

Sentenza del 22/07/2024 n. 20101 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con avviso di accertamento, successivo a PVC della Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Entrate effettuava, nei confronti di Costa Crociere Spa, tre riprese per l'anno di imposta 1/12/2013/30/11/2014.

Con la prima ripresa, a fini IRES e IRAP, recuperava i ricavi della vendita dei trasporti aerei, venduti da Costa Crociere Spa per raggiungere il luogo di partenza delle navi dai luoghi di provenienza dei viaggiatori, contestando l'errata applicazione dell'agevolazione prevista dall' art. 4 , comma 2, del D.L. n. 457 del 1997 , conv. dalla L. n. 30 del 1998 , disposizione che prevede un'imposizione del solo 20 per cento dei redditi derivanti dall'"utilizzo della nave iscritta nel registro internazionale", ritenendo che l'attività di trasporto aereo, sebbene finalizzata all'imbarco sulla nave, non rientrasse nella nozione di utilizzo della stessa.

Con la seconda ripresa, a fini IRES, contestava l'errata classificazione tra i costi misti generali dei costi per interessi passivi su finanziamenti specificamente ottenuti per l'acquisto delle navi; riteneva infatti che tali costi, essendo inerenti a finanziamenti funzionali alla sola realizzazione delle navi, erano totalmente indeducibili, in quanto il reddito derivante dall'utilizzo della nave era in regime di tonnage tax (l' art. 156 t.u.i.r. , infatti, esclude la deducibilità dei costi e l'art. 159, comma 3, in caso di costi misti, prevede una deduzione degli stessi nella misura del rapporto tra redditi agevolati e altri redditi).

Con la terza ripresa, a fini IRES, recuperava, ai sensi dell' art. 110 , comma 7, t.u.i.r. , gli interessi attivi che la società controllata brasiliana Costa Cruzeiros Agencia Maritima e Turismo Ltda. avrebbe dovuto versare alla Costa Crociere in forza del finanziamento ricevuto dalla società controllante, previa riqualificazione in tali termini del contratto di agenzia intercorrente tra le due società.

2. La Commissione tributaria provinciale di Genova (CTP) annullava le prime due riprese e confermava la terza, anche in relazione ai profili sanzionatori.

3. La Commissione tributaria regionale della Liguria (CTR) rigettava l'appello principale dell'ufficio e l'appello incidentale della società.

In particolare, i giudici d'appello ritenevano:

- in relazione alla prima ripresa, che l' art. 4 D.L. n. 457 del 1997 e la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 47 del 23 marzo 1999 confortassero la tesi della società contribuente secondo la quale

l'agevolazione spetta anche per tutte le attività strumentali ed accessorie strettamente collegate a quella principale, in considerazione del ruolo importante che tali attività svolgono nel settore dei traffici commerciali internazionali; che nel caso di specie la circostanza che i voli erano venduti in abbinamento alla crociera, senza porre sul mercato l'invenduto, confermava l'esistenza di uno stretto collegamento tra viaggio aereo e crociera; che inoltre l'art. 6 D.M. 2 giugno 2005, attuativo della disciplina della tonnage tax, elencando le attività accessorie agevolabili, vi includeva i trasporti terrestri immediatamente antecedenti o successivi a quello marittimo, rendendosi compatibile anche con il trasporto aereo;

- in relazione alla seconda ripresa, che per poter attribuire oneri di natura finanziaria esclusivamente alla categoria dei costi TREG, indeducibili, occorresse una correlazione stretta che si doveva estrinsecare in un rapporto contrattuale fortemente inciso nel suo funzionamento dal legame con la nave oggetto di investimento, fino a prevedere la sussistenza di una garanzia reale sul bene, ovvero l'ipoteca navale, legame che non sussisteva nei finanziamenti in esame;

- in relazione alla terza ripresa, che la classificazione tra i debiti a lungo termine effettuata dalla controllata brasiliana rendeva evidente come la disponibilità concessale dalla Costa Crociere Spa avesse carattere di stabilità tale da configurare un finanziamento a mediolungo termine.

4. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso affidato a tre motivi cui Costa Crociere Spa resiste con controricorso.

Costa Crociere Spa a sua volta ha proposto ricorso successivo contro la medesima sentenza, affidato a cinque motivi, cui Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

In corso di giudizio il difensore costituito per la società nel ricorso successivo ha rinunciato al mandato e si è costituito l'avv. Andrea Manzitti, già costituito nel controricorso.

La causa è stata rimessa alla pubblica udienza del 5/04/2024, per la quale entrambe le parti hanno depositato memoria illustrativa.

Il Procuratore generale ha depositato memoria scritta concludendo per il rigetto del ricorso erariale e l'accoglimento degli ultimi due motivi del ricorso della società.

Motivi della decisione 1. Va pregiudizialmente osservato che in forza del principio della riunione delle impugnazioni ex art. 335 cod. proc. civ., i due ricorsi sono riuniti, considerando quella proposto dalla Agenzia delle Entrate quale ricorso principale e quella della società ricorso incidentale, in quanto successivamente notificato e successivamente iscritto a ruolo, in continuità con l'orientamento secondo cui il principio dell'unicità del processo di impugnazione contro una stessa sentenza comporta che, una volta avvenuta la notificazione della prima impugnazione, tutte le altre debbono essere proposte in via incidentale nello stesso processo, indipendentemente dalla forma assunta e ancorché proposte con atto a sé stante (Cass. 09/02/2016, n. 2516 ; Cass. 14/01/2020, n. 448).

Il ricorso erariale è affidato a tre motivi.

1.1. Con il primo motivo, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4) cod. proc. civ., si deduce violazione del combinato disposto dell' art. 132 , secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., dell' art. 118 disp. att. cod. proc. civ., e dell' art. 36 , comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 , lamentando la motivazione apparente fornita dalla CTR in ordine al rigetto dell'appello erariale, sia in riferimento all'annullamento del rilievo relativo ai ricavi dei voli sia in riferimento al rilievo relativo agli oneri finanziari dedotti in violazione degli artt. 156 e 159 t.u.i.r. e dell'art. 4 della L. n. 30 del 1998 .

