Civile Ord. Sez. 5 Num. 25612 Anno 2026
Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA
Relatore: GALASSO GIOVANNI
Data pubblicazione: 21/09/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 14749/2025 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (c.f. 06363391001), in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (c.f. 80224030587);

-ricorrente-

contro

RICCO GIANPIERO

-intimato-

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania n. 449/2025 depositata il 14/1/2025.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 8/7/2026 dal Consigliere Giovanni Galasso.

FATTI DI CAUSA

1. Dalla sentenza impugnata e dagli atti delle parti risulta che, con ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Salerno, Gianpiero Ricco,

titolare dell'impresa individuale Vento di Levante, impugnò l'avviso di accertamento n. TF9010404305/2019 con il quale si contestava, per l'anno 2014, l'applicazione dell'IVA al 22% su operazioni erroneamente ritenute esenti ai sensi dell'art. 10, comma 1°, n. 14) d.P.R. 633/1972. In particolare, la pretesa riguardante l'IVA aveva ad oggetto prestazioni di trasporto marittimo di passeggeri, rese dal contribuente in favore della Gruppo battellieri costa d'Amalfi S.r.l. e non direttamente degli utenti; si trattava pertanto, ad avviso dell'Amministrazione, di prestazioni di natura commerciale in forza di un contratto con la predetta società che, peraltro, espressamente prevedeva l'applicazione dell'IVA.

La CTP accolse il ricorso, ritenendo che per l'esenzione rilevasse esclusivamente la natura oggettiva della prestazione.

2. L'Amministrazione propose appello al quale resistette il contribuente.

La Commissione tributaria regionale della Campania dichiarò l'inammissibilità dell'impugnazione per difetto di specificità, in quanto riproduceva le medesime argomentazioni svolte nel giudizio di primo grado.

3. Questa Corte, con ordinanza n. 27827/2023, accolse il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, ritenendo che l'appello fosse sufficientemente specifico.

4. Il contribuente riassunse il giudizio e la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, con la sentenza indicata in epigrafe, rigettò nuovamente l'appello, osservando che ciò che rileva ai fini dell'esenzione è la natura oggettiva della prestazione (indipendentemente dal soggetto nei confronti del quale viene resa) che rientra senz'altro nell'ipotesi prevista dall'art. 10, comma 1°, n. 14) d.P.R. 633/1972; irrilevante, invece, era il contenuto del contratto tra la contribuente e la S.r.l. Gruppo battellieri costa d'Amalfi - nel quale i compensi erano stabiliti con la precisazione che gli stessi includevano l'IVA - giacché le imposte

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

trovano la loro fonte esclusivamente nella legge, così che la volontà delle parti è priva di significato.

5. Avverso tale sentenza l'Amministrazione ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un solo motivo.

Il contribuente non ha resistito con controricorso ed è rimasto intimato.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 Con l'unico motivo di ricorso, l'Amministrazione ha dedotto il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione dell'art. 10, comma 1°, n. 14) d.P.R. 633/1972.

Dopo aver richiamato la giurisprudenza civile (Cass. n. 419/2020 e Cass. n. 12599/2014) e penale (Cass. n. 46715/2018) di questa Corte - secondo la quale per l'operatività dell'esenzione sarebbe necessario che l'attività consista esclusivamente nel trasporto di passeggeri senza altre prestazioni di carattere turistico o ricreativo, e che venga resa nei confronti di una collettività indefinita con il rilascio delle necessarie autorizzazioni a seguito di procedura di concorso - ha osservato che, nel caso di specie, sarebbero ravvisabili due distinti rapporti: il primo tra la S.r.l. Gruppo battellieri costa d'Amalfi ed i passeggeri per il quale opererebbe l'esenzione ed il secondo, di natura commerciale, al quale dovrebbe trovare applicazione l'aliquota ordinaria tra il controricorrente e la S.r.l.. Tale ultimo rapporto era regolato da un contratto – peraltro privo di data certa – che prevedeva dei compensi per le corse effettuate dall'impresa del Ricco espressamente considerati "IVA inclusa".

1.2 Il motivo è infondato.

Occorre precisare che, nel caso di specie, trova applicazione, *ratione temporis*, l'art. 10, comma 1°, n. 14) nel testo anteriore alle modifiche introdotte con l. 232/2016, secondo il quale sono esenti dall'IVA le *«prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante veicoli da*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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».

