ex plurimis: sentenze n. 15 del 2012, n. 271 del 2011, n. 209 del 2010).

In precedenza, C. Cost. n. 170 del 2008 (par. 4), aveva puntualizzato:

La disposizione, come questa Corte ha affermato, è interpretativa qualora, esistendo una oggettiva incertezza del dato normativo (ordinanza n. 400 del 2007) ed un obiettivo dubbio ermeneutico (sentenza n. 29 del 2002), sia diretta a chiarire il contenuto di preesistenti norme, ovvero ad escludere o ad enucleare uno dei significati tra quelli plausibilmente ascrivibili a queste.

Tuttavia, il legislatore può emanare norme che precisino il significato di preesistenti disposizioni anche se non siano insorti contrasti giurisprudenziali (sentenza n. 123 del 1988; ordinanza n. 480 del 1992), ma sussista comunque una situazione di incertezza nella loro applicazione (sentenze n. 291 del 2003; n. 374 del 2002; n. 525 del 2000), essendo sufficiente che la scelta imposta rientri tra le possibili varianti di senso del testo interpretato e sia compatibile con la sua formulazione (sentenze n. 409 del 2005; n. 168 del 2004; n. 292 del 2000), fermo restando che non spetta a questa Corte esprimere valutazioni sulla fondatezza delle differenti esegesi (sentenza n. 229 del 1999).

Ora, 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) 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, per quanto potesse, in linea teorica, prestarsi ad una qualche indeterminatezza quanto ad individuazione della causa (astratta, concreta o mista) del sottinteso contratto di trasporto, tuttavia, 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", in realtà, decisamente, 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 siffattamente 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 rientra 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 mantiene 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 acqueo 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. (Omissis) 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'atro, 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.

D'altronde, nella giurisprudenza costituzionale (cfr., tra le tante, C. Cost. n. 257 del 2011), è costante l'affermazione secondo cui, sotto l'aspetto del controllo di ragionevolezza (...), rilevano la funzione di "interpretazione autentica", che una disposizione sia in ipotesi chiamata a svolgere, ovvero l'idoneità di una disposizione innovativa a disciplinare con efficacia retroattiva anche situazioni pregresse in deroga al principio per cui la legge dispone soltanto per l'avvenire, fermo tuttavia che, la norma che deriva dalla legge di interpretazione autentica non può dirsi irragionevole qualora si limiti ad assegnare alla disposizione interpretata un significato già in essa contenuto, riconoscibile come una delle possibili letture del testo originario (ex plurimis: sentenze n. 162 e n. 74 del 2008).

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.

Tornando ai fatti di causa, il contratto tra la contribuente e gli utenti, come documentato a p. 31 del ricorso con la fotocoproduzione del "Regolamento di viaggio per i passeggeri", deduce ad oggetto unicamente prestazioni di trasporto, sottoposte alla disciplina del Codice della navigazione in tema di contratto di trasporto di persone per mare (artt. 396 ss.), senza comprendere servizi ulteriori attinenti al soggiorno ed all'intrattenimento a bordo delle imbarcazioni. Nè la CTR, che pur afferma la necessità di interpretare il contratto alla luce del modo in cui esso riceve attuazione, richiama elementi concreti, quali la materiale fornitura di servizi ulteriori rispetto al solo trasporto documentalmente previsto, volti a far ritenere l'affermata sussistenza di una causa contrattuale "mista", finanche con prevalenza delle prestazioni turistico-ricreative rispetto a quella tipica. Ne deriva, in ultima analisi, l'insussistenza di prestazioni della contribuente "diverse da quelle del mero contratto di trasporto".

Un tanto determina l'integrale accoglimento del motivo.

2. Restano assorbiti i motivi dal secondo al sesto, formulati in via subordinata rispetto al primo, siccome miranti a dedurre l'illegittimità del rilievo riguardante il recupero dell'Iva sotto svariati altri profili: sia perchè l'esenzione dall'Iva discenderebbe comunque dall'applicabilità del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 10 , comma 1, n. 12, in tema di visite a musei (secondo e terzo motivo), sia perchè l'aliquota applicabile sarebbe "in limine" quella del 10% (quarto motivo), sia

perchè in ogni caso avrebbe dovuto essere scomputata l'Iva dall'imponibile e riconosciuto il diritto alla detrazione (quinto e sesto motivo).

3. L'accoglimento del primo motivo determina altresì l'assorbimento dell'ottavo, mediante il quale si denuncia, del pari in via subordinata, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997 , artt. 5 e 6 , comma 2, dell'art. 10 St. contr. e dell' art. 97 Cost., "nella misura in cui la CTR non ha riconosciuto l'illegittimità delle sanzioni irrogate". Più precisamente, il motivo di cui si tratta è volto a dedurre l'illegittimità delle sanzioni irrogate per effetto soltanto del rilievo sul disconoscimento dell'esenzione dall'Iva (l'unico di cui si occupa), in ragione del duplice presupposto delle condizioni di obiettiva incertezza su portata ed ambito delle norme tributarie (emergenti anche dai plurimi atti di prassi susseguitisi a proposito del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 10 , comma 1, n. 14) e della buona fede della contribuente (per la quale il regime dell'esenzione seguito non sarebbe neppure il più favorevole).

A mente di ciò, l'annullamento "a monte" del rilievo travolge "a valle" anche le sanzioni.

4. Con il settimo motivo si denuncia, in via principale, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa dell' art. 109 tuir , del D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 5 e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , art. 19 , "nella misura in cui la CTR ha disconosciuto l'inerenza d(i...) costi all'attività di impresa, sia ai fini delle II.DD. che ai fini dell'Iva".

4.1. Con riferimento ai costi disconosciuti in avviso, la maggior parte si riferisce a spese di manutenzione dei singoli natanti e sono pertanto tutti inerenti all'attività dell'impresa, "come analiticamente e dettagliatamente documentato nelle sedi di merito". Si tratta infatti di "spese di manutenzione per la motobarca (Omissis) (Euro 28.610,00) o per altre motobarche (Euro 6.960,86)", di "spese di trasferta dei motoscafisti (Euro 4.700,07)" e di "spese di rappresentanza (Euro 1.520,19)". "Secondo l'Ufficio" - prosegue il motivo - "tali costi sarebbero non inerenti all'attività di impresa in quanto mancanti delle identificazioni del mezzo cui essi afferiscono. In realtà, parte privata aveva prodotto nelle precedenti fasi di merito giustificazioni analitiche a sostegno della deducibilità di dette spese, che sono state del tutto ignorate dalla sentenza impugnata". In particolare, "il costo documentato nella fattura n. (Omissis) (Euro 28.610,00) è senz'altro relativo alla manutenzione di una 'specifica imbarcazione, i.e. la motobarca '(Omissis)', di proprietà della cooperativa, ed è stato dedotto in bilancio secondo l'ordinario processo di ammortamento dell'imbarcazione, come emerge dalla fattura e dalla scheda del libro dei cespiti ammortizzabili riferibile a detta motobarca, trascritte nel seguito (giusta fotoreproduzione dei relativi documenti)"; le spese di rappresentanza sono documentate nelle fatture di cui all'"all. 52"; i costi sostenuti per trasferte di lavoro in quelle di cui all'"all. 53"; "anche il recupero degli altri costi (...) merita di essere dichiarato integralmente illegittimo".

4.2. Il motivo è inammissibile, in quanto - oltrechè fare riferimento direttamente all'avviso di accertamento, senza peraltro neppure trascriverlo, così distortendo l'oggetto dell'attuale giudizio - non si confronta minimamente con la "ratio decidendi" sottesa alla sentenza impugnata, la quale evidenzia un'insuperata genericità delle fatture, siccome di per sè inidonee a render conto di alcuna inerenza all'attività di impresa.

La CTR ha invero fatto corretta applicazione del costante duplice principio secondo cui, - da un lato, "ai fini della detrazione di un costo, la prova dell'inerenza del medesimo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente in quanto soggetto gravato dell'onere di dimostrare l'imponibile maturato" (Sez. 5, n. 18904 del 17/07/2018, Rv. 649772-02);

- dall'altro, "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" (così, "ex multis", Sez. 5, n. 21184 del 08/10/2014, Rv. 632824-01, in una significativa fattispecie in cui "la S.C. ha negato la deducibilità del corrispettivo di una consulenza svolta dalla capogruppo a favore della controllata-contribuente, in ragione della genericità e laconicità della descrizione della prestazione in fattura e nel contratto regolante il rapporto fra le due società e della conseguente impossibilità per il fisco di verificare analiticamente ed adeguatamente l'inerenza della spesa, tanto più necessaria atteso il suo ingente ammontare").

Nè comunque il motivo dimostra innanzi a questa Suprema Corte che le fatture recavano invece causali (esse pure non trascritte) sufficienti a soddisfare la riconducibilità dei corrispondenti oggetti all'attività di impresa, per ciò solo incorrendo in difetto, ad un tempo, di precisione e di autosufficienza.

Ciò è a valere segnatamente per le spese di rappresentanza e di trasferta (non essendo in alcun modo documentato il contenuto degli all. 52 e 53) e per gli "altri costi" (di cui nulla è detto), ma anche per "il costo documentato nella fattura n. (Omissis) (Euro 28.610,00)", la cui inerenza alla motobarca "(Omissis)", solo asseritamente "di proprietà della cooperativa", dovrebbe inferirsi dal libro dei cespiti ammortizzabili: a quest'ultimo riguardo, in difetto di un'immediata corrispondenza tra fattura e risultanze di detto libro, il motivo irritualmente sollecita a questa Suprema Corte un diretto apprezzamento di fatto, esulante da oggetto e limiti del giudizio di legittimità.

5. Conclusivamente, in conseguenza dell'accoglimento del primo motivo di ricorso, la sentenza impugnata va annullata e cassata con rinvio al giudice di merito per la rideterminazione della complessiva pretesa erariale: in particolare, deve considerarsi che il riconoscimento della corretta applicazione, da parte della contribuente, del regime di esenzione dall'Iva ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 10, comma 1, n. 14, comporta di riflesso l'illegittimità della contestazione della deduzione dell'Iva assolta sulle operazioni passive e non detratta in ragione del regime di esenzione (cfr. l'accenno di cui alla prima parte della narrativa pedissequa al settimo motivo) e delle corrispondenti sanzioni.

All'esito, detto giudice avrà altresì a definitivamente regolare tra le parti le spese di lite, comprese quelle del presente grado di giudizio.

P.Q.M. Accoglie il primo motivo di ricorso.

Dichiara assorbiti i motivi dal secondo al quinto e l'ottavo. Rigetta il settimo.

In relazione al motivo accolto, annulla e cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria della Campania per nuovo esame, nei limiti di cui in motivazione, e per le spese.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza