Civile Ord. Sez. 5 Num. 25745 Anno 2026
Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA
Relatore: HMELJAK TANIA
Data pubblicazione: 23/09/2026

Oggetto: Tributi – Accertamento – IVA - Esenzione – art. 10, comma 1, n. 14, d.P.R. n. 633/1972

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 25149/2022 R.G. proposto da

Serenissima Motoscafi s.r.l., rappresentata e difesa dall'avvocato Massimiliano Leonetti

– *ricorrente* –

Contro

Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto n. 866/06/2022, depositata il 7.07.2022.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'8 luglio 2026 dal Consigliere Tania Hmeljak.

RILEVATO CHE

- La Serenissima Motoscafi s.r.l. proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento, con cui era stata recuperata l'IVA, per l'anno d'imposta 2014, essendo stato constatato che l'attività della società differiva rispetto a quella del mero trasporto di persone per vie d'acqua interne

(soggetto ad esenzione IVA ex art. 10, comma 1 n. 14) del d.P.R. n. 633/72), con conseguente applicazione dell'aliquota IVA ordinarla;

- secondo l'Agenzia la società aveva svolto attività complessa comprendente la prestazione di servizi turistico-ricettivi;

- la CTP di Venezia rigettava il ricorso ritenendo che la società svolgesse effettivamente un'attività diversa dal trasporto di persone, perché "*le motonavi di Serenissima Motoscafi Sri non erano disponibili per la collettività, ma venivano utilizzate per fornire servizi di trasporto privato ed esclusivo, a favore di ristretti gruppi di persone*";

- con la sentenza indicata in epigrafe, la CTR del Veneto rigettava l'appello proposto dalla contribuente richiamando e facendo proprie le motivazioni contenute nella sentenza della medesima sezione della CTR del Veneto n. 310/05/2021, laddove aveva osservato che "*come ampiamente e chiaramente si evince dalla motivazione dell'atto impositivo impugnato, risulta di palese evidenza che l'attività svolta dalla società Serenissima Motoscafi è quella di organizzare gite e/o escursioni turistiche giornaliere mediante l'utilizzo di una flotta di imbarcazioni Gran Turismo, con la quale vengono organizzate vere e proprie minicrociere con gite ed escursioni turistiche nella laguna veneta. Trattasi di attività che, tra l'altro, la stessa società, candidamente, pubblicizza nel proprio sito internet e che nulla ha a che vedere con il trasporto pubblico di passeggeri, regolarmente autorizzato e svolto dalla società pubblica ACTV. Ulteriori elementi a conforto di tale orientamento sono costituiti dal possesso di veri e propri voucher rilasciati dall'Agenzia di Viaggi Servè, sita nella medesima sede della società e parte integrante della sua struttura aziendale e dall'utilizzo di personale qualificato, hostess e guide turistiche, a disposizione dei clienti durante le gite in laguna.*";

- la contribuente impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi, illustrati con memoria;

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

- l'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

CONSIDERATO CHE

- Con il primo motivo la contribuente deduce la sussistenza di *ius superveniens* – norma di interpretazione autentica – sostenendo che l'art. 36-bis del d.l. n. 50 del 2022, nel prevedere che le disposizioni di cui all'art. 10, comma 1, n. 14) del d.P.R. n. 633 del 1972 si applicano anche quando le prestazioni ivi richiamate siano effettuate per finalità turistico – ricreative e indipendentemente dalla tipologia del soggetto che le rende, è applicabile anche alla fattispecie in esame, posto che, sulla base di detta disposizione, non sussiste più alcuna differenza tra un operatore pubblico e un operatore privato, come non assume alcun rilievo il motivo (turistico?) dello spostamento da parte del passeggero, essendo venuta meno la motivazione della ripresa fiscale, fondata sulla distinzione tra mero trasporto e gita turistica;

- con il secondo motivo si deduce la violazione dell'art. 132, comma 2 n. 4 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 cod. proc. civ., per motivazione apparente e motivazione *per relationem*, avendo la CTR rinviato in termini del tutto acritici alla motivazione di un'altra sentenza di secondo grado relativa ad annualità diverse;