1.2. Con il secondo motivo, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3) cod. proc. civ., si deduce violazione e/o falsa applicazione dell' art. 4 D.L. n. 457 del 1997 , conv. dalla L. n. 30 del 1998 , e dell' art. 6 D.M. Economia e Finanze 23 giugno 2005 , attuativo della cd. disciplina tonnage tax, in riferimento alla ritenuta infondatezza della pretesa erariale.

1.3. Con il terzo motivo, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3) cod. proc. civ., si deduce violazione e/o falsa applicazione dell' art. 4 D.L. n. 457 del 1997 , conv. dalla L. n. 30 del 1998 , e degli artt. 156 e 159 t.u.i.r.

2. Il ricorso della società è affidato a cinque motivi.

2.1. Con il primo motivo, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3) cod. proc. civ., si deduce violazione e falsa applicazione dell' art. 110 , comma 7, D.P.R. n. 917 del 1986 , del D.M. 14 maggio 2018 nonché delle Linee Guida OCSE e dell' art. 1362 cod. civ., censurando la decisione laddove ha ritenuto ammissibile e fondata, in base alla predetta disciplina, una riqualificazione del contratto tra le società del gruppo in termini di finanziamento.

2.2. Con il secondo motivo, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3) cod. proc. civ., si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 7 , comma 5-bis, D.Lgs. n. 546 del 1992 e 2697 cod. civ., censurando la decisione ove ha fatto gravare sulla società l'onere della prova che, nella disciplina del transfer pricing, grava in primo luogo sull'ufficio.

2.3. Con il terzo motivo, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4) cod. proc. civ., si deduce nullità della sentenza per violazione dell' art. 112 cod. proc. civ. e del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, sub specie di omessa pronuncia, ove ha ommesso di pronunciare sul motivo di appello relativo alla corretta quantificazione degli interessi.

2.4. Con il quarto motivo, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4) cod. proc. civ., si deduce nullità della sentenza per violazione degli artt. 111 , sesto comma, Cost., e 36, comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 , per motivazione apparente, nella parte in cui la CTR ha deciso, in materia di sanzioni, dovute in relazione al rilievo confermato, per l'applicazione della maggiorazione per recidiva e della maggiorazione per la personalità.

2.5. Con il quinto motivo, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3) cod. proc. civ., si deduce violazione degli artt. 7 , commi 1 e 3, 12, comma 5, e 16, comma 2, D.Lgs. n. 472 del 1997 , in relazione ai medesimi profili del trattamento sanzionatorio.

3. Occorre prendere le mosse dal ricorso erariale, articolato su tre motivi, che attengono alle due riprese annullate dalla CTR.

3.1. Con il primo motivo la difesa erariale deduce la nullità della sentenza per grave vizio motivazionale, in relazione a due statuizioni della CTR, sia quella relativa alla ripresa dei ricavi della vendita dei voli sia quella relativa alla ripresa per la indeducibilità dei costi misti.

In relazione alla prima ripresa, evidenzia l'apparenza della motivazione e l'inconferenza dei riferimenti alla disposizione relativa alla diversa agevolazione della tonnage tax, riferita ai trasporti terrestri.

In relazione alla seconda, deduce che la fondatezza del recupero risultava dalla documentazione, anche contrattuale, relativa ai finanziamenti, compiutamente descritta nel p.v.c., nell'avviso di accertamento e nel ricorso in appello, trascritto ai fini della specificità del ricorso, documentazione che non sarebbe stata esaminata dalla CTR.

3.2. In linea generale, occorre premettere che la mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell' art. 132 n. 4, cod. proc. civ. (e nel caso di specie dell' art. 36 , secondo comma, n. 4, D.Lgs. 546/1992) e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, si configura quando la motivazione "manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero... essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del decisum. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata" (Cass., Sez. U., 7/04/2014, n. 8053).

In particolare si è in presenza di una "motivazione apparente" allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture.

Inoltre, in riferimento al vizio previsto dall' art. 360 , primo comma, n. 5) cod. proc. civ., questa Corte ha precisato come il giudice di merito non sia tenuto a dar conto dell'esame di tutte le prove prodotte o acquisite e di tutte le tesi prospettate dalle parti, ma possa limitarsi ad esporre sinteticamente gli elementi di fatto e di diritto posti a fondamento della decisione e ad evidenziare, con motivazione logica e adeguata, le prove ritenute idonee a confortarla, dovendo invece reputarsi implicitamente disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e con l'iter argomentativo seguito (Cass. 21/01/2015, n. 961 ; Cass. 28/10/2009, n. 22801 ; Cass. 20/02/2006, n. 3601 ; Cass. 13/01/2005, n. 520).

Alla luce di tali considerazioni il primo motivo è infondato in entrambe le censure in cui si articola.

3.3. La prima censura è infondata perché la CTR ha individuato le norme applicabili alla fattispecie e ha individuato altresì il preciso oggetto della lite, ritenendo che la vendita dei voli fosse attività agevolabile ai sensi dell' art. 4 D.L. n. 457 del 1997 , in considerazione di un'interpretazione della nozione di utilizzazione della nave estesa alle attività ad essa strettamente correlate, dando rilievo, a tal fine, ad uno specifico elemento in fatto costituito dalla circostanza che l'invenduto non era messo sul mercato.

La motivazione pertanto è, per quanto succinta, graficamente presente e facilmente individuabile.

3.4. La seconda censura è parimenti infondata.

Essa attiene alla ripresa di alcuni costi inseriti tra i costi misti e quindi oggetto di deduzione.

Occorre infatti precisare che l'imposizione della società avviene, per alcune attività, in regime di tonnage tax, previsto dagli artt. 156 e ss. t.u.i.r. , che, in estrema sintesi prevedono una imposizione forfettaria fondata sul tonnellaggio della nave; altre attività sono invece tassate beneficiando della diversa agevolazione prevista, per l'utilizzazione di navi iscritte nel cd. registro internazionale, dall' art. 4 D.L. n. 457 del 1997 conv. dalla L. n. 30 del 1998 , disposizione che prevede un'imposizione IRES del solo 20 per cento; altre attività, infine, sono soggette a imposizione ordinaria.

Nel regime della tonnage tax i costi sono indeducibili (art. 156 , comma 3, t.u.i.r.) mentre nel regime del registro internazionale i costi sono suscettibili di deduzione in misura limitata; i costi afferenti alle attività oggetto di imposizione ordinaria sono deducibili secondo le regole generali.

L' art. 159 t.u.i.r. prevede che nel caso di costi misti, previa analitica e separata contabilizzazione degli stessi, la deduzione debba essere effettuata in proporzione al rapporto tra i ricavi e proventi non agevolati e i ricavi e proventi complessivi.

Nel caso in esame si discute della deducibilità degli interessi corrisposti su alcuni finanziamenti erogati in favore di Costa Crociere Spa dalla società controllante Carnival e dalla BEI, e in particolare sulla finalità di tali finanziamenti, e cioè se si trattasse di finanziamenti funzionali esclusivamente alla costruzione delle navi, il reddito del cui esercizio è integralmente agevolato, con conseguente indeducibilità del costo, oppure se essi avessero anche altre finalità, con conseguente deduzione solo parziale.

La questione decisiva è ovviamente quella della interpretazione dei contratti, che è questione di fatto, e sul punto la motivazione della CTR è presente e ben chiara, avendo essa ritenuto la necessità, ai fini di qualificare il finanziamento come esclusivamente finalizzato all'acquisto della nave, di dare particolare rilevanza alla presenza o meno dell'ipoteca navale, nel caso di specie assente, mentre il motivo erariale (formulato, come visto, solo in termini di vizio di motivazione) tende in realtà a dare rilievo ad elementi che avrebbero potuto deporre diversamente e che sono stati implicitamente disattesi dalla CTR, laddove il vizio di motivazione non può essere

dedotto come omesso esame di singoli elementi istruttori e tanto meno come prevalenza di una ricostruzione fattuale, sostenuta dal ricorrente, rispetto ad un'altra, adottata dalla CTR.

4. Il secondo motivo è invece fondato. Esso attiene alla tassazione dei ricavi derivanti dalla vendita di trasporti aerei finalizzati a raggiungere da parte del cliente il luogo di imbarco della crociera, venduti unitamente a quest'ultima.

4.1. La disposizione rilevante nel caso di specie è l' art. 4 , comma 2, del D.L. n. 457 del 1997 , conv. dalla L. n. 30 del 1998 , che prevede, a fini IRES, che i redditi derivanti dalla "utilizzazione della nave" iscritta nel Registro internazionale siano soggetti a imposizione solo nella misura del 20 per cento; l'agevolazione ha rilevanza anche ai fini IRAP ai sensi dell' art. 12 , comma 3, D.Lgs. n. 446 del 1997 .

Il decreto legge (che prevede anche ulteriori misure tra cui principalmente sgravi contributivi per l'assunzione di personale marittimo) costituì un primo intervento agevolativo in favore delle imprese di navigazione, cui pochi anni dopo, nel 2003, ha fatto seguito l'introduzione, nel testo unico delle imposte sui redditi, del regime della cosiddetta tonnage tax, regolata dagli artt. 156 e seguenti D.P.R. n. 917 del 1986 , e che prevede un'imposizione forfettaria, basata sul tonnellaggio, dei redditi delle attività di trasporto marittimo effettuate mediante l'utilizzazione delle navi iscritte nel Registro internazionale.

I due regimi agevolativi, in relazione alla imposizione IRES, sono evidentemente alternativi in relazione alle medesime attività (come esplicitato dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 17/11/2016, n. 104/E).

La disciplina della tonnage tax, in primo luogo, riguarda il reddito imponibile "derivante dall'utilizzo delle navi" (art. 155 , comma 1, t.u.i.r.) destinate "al trasporto merci al trasporto passeggeri e al soccorso, rimorchio, realizzazione e posa in mare di impianti..." (art. 155, comma 2) ma prevede altresì espressamente (art. 155, comma 3) l'applicazione dell'agevolazione ad "attività direttamente connesse, strumentali e complementari" alle attività di trasporto merci e passeggeri, individuate da un decreto ministeriale, che nel caso di specie è il D.M. 23 giugno 2005 ; esso contiene un elenco delle attività accessorie agevolabili, che, in sintesi, all'art. 6 (rubricato "Attività incluse nella base imponibile forfettaria") contempla una serie di attività svolte a bordo della nave o strettamente connesse alla prestazione di trasporto (la gestione di cinema, bar e ristoranti; la vendita di prodotti o servizi, con talune esclusioni; i contratti di subappalto o franchising o in generale i rapporti contrattuali con terzi per l'esercizio di attività ammissibili; le operazioni di gestione commerciale, quali la prenotazione di capacità di carico e di biglietti per passeggeri;

i servizi amministrativi e le prestazioni di assicurazione connessi ai servizi di trasporto di merci e passeggeri, venduti insieme alla prestazione di trasporto; l'imbarco e sbarco passeggeri; il carico e scarico merci, inclusa la manipolazione e movimentazione di container all'interno dell'area portuale; il raggruppamento o la suddivisione di merci prima o dopo il trasporto in mare; la fornitura e messa a disposizione di container) nonché i (soli) "trasporti terrestri immediatamente precedenti e successivi all'imbarco".

L'elenco contenuto nel decreto è da ritenersi evidentemente tassativo e non meramente esemplificativo, in quanto costituisce espressa attuazione delle disposizioni di legge (l'art. 155, comma 3, e l' art. 161 t.u.i.r.) che ad esso rimandano per l'"identificazione" delle attività rientranti nell'agevolazione;

tale natura si ricava altresì del tenore letterale delle disposizioni, volte a determinare quale sia la base imponibile del tributo (in particolare l'art. 6, comma 2, prevede che "la determinazione dell'imponibile ai sensi dell'art. 156 è possibile altresì per le seguenti attività accessorie, qualora siano direttamente connesse, strumentali e complementari alle attività ammissibili").

Nel regime della tonnage tax, di cui al t.u.i.r., quindi l'agevolazione non compete per l'attività di vendita dei voli aerei necessari per raggiungere il punto di imbarco.

4.2. La diversa agevolazione prevista dell' art. 4 , comma 2, D.L. n. 457 del 1997 , che viene specificamente in rilievo nella causa in esame, invece, non prevede un'analoga disciplina relativa alle attività accessorie parimenti agevolate (almeno nella sua formulazione originaria, applicabile *ratione temporis*, in quanto il quadro normativo è recentemente mutato, come si vedrà immediatamente).

Tutte le agevolazioni in materia e quindi anche quelle di cui al D.L. n. 457 del 1997 , costituendo aiuti di Stato, furono oggetto di una decisione favorevole della Commissione europea (nel caso specifico la Decisione Aiuti di stato 350/1997 del 13 maggio 1998 SG-98 D73776), che inevitabilmente deve fungere quindi da guida interpretativa delle relative disposizioni.

La decisione della Commissione in materia fu resa in attuazione degli Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi del 1997 che, in assenza di una politica unitaria ma nell'esigenza di favorire il mantenimento e l'incremento del numero di navi dei paesi membri, prevedevano principi uniformi per la valutazione delle agevolazioni concesse dai singoli Stati.

Recentemente, con decisione dell'11 dicembre 2020, la Commissione europea ha confermato il rinnovo delle agevolazioni in parola previo impegno da parte dell'Italia di adeguare la normativa ai nuovi Orientamenti marittimi dell'unione europea, e in particolare, richiedendo che l'agevolazione spetti per le entrate principali derivanti dal trasporto marittimo, nonché per talune attività accessorie, tutte previamente individuate, purché i ricavi non superino un determinato limite rispetto ai ricavi dell'attività principale.

A seguito della decisione del 2020, il legislatore italiano è intervenuto con il D.L. n. 144 del 2022 , conv. dalla L. n. 175 del 2022 , che ha introdotto, nel D.L. n. 457 del 1997 , l'art. 6-quinquies (rubricato "proventi ammissibili") che ha integralmente recepito le indicazioni unionali, prevedendo che le agevolazioni spettino per le (sole) attività accessorie la cui individuazione è stata rimessa ad un successivo decreto, e alla ulteriore condizione della loro rilevanza nel limite del 50 per cento dei ricavi complessivi ammissibili.

In particolare, l'art. 6-quinquies, comma 1, prevede che l'agevolazione si applichi in relazione al reddito derivante: "a) dai proventi principali risultanti dalle attività di trasporto marittimo, quali i

proventi derivanti dalla vendita di biglietti o tariffe per il trasporto di merci e, in caso di trasporto di passeggeri, dalla locazione di cabine nel contesto del viaggio marittimo e dalla vendita di alimenti e bevande per il consumo immediato a bordo;.... c) dallo svolgimento delle attività accessorie derivanti da attività di trasporto marittimo, a condizione che in ciascun esercizio i relativi ricavi di competenza non superino il 50 per cento dei ricavi totali ammissibili derivanti dalla utilizzazione della nave, nel qual caso il regime di cui al presente comma non si applica alla quota eccedente il 50 per cento".

L'individuazione delle attività accessorie agevolabili è stata rimessa dal comma 3 della disposizione ad un successivo decreto del Ministro delle infrastrutture e della mobilità sostenibili, da adottarsi di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze; il decreto è stato emanato in data 22/11/2023 e per molti versi prevede un elenco delle attività accessorie agevolabili analogo a quello in tema di tonnage tax (e cioè: a) vendita di beni e fornitura di servizi a bordo quali cinema, Spa, parrucchiere, gioco d'azzardo ed altri servizi di intrattenimento, nonché l'intermediazione per la fornitura di escursioni locali e il noleggio di cartelloni pubblicitari a bordo;

b) i contratti di subappalto o franchising o in generale i rapporti contrattuali con terzi per l'esercizio di attività ammissibili; c) le operazioni di gestione commerciale, quali la prenotazione di capacità di carico e di biglietti per passeggeri; d) i servizi amministrativi e le prestazioni di assicurazione connessi ai servizi di trasporto di merci e passeggeri, collegati alla prestazione di trasporto; e) l'imbarco e sbarco passeggeri; f) il carico e scarico merci, inclusa la manipolazione e movimentazione di container all'interno dell'area portuale; g) il raggruppamento o la suddivisione di merci prima o dopo il trasporto in mare; h) la fornitura e messa a disposizione di container; i) trasporti terrestri immediatamente antecedenti o successivi a quello marittimo).

Per il futuro, ai sensi di tale disciplina sopravvenuta, tra le attività il cui reddito è agevolabile, ai sensi dell' art. 4 , comma 2, D.L. n. 457 del 1997 , non sono previsti quindi i trasporti aerei, anche se funzionali all'imbarco sulla nave.

4.3. Alla luce di tale quadro normativo deve ritenersi che, anche ai sensi dell' art. 4 , comma 2, D.L. n. 457 del 1997 , nella formulazione vigente *ratione temporis*, il reddito di tale attività non fosse agevolabile.

In primo luogo, depone in tal senso la previsione dell'agevolazione solo per i redditi derivanti dalla "utilizzazione della nave" e l'assenza di una norma primaria che l'estenda ai redditi derivanti da attività diverse dal trasporto marittimo o comunque ad attività che non implicino l'impiego diretto della nave (laddove di per sé il trasporto aereo non implica l'utilizzazione della nave).

Occorre appena rammentare che costituisce principio generale di diritto tributario che le norme che riconoscono agevolazioni fiscali e benefici in deroga al regime ordinario sono, in quanto eccezioni all'ordinario regime impositivo, norme di stretta interpretazione ed insuscettibili di interpretazione estensiva o applicazione analogica (così Cass., Sez. U., 15/04/2021, n. 10013 ; Cass., Sez. U., 22/09/2016, n. 18574 ; Cass., Sez. U., 02/05/2014, n. 9560); non è cioè consentita

un'estensione della sfera di operatività della norma interpretata ad ipotesi non sussumibili nel relativo specifico significato testuale.

Una conferma in tal senso è data dall' art. 13 , comma 3, della legge n. 488 del 1999 che prevede quanto segue: "Le disposizioni di cui al comma 2 dell' articolo 4 del citato decreto-legge n. 457 del 1997 si applicano anche al reddito derivante dall'esercizio a bordo di navi da crociera delle attività indicate al comma 2 del presente articolo, anche se esercitate da terzi in base a rapporti contrattuali con l'armatore. Per i redditi derivanti dall'attività di escursione comunque realizzata, le predette disposizioni si applicano solo nei confronti dell'armatore". Il comma 2 prevede a sua volta che "Il credito d'imposta di cui al comma 1 dell' articolo 4 del citato decreto-legge n. 457 del 1997 è attribuito anche ai soggetti che in base a rapporti contrattuali con l'armatore esercitano a bordo di navi da crociera attività commerciali complementari, accessorie o comunque relative alla prestazione principale".

Tale disciplina, anche se la si voglia leggere come finalizzata ad l'agevolazione alle attività accessorie svolte da parte di soggetti terzi in base a rapporti contrattuali con l'armatore, espressamente fa riferimento alle sole attività a bordo, salve le escursioni a terra.

In secondo luogo, la decisione della Commissione europea sopra citata contiene, nella individuazione della misura agevolativa proposta ed autorizzata, un univoco riferimento (esclusivamente) alla "detassazione dei redditi di impresa derivanti dalla gestione delle navi" o alla "riduzione parziale dell'imposta societaria versata dalle imprese di trasporti marittimi italiane su redditi generati da navi", senza alcun riferimento ad attività non implicanti l'utilizzazione delle navi.

Né invero gli Orientamenti marittimi del 1997, vigenti all'epoca della emanazione della disciplina in esame, facevano alcun riferimento generale all'agevolazione di attività diverse da quella del trasporto marittimo (par. 3.1: "in tutti i casi i vantaggi derivati dai regimi di aiuto devono facilitare lo sviluppo del settore dei trasporti marittimi e l'occupazione a sostegno degli interessi comunitari. Di conseguenza i vantaggi fiscali devono essere limitati alle attività di trasporto marittimo; quindi, nei casi i cui un armatore sia anche attivo in altri settori commerciali, sarà chiesta la tenuta di una contabilità trasparente per evitare un effetto diffusivo dell'aiuto su attività non connesse con i trasporti marittimi"), ad eccezione dei servizi assicurativi e di brokeraggio, tradizionalmente connessi alla prestazione di trasporto marittimo.

4.4. Non paiono decisivi in senso diverso gli argomenti spesi dalla società contribuente.

In primo luogo, la risoluzione n. 47 del 1999 dell'Agenzia delle Entrate, che ebbe a ritenere condivisibile l'ipotesi che l'agevolazione valesse per "tutte" le attività accessorie strettamente correlate all'utilizzo della nave, oltre a non poter derogare alla normativa primaria (tra le tante Cass. 29/11/2022, n. 35098 ; Cass. 21/03/2014, n. 6699 , per cui la circolare esprime esclusivamente un parere, non vincolante per il contribuente, oltre che per gli uffici, per il giudice e per la stessa autorità che l'ha emanata), si riferisce pur sempre al presupposto che si tratti di attività relative all'utilizzazione della nave; anzi essa espressamente premette che "il reddito agevolato è soltanto quello derivante dall'utilizzo delle navi. rimanendo pertanto escluso

da detta agevolazione il reddito che, pur relativo a dette navi, è conseguito al di fuori del loro utilizzo".

La circostanza, poi, che altre normative nazionali estendano l'agevolazione ai trasporti aerei venduti insieme (in particolare il Regno Unito ma ciò vale anche per altri Stati membri) non è argomento dirimente; infatti, non è qui in discussione se una normativa interna che preveda l'estensione dell'agevolazione al trasporto aereo sia o meno conforme agli Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi ma la diversa questione se la specifica norma interna, autorizzata dalla Commissione, preveda o meno tale estensione.

Né elementi favorevoli alla tesi della società emergono dalla decisione della Commissione del 2020; nel testo della decisione la Commissione fornisce un elenco solo esemplificativo delle attività accessorie, facendo però sempre riferimento ad attività accessorie svolte a bordo o alle escursioni a terra, e quindi senza mai riferirsi ai trasporti aerei; essa parla di attività "frequentemente" svolte a bordo e la tesi della società è che laddove è usato l'avverbio "frequentemente", si intende dire che l'agevolazione spetta per tutte le attività, sia quelle che sono svolte a bordo, frequentemente, sia per quelle non svolte a bordo, meno frequentemente; ma tale tesi, peraltro smentita, come visto dal successivo decreto attuativo, non pare sostenibile, in quanto l'avverbio appare fare riferimento, più semplicemente, non al luogo ove si svolga l'attività (a bordo o meno) ma al fatto che un'attività collaterale vi sia, come tipicamente nell'attività crocieristica, o non vi sia, meno frequentemente.

