

Sentenza del 14/12/2023 n. 35074 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con avviso di accertamento n. TF503AL02883 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. 2011 (in tal senso, nel silenzio del ricorso, sia il frontespizio della sentenza impugnata che il controricorso con ricorso incidentale, dovendosi pertanto ritenere un refuso l'indicazione del 2010 contenuta nel secondo foglio della sentenza stessa):

- costi per complessivi Euro 16.406, ritenuti ineducibili perchè privi del requisito dell'inerenza, con conseguente generazione di maggiori Ires ed Irap;

- nonchè Iva per complessivi Euro 580.400, per indebita applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972 , 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 del D.P.R. ex artt. 10 e 14, e non aveva assoggettato all'Iva le fatture passive, adducendo, in luogo dell'imposta, il titolo di non imponibilità di cui al D.P.R. art. 8-bis.

2. La contribuente impugnava l'avviso e la CTP di Napoli, con sentenza n. 7593/10/17 depositata il 13 aprile 2017, condividendo integralmente le doglianze della medesima, accoglieva il ricorso.

3. Proponeva appello l'Agenzia delle entrate.

3.1. La CTR della Campania, con la sentenza emarginata, in parziale accoglimento del gravame ed in parziale riforma della sentenza della CTP, confermava l'avviso di accertamento limitatamente al disconoscimento di costi deducibili, rigettando l'appello quanto al disconoscimento dell'esenzione dall'Iva.

3.2. Osservava in particolare la CTR quanto segue: - quanto al disconoscimento dell'esenzione dall'Iva;

(...) in concreto, dalla lettura delle norme disciplinanti il trasporto sulle motonavi della cooperativa ricorrente, non emergono obbligazioni del vettore diverse da quelle del mero contratto di trasporto. Neppure risulta che vengano forniti servizi aggiuntivi. Ad esempio, il trasporto alla (Omissis) non prevedeva l'ingresso e la visita della Grotta, effettuata da persone di altre società, con il pagamento di un ulteriore biglietto. Il Tar della Campania nella motivazione della sentenza 3011 del 1 giugno 2015 aveva qualificato il servizio di trasporto svolto dalla

società ricorrente come "servizio di trasporto pubblico", assimilabile al servizio di taxi con natante (...). (L)e argomentazioni dell'Ufficio (trasfuse nell'atto impugnato, nelle controdeduzioni nel giudizio di primo grado e nell'atto di appello) si erano limitate all'affermazione che il contratto stipulato dalla società ricorrente con i suoi clienti era un contratto misto, in cui l'aspetto (del) trasporto era minusvalente rispetto ad altre prestazioni. In realtà, dalle stesse argomentazioni svolte sembra (di) comprendere che il dato caratterizzante la prestazione sarebbe quello che essa si rivolge a un pubblico turistico-consumatore e che durante il percorso componenti dell'equipaggio illustrerebbero ai passeggeri alcune bellezze dell'isola di Capri. A tutto voler concedere non sembra che tali elementi sia(no) idonei a trasformare il contratto di trasporto in altra fattispecie, avente differente contenuto e finalità. Prendere un taxi per fare il giro di una città, conversando con il conducente sulle strade percorse o sui monumenti presenti, certamente non trasforma la prestazione del trasporto passeggeri a mezzo auto pubblica in altra fattispecie contrattuale. Del resto, proprio la risoluzione ministeriale riguardante i gondolieri di Venezia (n. 656613 del 21 novembre 1988) appare decisiva: non vi è prestazione di trasporto al mondo maggiormente diretta ad un pubblico turistico-consumatore e assolutamente avulsa dal classico concetto di trasporto - quale mero spostamento da un luogo all'altro - di un giro in gondola. Eppure per tale situazione è stata esplicitamente affermata la applicazione dell'esenzione (dall'Iva). E' evidente che l'interpretazione che la prassi amministrativa dà dell'art. 10, comma 1, n. 14 è assolutamente estensiva, ricomprendendovi qualsiasi trasporto urbano di persone, senza riguardo nè alla eventuale circolarità (...) nè alla finalità che anima chi chiede di usufruire del servizio (...);

- quanto al disconoscimento di costi deducibili, a fronte della contestazione della genericità di fatture relative a costi portati in deduzione, genericità che non consentiva di valutare l'inerenza di detti costi all'attività di impresa, la società ricorrente si era limitata ad osservare (segue, tra parentesi, la citazione delle pagine del ricorso) che i costi erano comunque inerenti (siccome) riguardanti spese per la manutenzione di imbarcazioni e per le trasferte dei dipendenti, senza allegare alcun documento ulteriore. Appare pertanto assolutamente incomprensibile come la Commissione di primo grado abbia potuto ritenere fondato il motivo di ricorso alla luce della "... documentazione prodotta...". In sostanza, l'assoluta genericità e inconcludenza del motivo di ricorso a fronte di specifiche contestazioni giustifica su questo punto la conferma dell'atto impugnato.

4. Propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate con un motivo, cui resiste la contribuente con controricorso, spiegando altresì ricorso incidentale parimenti con un motivo. A sua volta, l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso al ricorso incidentale. 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. Mucci Roberto così conclude: "Rigetto del ricorso principale ed accoglimento dell'incidentale".

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

Motivi della decisione 1. Con l'unico motivo del ricorso principale 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. n. 633 del 1972 , art. 10 , in relazione all' art. 1325 c.c..

1.1. La giustificazione del D.P.R. n. 633 del 1972 , 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. n. 633 del 1972 , 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 26 ss. del ricorso, anche attraverso la parziale fotoreproduzione 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 Capri, 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.

1.2. Il 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" - 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. n. 633 del 1972 , 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 citato D.P.R. n. 633 del 1972 , 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. n. 633 del 1972 , 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), del presente decreto");

- dall'altra parte, 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 D.P.R. n. 633 del 1973, 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 dall'D.P.R. n. 633 del 1973, 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, D.L. n. 50 del 2022 , art. 36-bis si pone in linea di continuità rispetto all'D.P.R. n. 633 del 1973, 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, D.P.R. n. 633 del 1973, 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 dell'D.P.R. n. 633 del 1973, 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 ss. c.c., 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 dell'D.P.R. n. 633 del 1973, 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. n. 633 del 1972, 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. 54 del 2014 rilasciata dal Comune di Capri 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 Capri) il rilascio di provvedimenti "lato sensu" abilitativi.

Alla luce di quanto detto sin qui, D.L. n. 50 del 2022, art. 36-bis nel limitarsi a precisare l'ambito di applicazione dell'D.P.R. n. 633 del 1973, 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. n. 633 del 1973, 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. n. 633 del 1973, 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 accertato in fatto che la contribuente non offriva prestazioni "diverse da quelle del mero contratto di trasporto", la decisione della medesima, "in parte qua", va esente da censure.

2. Con l'unico motivo di ricorso incidentale si denuncia, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione dell' art. 109 tuir , del D.Lgs. n. 446 del 1997 , art. 5 e del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 19.

2.1. Con riferimento ai costi disconosciuti in avviso, la quasi totalità concerne spese di manutenzione di mezzi nautici (Euro 14.289): "è pacifico tra le parti che dette spese siano state effettivamente sostenute dalla cooperativa e(d) afferisc(a)no a manutenzione di motobarche, come emerge dalle risultanze della verifica"; nondimeno l'Ufficio "ne ha disconosciuto l'inerenza all'attività di impresa per mancata indicazione della "specifica imbarcazione" cui essi

afferiscono". Il concetto di inerenza è tuttavia da riferirsi all'attività di impresa e non alle singole imbarcazioni: in effetti, la CTR "non si è avveduta del fatto che la "documentazione prodotta" cui si riferiva la CTP, che l'ha indotta ad accogliere il motivo di ricorso in primo grado, consiste proprio nella copia delle sentenze della Corte di cassazione che si sono pronunciate sulla corretta interpretazione del concetto di inerenza" (il riferimento è a Sez. 5, n. 377 del 2016 e a Id., n. 4041 del 2015, prodotte "sub" 48 in allegato al ricorso introduttivo del giudizio).

Il ricorso incidentale si conclude paventando la necessità di rinviare comunque al giudice di merito, in caso di accoglimento del ricorso principale, per la decisione sulle questioni rimaste assorbite.

2.2. Il motivo è inammissibile, in quanto - oltrechè fare riferimento direttamente all'avviso di accertamento, senza peraltro neppure trascriverlo, così distorcendo 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, senza il conforto di "alcun documento ulteriore" eventualmente volto a sopperirvi.

La CTR ha invero fatto corretta applicazione del costante - 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 - riconosciuta l'effettiva mancata produzione di "alcun documento ulteriore" (non avendo le pronunce giudiziarie simile valenza) - 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.

3. La soccombenza reciproca giustifica la compensazione tra le parti delle spese del presente grado di giudizio.

L'esito del ricorso incidentale comporta che la contribuente sia tenuta al pagamento del cd. doppio contributo unificato.

P.Q.M. Rigetta il ricorso principale.

Rigetta il ricorso incidentale.

Compensa integralmente tra le parti le spese del presente grado di giudizio.

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