- con il terzo motivo si deduce la nullità della sentenza per violazione degli artt. 132, comma 2 n. 4 cod. proc. civ., 111, comma 6, Cost., 36, comma 2, n. 4 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 cod. proc. civ., per non avere la CTR menzionato, né in punto di fatto né in diritto, le perizie di parte;

- con il quarto motivo si deduce la nullità della sentenza per violazione degli artt. 132, comma 2 n. 4 cod. proc. civ., 111, comma 6, Cost., 118 disp. att. c.p.c., 36, comma 2, n. 4 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 cod. proc. civ., per

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

motivazione apparente, in quanto la CTR non ha valutato le prove offerte dalla contribuente, sulla base della quali si evince che le prestazioni erano di mero trasporto senza servizi aggiuntivi e, quindi, esenti IVA, non ha fatto alcun riferimento al percorso logico – giuridico seguito, limitandosi a riportare in modo generico e *per relationem* alcuni fatti storici, senza aggiungere alcuna valutazione critica anche sul piano soggettivo, e ha omesso ogni valutazione sul piano giuridico della norma in tema di esenzione IVA nel contesto delle operazioni di trasporto nella laguna di Venezia;

- con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1 n. 3 cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione di norme di diritto ed errata applicazione dell'art. 10, comma 1, n. 14) del d.P.R. n. 633 del 1972, per avere la CTR errato nel ritenere che la contribuente offrisse un servizio diverso dal trasporto lagunare, consistente in una "mini" crociera con finalità turistiche, senza analizzare criticamente tutti gli elementi fattuali al fine di valutare se i servizi fossero meramente accessori alla prestazione principale di trasporto; nel richiamare la sentenza della Corte di Cassazione n. 8384 del 2021, rileva che solo se i servizi accessori fossero tali da snaturare la prestazione principale ovvero fossero talmente rilevanti da trasformare il mero trasporto in una crociera di piacere, la CTR avrebbe dovuto confermare l'avviso di accertamento; dalla ricostruzione critica dei fatti sotto il profilo giuridico emerge, invece, che la contribuente svolgeva un servizio inquadrabile come mero trasporto e alcuni servizi, come la presenza di assistente di bordo e servizio di biglietteria, erano meri elementi accessori necessari per svolgere al meglio la prestazione di trasporto, senza snaturarla ed escluderla dal perimetro previsto dall'art. 10 cit.;

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

- per ragioni di priorità logica vanno esaminati prima e unitariamente, per ragioni di connessione, il secondo, il terzo e il quarto motivo di ricorso, che sono infondati;

- al riguardo va innanzitutto ribadito il principio secondo il quale "*la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da "error in procedendo", quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture*" (Cass., Sez. U. n. 22232 del 2016);

- sotto altro profilo va evidenziato che, per costante e condivisibile giurisprudenza di questa Corte, la sentenza d'appello può essere motivata *per relationem*, purché il giudice del gravame dia conto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione ovvero della identità delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle già esaminate in primo grado, sicché dalla lettura della parte motiva di entrambe le sentenze possa ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente (Cass. n. 23997 del 2022; n. 2397 del 2021);

- la motivazione della sentenza impugnata non rientra affatto nei paradigmi invalidanti indicati nei citati, consolidati e condivisibili, arresti giurisprudenziali, in quanto indica, seppure in modo conciso, ma sufficientemente comprensibile, la ragione per la quale ha ritenuto di confermare il disconoscimento dell'esenzione IVA, posto che, dopo avere riportato il contenuto di altra sentenza emessa dalla medesima sezione della CTR del Veneto (la n. 310/06/2021), ha precisato di non avere motivo di discostarsi da tale orientamento, dato che i fatti oggetto della indicata sentenza riguardavano la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

medesima controversia in riferimento a diversi anni di imposta, dovendosi ritenere che il giudice tributario di appello abbia in tal modo assolto il proprio obbligo motivazionale al di sopra del "minimo costituzionale" (cfr. Sez. U. n. 8053 del 2014);

- con particolare riguardo al terzo e al quarto motivo, poi, va rilevato che, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, la perizia stragiudiziale, ancorché asseverata con giuramento, costituisce pur sempre una mera allegazione difensiva, onde il giudice del merito non è tenuto a motivare il proprio dissenso in ordine alle osservazioni in essa contenute quando ponga a base del proprio convincimento considerazioni incompatibili con le stesse; ai fini della adeguatezza della motivazione, inoltre, il giudice non è tenuto a dare conto del fatto di aver valutato analiticamente tutte le risultanze processuali né a confutare ogni singola argomentazione prospettata dalle parti, essendo sufficiente che egli, dopo averle vagliate nel loro complesso, indichi gli elementi sui quali intende fondare il suo convincimento e l'iter logico seguito nella valutazione degli stessi, implicitamente disattendendo quelli morfologicamente incompatibili con la decisione adottata (*ex plurimis*, Cass. n. 9415 del 2025);

- la sentenza impugnata, come si preciserà in sede di esame del primo e del quinto motivo, si fonda su elementi incompatibili con le conclusioni delle perizie depositate dalla contribuente, le cui conclusioni risultano comunque irrilevanti ai fini del riconoscimento dell'esenzione, essendo semplicemente volte a dimostrare, in base alla stessa prospettazione del ricorso, che l'attività era identica a quella svolta dalla società nei lontani anni 1997 e 1998 (in relazione alla quale i verificatori avevano ravvisato la fattispecie di esenzione), ossia prima della complessa evoluzione normativa, giurisprudenziale e di prassi registratasi sul punto, e che le imbarcazioni, per le loro caratteristiche, non erano adatte ad effettuare minicrociere in laguna,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

laddove la sentenza evidenzia, invece, come l'attività principale della contribuente fosse proprio quella di organizzazione di gite e/o escursioni turistiche mediante l'utilizzo di imbarcazioni, facendo leva, fra l'altro, sul rilascio di voucher da parte di un'agenzia di viaggio ubicata nella medesima sede della società e sull'utilizzo di personale qualificato, hostess e guide turistiche, a disposizione dei clienti durante le gite in laguna;

- anche il primo e il quinto motivo, che per ragioni di connessione vanno esaminati congiuntamente, sono infondati;

- va premesso che l'art. 10, comma 1, n. 14), d.P.R. n. 633 del 1972, nella versione applicabile *ratione temporis*, stabilisce che sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto: «*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*»;

- come ha affermato questa Corte (Cass. n. 419 del 2020), l'esenzione va interpretata restrittivamente, nel senso che, qualora con il trasporto di persone siano fornite anche altre prestazioni (ad esempio, servizi di tipo turistico - ricreativo), occorre considerare la complessiva attività economica svolta e, quindi, la specifica finalità perseguita e l'interesse economico sottostante; pertanto, una prestazione è da considerarsi accessoria quando non costituisce il fine ultimo perseguito, ma il mezzo per il raggiungimento della effettiva finalità economica perseguita;

- secondo la giurisprudenza unionale, ai fini dell'IVA, ciascuna prestazione deve essere normalmente considerata distinta e indipendente, come risulta dall'art. 1, paragrafo 2, secondo comma,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

della direttiva IVA (Corte giust. C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, punto 30);

- 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 (CGUE sentenze del 10 marzo 2011, Bog e a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, punto 52 e giurisprudenza ivi citata, nonché sentenza del 21 febbraio 2013, Žamberk, C-18/12, punto 27 e giurisprudenza ivi citata; da ultimo Corte giustizia UE, sentenza del 18 gennaio 2018, causa C-463/16);

- i giudici unionali hanno rilevato che, da un lato, dall'art. 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. Questa Corte, poi, nel ritenere non pertinente proprio il precedente (Cass. n. 8384 del 2021) citato nel presente ricorso, ha precisato che si è al cospetto 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 (Cass. n. 19792 del 2022; cfr. anche sentenze CGUE del 10 marzo 2011, Bog e a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, punto 53 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 10 novembre 2016, Bastovà, C-432/15, punto 70 e giurisprudenza ivi citata);

- la prestazione è, quindi, unica quando uno o più elementi devono essere considerati costitutivi della prestazione principale, mentre altri elementi devono invece essere considerati come una o più prestazioni

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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, punto 54 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 10 novembre 2016, Bastovà, C-432/15, punto 71 e giurisprudenza ivi citata; cfr. anche Cass. n. 40725 del 2021);

- in relazione alla disposizione di cui all'art. 10, comma 1, n. 14) del d.P.R. n. 633 del 1972, poi, è intervenuta la norma di interpretazione autentica di cui all'art. 36-*bis* del d.l. n. 50 del 2022, conv. con modificazioni dalla l. n. 91 del 2022, la quale prevede che «*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.*»;

- si tratta di disposizione applicabile in via retroattiva (con il limite dei rapporti esauriti), come ha precisato questa Corte, nell'affermare che: «*In tema di IVA, il regime di esenzione e di riduzione delle aliquote per il trasporto marittimo di persone, previsto dall'art. 10,*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

comma 1, n. 14, del d.P.R. n. 633 del 1973, trova 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 da operare in termini generali sia per le controversie pendenti che per quelle future, con esclusione dei soli rapporti esauriti.» (Cass. n. 35054 del 2023; n. 19781 del 2024);

- a seguito dell'entrata in vigore della norma di interpretazione autentica, quindi, l'esenzione stabilita nell'art. 10, comma 1, n. 14) cit. trova applicazione anche nel caso di trasporti con finalità turistico-ricreativa, purché abbiano per oggetto, in via esclusiva, il trasporto di persone e sia esclusa la fornitura di ulteriori servizi non riconducibili all'ambito di applicazione dell'art. 12 d.P.R. n. 633 del 1972, nel senso che tali ulteriori servizi, ai fini del riconoscimento dell'esenzione, devono qualificarsi comunque come accessori secondo le condizioni indicate dalla prima citata giurisprudenza unionale e di legittimità;

- la finalità turistico – ricreativa, quindi, non modifica la natura oggettiva della prestazione di trasporto di persone, salvo che si configuri una prestazione "complessa" nell'ambito della quale il servizio comprende attività ulteriori rispetto al mero trasferimento, non aventi carattere accessorio nei termini prima delineati, rispetto alle quali il trasporto risulta meramente strumentale (cfr. Cass. n. 13205 del 2026);

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

- nella specie, la CTR ha accertato che l'attività principale della contribuente era quella di organizzazione di gite e/o escursioni turistiche mediante l'utilizzo di imbarcazioni, per cui l'attività di trasporto di persone è stata considerata come mezzo per assicurare il raggiungimento della finalità economica effettivamente perseguita, che il giudice di appello ha ritenuto non riconducibile all'ambito di esenzione prevista dall'art. 10, comma 1, n. 14 cit.

- la modifica normativa evidenziata risulta, pertanto, del tutto ininfluente alla luce dell'accertamento in fatto effettuato dal giudice di appello, non sindacabile in sede di legittimità;

- privi di rilievo appaiono anche i precedenti giurisprudenziali citati dalla ricorrente in ricorso (Cass. n. 8384/2021) e nella memoria (Cass. n. 26061/2022), dato che in quei casi la Corte si era limitata ad evidenziare la sussistenza di un accertamento in fatto - operato dal giudice di appello sulla base delle risultanze processuali e non sindacabile in sede di legittimità - secondo il quale il servizio aggiuntivo effettuato dalla contribuente era da qualificarsi come accessorio al trasporto di persone e, quindi, rientrava nell'esenzione prevista dall'art. 10, comma 1, n. 14 cit.

- in conclusione, il ricorso va rigettato e le spese, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la parte ricorrente al pagamento, in favore della parte controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 5.900,00, oltre spese prenotate a debito;

ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale dell'8 luglio 2026.

La Presidente

Angelina – Maria Perrino

Corte di Cassazione - copia non ufficiale