L'art. 1, commi 33 e ss., l. 232/2016, per le operazioni compiute a decorrere dal 1° gennaio 2017, ha eliminato il riferimento alle prestazioni effettuate con *«altri mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare»*; queste ultime, infatti, sono state incluse tra le prestazioni per le quali si applicano le aliquote agevolate in base alla tabella A parte II bis n. 1 ter e parte III n. 127 *novies*.

Va altresì considerato l'art. 36 bis d.l. 50/2022 conv. in l. 91/2022, rubricato *«Interpretazione autentica di norme del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di servizi di trasporto di persone per finalità turistico-ricreative»*, secondo il quale *«Le disposizioni dell'articolo 10, primo comma, numero 14), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e della tabella A, parte II-bis, numero 1-ter), e parte III, numero 127-novies), allegata al medesimo decreto del Presidente della Repubblica 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 dell'articolo 12 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972. L'interpretazione di cui al primo periodo non si riferisce alle mere prestazioni di noleggio del mezzo di trasporto»*.

Infine, l'art. 371 della direttiva 2006/112/CE stabilisce che *«Gli Stati membri che al 1° gennaio 1978 esentavano le operazioni elencate nell'allegato X, parte B, possono continuare ad esentarle, alle condizioni*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

esistenti alla suddetta data in ciascuno Stato membro interessato»; il numero 10 dell'allegato X parte B fa riferimento al *«trasporto di persone e 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»*, ma non contiene una definizione di trasporto.

Tuttavia, tale nozione, secondo la Corte di Giustizia UE *«deve essere interpretata conformemente al senso abituale dei termini in questione»* (cfr. sentenza 18 gennaio 2001, nella causa C-83/99, Comm. C. Spagna, punti da 17 a 20); infatti, *«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. I 505, 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».

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Infine, pur dovendo tenersi conto del principio in forza del quale le norme che stabiliscono esenzioni all'IVA vanno interpretate in senso restrittivo, va comunque considerato che 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).

Tanto premesso, va comunque osservato che la giurisprudenza di questa corte richiamata dalla ricorrente (Cass. n. 419/2020; Cass. n. 12599/2014) non appare di particolare aiuto con riferimento alla fattispecie *de qua*, in quanto riguarda ipotesi nelle quali alle prestazioni di trasporto si accompagnavano anche altre prestazioni di carattere turistico ricreativo, che, invece, nel caso di specie non ricorrono; né appare significativo il riferimento alla questione della necessità di apposite autorizzazioni (evidenziata in Cass. n. 6966/2021) che riguarda situazioni contingenti (nella specie, esercizio del servizio di trasporto nella laguna di Venezia) che non possono essere generalizzate in assenza di accertamenti di fatto in tal senso.

1.3 Infatti, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare se tale operazione comporti, ai fini IVA, due o più prestazioni distinte o un'unica prestazione (v., in tal senso, sentenze del 10 marzo 2011, Bog e a., C-497/09, C-499/09, C 501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, punto 52 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 21 febbraio 2013, Zamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punto 27 e giurisprudenza ivi citata; da ultimo Corte giustizia UE, Sent., 18 gennaio 2018, causa C-463/16). La Corte ha altresì

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dichiarato che, da un lato, dall'articolo 2 della sesta direttiva discende che ciascuna operazione dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che, dall'altro, l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'Iva, sicché si è in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (sentenze del 10 marzo 2011, Bog e a., C-497/09, C 499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, punto 53 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 10 novembre 2016, Bastovà, C-432/15, EU:C:2016:855, punto 70 e giurisprudenza ivi citata).

Inoltre, il giudice unionale ha affermato che vi è un'unica prestazione nel caso in cui uno o più elementi debbono essere considerati costitutivi della prestazione principale, mentre altri elementi devono invece essere considerati come una o più prestazioni accessorie, cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale: pertanto, una prestazione è considerata accessoria ad una prestazione principale quando costituisce per la clientela non già un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (sentenze del 10 marzo 2011, Bog e a., C 497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135, punto 54 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 10 novembre 2016, Bagtovà, C-432/15, EU:C:2016:855, punto 71 e giurisprudenza ivi citata). Dalla citata giurisprudenza della Corte unionale si evince, quindi, che, quando si è in presenza di una pluralità di prestazioni, occorre tenere conto della complessiva attività economica svolta e, in particolare, la specifica finalità perseguita e l'interesse economico sottostante, sicché, proprio in relazione alla suddetta finalità, una prestazione è da considerarsi accessoria quando non costituisce il fine

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ultimo perseguito, ma il mezzo per il raggiungimento della effettiva finalità economica perseguita.

1.4 Più di recente, tuttavia, anche alla luce della norma di interpretazione autentica riportata, si è affermato che l'esenzione o la riduzione delle aliquote per i servizi di trasporto marittimo di persone trovano *«applicazione anche ove siano effettuate esclusivamente prestazioni di trasporto con finalità turistico-ricreative, senza la fornitura di ulteriori servizi, in virtù dell'art. 36-bis del d.l. n. 50 del 2022, conv. dalla l. n. 91 del 2022, che, avendo natura di norma di interpretazione autentica, in conformità alla rubrica ed al tenore letterale, e precisando il significato già attribuibile alla disposizione interpretata anche alla luce dei principi del diritto dell'UE, dispiega efficacia retroattiva, enunciando una regola di giudizio destinata ad operare in termini generali sia per le controversie pendenti che per quelle future, con esclusione dei soli rapporti esauriti»* (Cass. n. 35054/2023).

Anche la norma di interpretazione autentica riconosce, tuttavia, l'esenzione o le aliquote agevolate alle prestazioni indicate nelle norme sopra richiamate *«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 dell'articolo 12 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972».* Nel caso in cui vengano forniti servizi ulteriori rispetto al trasporto, che non siano meramente accessori nel senso sopra indicato, vanno comunque escluse l'esenzione o le agevolazioni.

1.5 Nel caso in esame è pacifico che la prestazione si esaurisce in un'attività di mero trasporto, tuttavia, ad avviso della ricorrente, la circostanza che la prestazione non viene resa dall'impresa del Ricco in favore dei passeggeri, bensì della S.r.l. Gruppo battellieri costa d'Amalfi,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sarebbe sufficiente ad escludere la riconducibilità della stessa nell'ambito dell'art. 10, comma 1°, n. 14) d.P.R. 633/1972, nella formulazione *ratione temporis* applicabile.

Tali considerazioni non sono condivisibili. Va innanzi tutto evidenziato che l'aspetto preminente è certamente quello oggettivo, come evidenziato anche dalla giurisprudenza sopra riportata, sicché da tale punto di vista non è possibile escludere la stessa dall'ambito dell'art. 10, comma 1°, n. 14) d.P.R. 633/1972.

1.6 Inoltre, la conclusione non muterebbe ove si volesse concentrare l'attenzione sui rapporti intercorsi tra il Ricco e la S.r.l. Gruppo battellieri costa d'Amalfi e tra quest'ultima ed i passeggeri.

Ed infatti la stessa ricorrente afferma che *«A monte di tali prestazioni di servizio era stato stipulato tra le parti, in data 03.03.2014, apposito contratto di "trasporto marittimo di passeggeri", con cui il trasportatore (Ricco Gianpiero) si obbligava ad eseguire per conto del committente (Gruppo Battellieri Costa D'Amalfi S.R.L.) il trasporto di passeggeri su richiesta di quest'ultimo.*

Nel citato contratto, privo di data certa, era previsto quanto segue: "… 1) Il trasportatore eseguirà per conto del Committente trasporto di passeggeri su richiesta di quest'ultimo a seconda delle esigenze su vari percorsi e distanze diverse individuati come segue: Percorso n. 1: Amalfi/Minori/Maiori e viceversa solo andata - Amalfi/Conca dei Marini e viceversa solo andata; Percorso n. 2: 4 Amalfi/Cetara e viceversa solo andata - Amalfi/Positano e viceversa solo andata - Amalfi/Salerno e viceversa solo andata ; Percorso n. 3: i percorsi n. 2 per viaggi andata e ritorno. 2) Il committente pagherà come corrispettivo del percorso effettuato il seguente importo Iva compresa come da normativa vigente come descritto di seguito: Percorso n. 1: Euro 3,00 s/a Euro 6 A/r IVA Compresa; Percorso n. 2: EURO 5,50 S/a o S/r Iva compresa; Percorso n. 3: Euro 11,00 A/r Iva compresa. 4) Sono a carico del trasportatore tutte

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

le spese di porto, di agenzia, di dogana, diritti vari, pilotaggio (se richiesto), ormeggiatori ed il carburante su tutti i trasporti marittimi effettuati per conto del committente […]».

Orbene, in base alla stessa prospettazione offerta dalla ricorrente, secondo la quale «*il trasportatore (Ricco Gianpiero) si obbligava ad eseguire per conto del committente (Gruppo Battellieri Costa D'Amalfi S.R.L.) il trasporto di passeggeri su richiesta di quest'ultimo*», deve ritenersi che, ai fini IVA, il rapporto in esame vada ricondotto alla figura del mandato senza rappresentanza. Devono pertanto trovare applicazione i principi contenuti negli artt. 28 direttiva 2006/112/CE (in precedenza, 6, par. 4, direttiva 77/388/CEE) e 3, comma 3°, d.P.R. 633/1977, in forza dei quali si realizza una *«finzione giuridica di due prestazioni di servizi identiche fornite consecutivamente, per effetto della quale l'operatore che partecipa alla prestazione di servizi, cioè il mandatario, si ritiene che abbia ricevuto, in un primo tempo, i servizi in questione dall'operatore per conto del quale agisce, cioè il mandante, prima di fornire, in un secondo tempo, personalmente tali servizi al cliente (in termini, Cass. 18 dicembre 2013, n. 28285; 23 ottobre 2013, n. 23899; 23 novembre 2018, n. 30360, laddove la successiva Cass. 29 settembre 2020, n. 20591 si riferisce all'ipotesi speculare di mandato volto a ricevere da società fornitrici prestazioni da erogare a terzi beneficiari). Dunque, per quel che concerne il rapporto giuridico tra mandante e mandatario, «...il loro ruolo rispettivo di prestatore di servizi e di pagatore è artificialmente invertito ai fini dell'IVA» (Corte giust. 14 luglio 2011, C-464/10, Tiercè Franco-Belge S.A., punto 35).*

5.1.- Sicché se la prestazione di servizi a cui un operatore partecipa è soggetta all'iva, lo è anche il rapporto giuridico tra tale operatore e quello per il quale agisce (v., in tal senso, Corte giust. in causa C-274/15, cit., punto 87)» (Cass. n. 28940/2020; vedi anche Corte Giust. causa C-707/18, Amàràsti Land Investment SRL, punto 37). Conseguentemente,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

qualora sia esente – o assoggettata ad aliquota ridotta - una delle prestazioni, lo è anche l'altra.

I medesimi principi, del resto, trovano applicazione nei rapporti, per molti aspetti affini a quelli in esame, tra imprese consorziate, consorzio (o società consortile) ed ente appaltante, con conseguente unitarietà del regime fiscale della doppia fatturazione e trasferibilità dell'eventuale agevolazione tributaria nell'ambito del meccanismo del cd. ribaltamento, per cui il regime fiscale della fattura emessa nei confronti dell'appaltante non può che essere il medesimo di quello della fattura emessa dal consorzio nei confronti dei consorziati o viceversa (a seconda delle modalità di configurazione del rapporto) per il ribaltamento dei costi (cfr., *ex multis*, Cass. n. 18437/2017; Cass. n. 3166/2018; Cass. n. 24320/2018; Cass. n. 19786/2020; Cass. 4401/2026). Per quanto esposto, quindi, alle prestazioni rese dalla S.r.l. nei confronti dei passeggeri ed a quelle rese dall'impresa del Ricco nei confronti della S.r.l. non possono trovare applicazione regimi IVA differenti.

1.7 Le considerazioni fin qui svolte trovano una decisiva conferma nel d.lgs. 10/2026 – la cui entrata in vigore è fissata per il 1° gennaio 2027 – che, all'art. 169, rubricato *«norme di interpretazione autentica e di coordinamento»*, alla lett. v), stabilisce che *«la disposizione di cui all'articolo 37, comma 1, lettera q), deve intendersi nel senso che l'esenzione dall'IVA si applica anche se il trasporto è effettuato dal vettore in dipendenza di contratti stipulati con soggetti diversi dal viaggiatore»*; l'art. 37, comma 1°, d.lgs. 10/2026 indica le prestazioni esenti da imposta e la lett. q) riproduce sostanzialmente il testo attualmente vigente dell'art. 10, comma 1°, n. 14) d.P.R. 633/1972 (*«prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante veicoli da piazza. Si considerano urbani i trasporti effettuati nel territorio di un comune o tra comuni non distanti tra loro oltre cinquanta chilometri»*), mentre le altre prestazioni di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

trasporto, soggette all'aliquota del 5% e del 10%, sono previste nella Tabella A, Parte III, n. 3 e Parte IV, n. 112.

2. Il ricorso va quindi rigettato.

Non occorre provvedere in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità in quanto il controricorrente è rimasto intimato, né dichiarare la sussistenza dei presupposti per il raddoppio del contributo unificato, ai sensi dell'art. 13 d.P.R. 115/2002, in quanto la ricorrente è un soggetto istituzionalmente esonerato dal versamento dello stesso (Cass. n. 1778/2016; Cass. n. 5955/2014).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 8/7/2026.

La Presidente

Angelina-Maria Perrino

Corte di Cassazione - copia non ufficiale