Del resto, la Commissione nel 2020 fa riferimento al testo dei cd. Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi del 2004, il quale (punto 2.2.) ha quali obiettivi generali: realizzare un trasporto marittimo più sicuro, efficiente e rispettoso dell'ambiente, incoraggiare l'iscrizione nel Naviglio, nei registri degli Stati membri, contribuire al consolidamento delle industrie marittime e al mantenimento di una flotta globalmente competitiva sui mercati mondiali, mantenere e migliorare il know how marittimo e proteggere e promuovere l'occupazione dei marittimi europei, contribuire alla promozione di nuovi servizi nel settore del trasporto marittimo a corto raggio in linea con il Libro bianco sulla politica dei trasporti dell'unione europea. Al punto 3, vi è l'esame delle previsioni in merito al regime fiscale, ove si precisa che le agevolazioni fiscali erano risultate atte a salvaguardare un'occupazione di elevata qualità nel settore marittimo e a terra, ad esempio le attività gestionali direttamente connesse con i trasporti marittimi e anche in attività collegate (assicurazioni, brokeraggio e finanziamenti), ugualmente ritenute importanti per l'attività della comunità; al punto 3.2, si ribadisce che "in tutti i casi i vantaggi derivati dai regimi di aiuto devono facilitare lo sviluppo del settore dei trasporti marittimi e l'occupazione a sostegno degli interessi comunitari. Di conseguenza i vantaggi fiscali devono essere limitati alle attività di trasporto marittimo: quindi nei casi in cui un armatore sia anche attivo in altri settori commerciali sarà chiesta la tenuta di una contabilità trasparente per evitare un effetto diffusivo dell'aiuto su attività non connesse con i trasporti marittimi".

Infine, alla luce di quanto evidenziato e del corpus normativo nel quale la disposizione si inserisce, non appare pertinente al caso di specie l'interpretazione della nozione di accessorietà in ambito IVA.

4.5. Deve pertanto concludersi che la CTR abbia errato ove ha ritenuto che l'agevolazione dell' art. 4 D.L. n. 457 del 1997 spettasse anche per la vendita dei trasporti aerei anche se funzionali a raggiungere il luogo di imbarco, peraltro apparentemente applicando anche il D.M. emesso per dare attuazione alla diversa agevolazione della cd. tonnage tax, il quale esplicitamente non la contempla tra le attività accessorie agevolabili.

Il motivo va quindi accolto, dovendosi cassare la sentenza impugnata, in relazione ad esso, con rinvio ai giudici di appello che dovranno decidere in base al seguente principio di diritto: "nel regime vigente *ratione temporis*, l'agevolazione IRES prevista dall' art. 4 , comma 2, D.L. n. 457 del 1997 , conv. dalla L. n. 30 del 1998 , estesa all'IRAP dall' art. 12 D.Lgs. n. 446 del 1997 , prevista per il reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel Registro internazionale, non è applicabile ai redditi derivanti dall'attività di vendita dei trasporti aerei per raggiungere il luogo di imbarco della nave".

5. Il terzo motivo, che attiene alla questione della qualificazione dei costi, già descritta nell'esame della seconda censura del primo motivo, è infine inammissibile.

Infatti, il vizio di violazione di legge consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge ed implica necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è esterna all'esatta interpretazione della norma e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura è possibile, in sede di legittimità, solo sotto l'aspetto del vizio di motivazione (tra le tante Cass. 12/10/2017, n. 24057 ; Cass. 28/09/2017, n. 22707) mentre nel caso di specie il motivo tende ad una diversa qualificazione dei costi.

6. Il ricorso di Costa Crociere è affidato a cinque motivi.

I primi tre motivi attengono alla ripresa per la quale essa è stata soccombente sia in primo grado che in appello; tale ripresa è stata effettuata dall'ufficio riqualificando il contratto di agenzia esistente tra la Costa Crociere e la Costa Cruzeiros Agencia Maritima Ltda., sua controllata brasiliana, e che prevedeva in favore di questa sia un mandato all'incasso dei crediti per le vendite effettuate nel territorio brasiliano che un mandato di pagamento in relazione ai costi della controllante nel medesimo territorio; nell'avviso di accertamento l'Agenzia aveva evidenziato che di fatto con tale operazione era stabilmente lasciata nella disponibilità della controllata brasiliana una somma di circa 40 milioni di euro, somma che doveva quindi ritenersi oggetto di un finanziamento della controllante in favore della controllata; recuperava quindi gli interessi che quest'ultima avrebbe dovuto versare in favore della prima, ai sensi dell' art. 110 , comma 7, D.P.R. n. 917 del 1986 ; la misura degli interessi era determinata partendo dal tasso (libor a sei mesi) utilizzato per un prestito intercorrente tra le stesse parti in senso inverso e cioè un prestito erogato dalla società brasiliana in favore della sua controllante ma aumentando lo spread in ragione del rischio paese (5% invece di 2%).

Il giudice di appello ha confermato la validità della ripresa evidenziando che nel bilancio della controllata la somma dovuta alla controllante era iscritta come debito a medio lungo termine il che deponeva nel senso della sussistenza di un finanziamento.

6.1. Con il primo motivo la società censura tale statuizione deducendo la violazione sia dell' art. 110 , comma 7, t.u.i.r. sia delle linee guida OCSE al riguardo sia dell' art. 1362 cod. civ.

La ricorrente deduce che l'art. 110 citato non consente una riqualificazione del contratto intercorso tra le parti e che comunque nel caso di specie non sussistevano i presupposti di tale riqualificazione.

Con il secondo motivo la statuizione è censurata in relazione alla violazione delle regole in tema di riparto dell'onere della prova.

Con il terzo motivo si deduce una omessa pronuncia in relazione ad un motivo di appello che era relativo alla errata quantificazione degli interessi.

6.2. Il primo motivo, con cui la società deduce che in un'analisi di transfer pricing, l'amministrazione non avesse il potere di riqualificazione dell'operazione negoziale e che comunque nel caso di specie non ne sussistessero i presupposti, va esaminato unitamente al secondo, e si rivela fondato nei termini che seguono.

6.3. La difesa erariale ha eccepito la (parziale) inammissibilità del motivo per novità del vizio (insussistenza del potere di riqualificazione) fatto valere.

Occorre premettere che per aversi modificazione della causa petendi, non consentita in appello, occorre o che gli elementi dedotti in secondo grado comportino il mutamento dei fatti costitutivi del diritto azionato, integrando una pretesa diversa rispetto a quella fatta valere in primo grado, oppure che gli elementi prospettati in giudizio, se pur già esposti nell'atto introduttivo, vengano dedotti in grado d'appello, in modo da introdurre un nuovo tema d'indagine che alteri l'oggetto sostanziale dell'azione e i termini della controversia (Cass. 23/07/2015, n. 15506 ; Cass. 10/09/2012, n. 15101 ; Cass. 12/07/2010, n. 16298 ; Cass. 08/04/2010, n. 8342).

Pertanto, alla luce di tale principio, la doglianza di insussistenza del potere di riqualificazione non può considerarsi nuova e diversa da quella di mancanza dei presupposti della stessa, rivelandosi infondata l'eccezione erariale sul punto.

6.4. Dispone l' art. 110 , settimo comma, t.u.i.r. nella formulazione vigente pro tempore, che "i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito".

Secondo la prevalente giurisprudenza di questa Corte, l' art. 110 , comma 7, t.u.i.r. non integra una disciplina antielusiva in senso proprio, ma è finalizzato alla repressione del fenomeno economico del transfer pricing (spostamento d'imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti) in sé considerato; sicché la prova gravante sull'Amministrazione finanziaria riguarda non il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, ma solo l'esistenza di transazioni, tra imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, mentre incombe sul

contribuente, giusta le regole ordinarie di vicinanza della prova ex art. 2697 cod. civ., ed in materia di deduzioni fiscali, l'onere di dimostrare che tali transazioni siano intervenute per valori di mercato da considerarsi normali (Cass. 30/06/2021, n. 18436 ; Cass. 16/01/2019, n. 898 ; Cass. 25/06/2019, n. 16948 ; Cass. 15/04/2016, n. 7493 ; Cass. 30/06/2016, n. 13387 ; Cass. 15/11/2017, n. 27018 ; Cass. 18/09/2015, n. 18392 ; Cass. 19/04/2018, n. 9673).

Questa stessa giurisprudenza di legittimità, che si condivide e si fa propria, ha precisato che la ratio della norma sta nel principio di libera concorrenza enunciato nell'art. 9 del Modello di Convenzione OCSE, il quale prevede la possibilità di sottoporre a tassazione gli utili derivanti da operazioni infragruppo che siano state regolate da condizioni diverse da quelle che sarebbero state convenute fra imprese indipendenti in transazioni comparabili effettuate sul libero mercato, sicchè si tratta di verificare l'interesse economico dell'operazione in concreto perseguito, di compararla con analoghe operazioni realizzate in condizioni di libero mercato e di valutarne la conformità a queste (Cass. 18/06/2020, n. 11837).

Cass. 13/05/2015, n. 9709 ha evidenziato che "Il modello di convenzione OCSE è stato recepito dal D.P.R. n. 917/1986 , art. 9 , richiamato dall'art. 76, commi 2 e 5, (ora art. 110, commi 2 e 7) dello stesso decreto, ove in ultima analisi si stabilisce l'irrilevanza, ai fini fiscali, dei valori concordati dalle parti nell'ambito di transazioni "controllate" e l'inserimento automatico nelle transazioni medesime di valori legali, ancorati al regime della libera concorrenza;

con la conseguenza che, in simili vicende, non rileva il corrispettivo effettivamente convenuto, bensì quello che sarebbe stato stabilito ove le imprese fossero state indipendenti l'una dall'altra, secondo il cd. arm's length principle".

La disciplina interna costituisce, pertanto, trasposizione in norme giuridiche vincolanti (hard law) delle indicazioni contenute nella normativa sovranazionale.

La disciplina sovranazionale di provenienza OCSE ha individuato da tempo una serie di regole e metodi per la determinazione dei valori di comparazione in regime di libera concorrenza, regole trasfuse nelle Linee Guida OCSE, ripetutamente aggiornate (Rapporto 1979, Linee Guida del 1995, aggiornate nel 2010 e nel 2017), le quali costituiscono - secondo una costante giurisprudenza di questa Corte - linee interpretative utili al fine di individuare i metodi di comparazione da utilizzare nella verifica della correttezza del prezzo di trasferimento e delle eventuali riprese reddituali (Cass. 9/10/2020, n. 21828 ; Cass. 6/08/2020, n. 16755 ; Cass. 18/06/2020, n. 11837 ; Cass. 5/04/2019, n. 9615 ; Cass. 27/12/2018, n. 33406 ; Cass. 16/11/2018, n. 29529 ; Cass. 15/11/2017, n. 27018 ; Cass. 27/10/2017, n. 25566 ; Cass. 22/04/2016, n. 8130 ; Cass. 15/04/2016, n. 7493 ; Cass. 19/10/2012, n. 17953).

Si tratta, in particolare, di regole di soft law, utilizzate da questa Corte, dirette a riempire gli spazi interpretativi lasciati dalle norme di diritto interno (che si ispirano, come si è visto, alle medesime disposizioni sovranazionali).

6.5. La giurisprudenza della Corte, in tema di transfer pricing, relativa ai finanziamenti infruttiferi (da ultimo Cass. 20/05/2021, n. 13850 ; Cass. 15/11/2017, n. 27018), ritiene che "la valutazione "in base al valore normale" prescinde dalla capacità originaria dell'operazione di produrre

reddito e, quindi, da qualsivoglia obbligo negoziale delle parti attinente al pagamento del corrispettivo (cfr. Linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali, paragrafo 1.2). Si tratta, infatti, di esaminare la sostanza economica dell'operazione intervenuta e confrontarla con analoghe operazioni realizzate, in circostanze comparabili, in condizioni di libero mercato tra soggetti indipendenti e valutarne la conformità a queste".

Le linee guida OCSE (nella versione 2017) prevedono, ai punti 1.121 e ss., la possibilità di disconoscere o sostituire l'operazione intercorsa tra le parti ma a condizioni molto rigorose e soprattutto previo espletamento di tutti gli incombeni necessari al fine di delineare accuratamente l'effettiva operazione intercorsa tra le parti, che è operazione preliminare in qualunque analisi di transfer pricing; a tal fine occorre partire dal contenuto del contratto, esaminare l'effettiva sostanza economica della transazione, la sua razionalità commerciale e sempre con riferimento alla necessità di comparazione con analoghe operazioni intercorrenti tra imprese indipendenti.

Dispone il par. 1.122 che "dovrà farsi ogni tentativo per determinare l'effettiva natura della transazione e per applicare il principio di libera concorrenza alle transazioni accuratamente delineate onde assicurare che il disconoscimento non sia usato semplicemente perché la determinazione del prezzo di libera concorrenza è difficile. Laddove la stessa transazione possa essere osservata tra parti indipendenti in circostanze comparabili (ad esempio, laddove tutte le circostanze economicamente rilevanti siano identiche a quelle in cui si verifica l'operazione esaminata, tranne che per le parti coinvolte) il disconoscimento non dovrà essere effettuato. Il mero fatto che la transazione non possa essere osservata tra imprese indipendenti non significa che non si debba riconoscere. Le imprese associate possono avere l'opportunità di entrare in una grande varietà di accordi rispetto alle imprese indipendenti e concludere specifiche transazioni che non sono ripetibili o si verificano raramente tra imprese indipendenti per ragioni economiche. La transazione così come accuratamente delineata può essere disconosciuta e, se del caso, sostituita da un'operazione alternativa, allorché gli accordi conclusi in relazione all'operazione, considerati nella loro totalità, si discostano da quelli che sarebbero stati conclusi da un'impresa indipendente che, in circostanze comparabili, si fosse comportata in maniera razionale dal punto di vista commerciale, in tal modo impedendo la determinazione di un prezzo accettabile per entrambe le parti in considerazione delle loro rispettive prospettive e delle opzioni realisticamente disponibili a ciascuna di esse al momento della transazione"; mentre il par. 1.123 dispone che "La questione essenziale nell'analisi è se l'effettiva transazione possieda la ragionevolezza commerciale degli accordi che dovrebbero essere conclusi tra parti indipendenti in circostanze economiche comparabili, non se la stessa transazione possa essere osservata tra parti indipendenti. Il disconoscimento di una transazione che possiede la ragionevolezza commerciale di un accordo in regime di libera concorrenza non costituisce un'appropriata applicazione del principio di libera concorrenza. La restrizione delle legittime transazioni commerciali sarebbe un esercizio totalmente arbitrario la cui iniquità potrebbe essere aggravata dalla doppia imposizione applicata nel caso in cui l'altra amministrazione fiscale non condivida le stesse opinioni su come strutturare l'operazione".

6.6. Alla luce di tali considerazioni deve quindi ritenersi, in primo luogo, che la CTR non ha effettuato alcuna affermazione in violazione del principio di riparto degli oneri probatori ma ha esaminato nel merito le rispettive deduzioni; in secondo luogo, va osservato che la decisione della causa non ponesse esclusivamente un problema di interpretazione del contratto (come ritenuto dal Procuratore generale, per sostenere l'inammissibilità del motivo); in terzo luogo, va evidenziato che all'ufficio e quindi alla CTR non era astrattamente preclusa una riqualificazione del contratto (con ciò rivelandosi infondata la prima censura del primo motivo che ha evidenziato la inammissibilità assoluta di una riqualificazione); deve però ritenersi che i giudici di appello abbiano errato, nel procedere al disconoscimento e alla sostituzione dell'operazione intercorsa tra le parti, a dare rilevanza esclusivamente al dato contabile della società controllata, che aveva inserito tali poste nei debiti a medio lungo termine, senza in realtà minimamente esaminare il contenuto del contratto, la sua sostanza economica, i rischi contrattualmente assunti e la contabilizzazione operata dalla società controllante (che compie un'accurata analisi e spiegazione della propria contabilizzazione) e, soprattutto, a procedere alla comparazione con situazioni analoghe.

Il motivo va quindi accolto nei termini predetti, dovendosi sul punto cassare la sentenza con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado perché proceda ad un nuovo esame alla luce dei predetti principi.

7. Il terzo motivo deduce l'omessa pronuncia in relazione a un diverso motivo di appello che era subordinato alla questione della fondatezza della ripresa poiché con esso la società deduceva un erroneo criterio di individuazione del tasso di interesse del finanziamento.

Gli ultimi due motivi sono relativi al trattamento sanzionatorio.

L'accoglimento del primo motivo, nei termini sopra indicati, determina l'assorbimento quindi sia del terzo che dei residui motivi.

8. Pertanto, il ricorso principale dell'Agenzia delle Entrate va accolto in riferimento al secondo motivo, respinti gli altri; il ricorso della società va accolto in relazione al suo primo motivo, nei termini indicati in motivazione, respinto il secondo e assorbiti gli altri.

La sentenza va cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, in diversa composizione, che provvederà in base ai su esposti principi di diritto, e cui è demandato il compito di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte accoglie il secondo motivo del ricorso principale, rigettati gli altri; accoglie il primo motivo del ricorso incidentale, nei termini di cui in motivazione, respinto il secondo e dichiarando assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza