Civile Ord. Sez. 5 Num. 25754 Anno 2026
Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA
Relatore: HMELJAK TANIA
Data pubblicazione: 24/09/2026

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. 22990/2021 R.G. proposto da

Serenissima Motoscafi s.r.l., rappresentata e difesa dagli avvocati Giuliano Marchi e Filippo Castellani

– *ricorrente* –

Contro

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

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto n. 310/06/2021, depositata il 17.02.2021.

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 separati ricorsi avversi distinti avvisi di accertamento, con cui era stata recuperata l'IVA, per gli anni dal 2010 al 2013, 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 ordinaria;

- secondo l'Agenzia la società aveva svolto, in realtà, attività complessa comprendente la prestazione di servizi turistico-ricettivi, come si evinceva dalla flotta di natanti a sua disposizione, tra i quali vi erano cinque motoscafi gran turismo per una portata complessiva di 530 persone, dall'esistenza di una agenzia di viaggi operante presso la medesima sede della società, mediante la quale venivano organizzate per tutto l'anno gite in laguna con assistenza di hostess in più lingue, dalla pubblicità sul sito internet proponente essenzialmente il noleggio di imbarcazione con relativo equipaggio, mediante erogazione di prestazioni con finalità turistica e non di mero trasporto passeggeri, nonché dalla fatturazione del servizio direttamente al tour operator;

- la CTP di Venezia rigettava i ricorsi riuniti, ad eccezione di quello riguardante l'avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2010, per il quale disponeva l'assoggettamento ad aliquota IVA ordinaria solamente delle escursioni alle isole della laguna;

- con la sentenza indicata in epigrafe, la CTR del Veneto rigettava l'appello proposto dalla contribuente osservando, per quanto qui rileva, che:

- la contribuente, dopo essere venuta a conoscenza dei rilievi avanzati in sede di PVC, aveva potuto esercitare senza alcun ostacolo il proprio diritto di difesa nel rispetto del principio del contraddittorio e non era ravvisabile alcuna violazione della tutela del legittimo affidamento, in quanto il lasso di tempo intercorso tra la verifica svolta dalla G. di F. tra il 1997 ed il 1998 e quella del 2015, non poteva comportare alcuna lesione a tale principio;

- le censure riguardanti il difetto di sottoscrizione dell'avviso di accertamento e l'assenza del contraddittorio erano infondate, tenuto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

conto di quanto prevede il d.lgs. n. 82 del 2005 e successive modifiche in materia di digitalizzazione nell'attività della Pubblica Amministrazione e della giurisprudenza consolidata che si è formata al riguardo;

- in relazione al merito, dalla motivazione dell'atto impositivo impugnato risultava evidente che l'attività svolta dalla società contribuente era quella di organizzare gite e/o escursioni turistiche giornaliere mediante l'utilizzo di una flotta di imbarcazioni Gran Turismo, con la quale venivano organizzate vere e proprie minicrociere con gite ed escursioni turistiche nella laguna veneta;
- tale attività, peraltro pubblicizzata dalla stessa società nel proprio sito internet, non aveva nulla a che vedere con il trasporto pubblico di passeggeri, regolarmente autorizzato e svolto dalla società pubblica ACTV;
- ulteriori elementi a conforto di tale orientamento erano costituiti dal possesso di veri e propri *voucher* rilasciati dall'agenzia di viaggi Servé, sita nella medesima sede della contribuente e parte integrante della sua struttura aziendale, nonché dall'utilizzo di personale qualificato, hostess e guide turistiche, a disposizione dei clienti durante le gite nella laguna;
- la contribuente impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a dieci motivi;
- l'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.
- il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Dott. Alberto Michele Cisterna, ha depositato le proprie conclusioni scritte con le quali ha chiesto il rigetto del ricorso.

CONSIDERATO CHE

- Con il primo motivo la contribuente denuncia 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 d.lgs. n. 546/1992, in

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 cod. proc. civ., per motivazione totalmente mancante o comunque apparente o obbiettivamente incomprensibile in ordine alla violazione, da parte dell'Ufficio, del legittimo affidamento, non avendo la CTR spiegato le ragioni giuridiche per le quali il lasso temporale intercorrente fra la prima verifica (in relazione agli anni di imposta 1997 – 1998) e la seconda verifica (riguardante gli anni di imposta dal 2010 al 2013) avrebbe escluso la formazione del legittimo affidamento, sebbene la contribuente avesse svolto sempre la medesima attività, come avevano rilevato le perizie di parte depositate nel giudizio di appello, e all'esito della prima verifica l'Ufficio avesse riconosciuto l'applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 10, comma 1, n. 14) del d.P.R. n. 633 del 1972;

- con il secondo motivo deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 5 cod. proc. civ., l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio (l'attività svolta dalla Serenissima Motoscafi s.r.l., qualificata come esente IVA ex art. 10, comma 1 n. 14 d.P.R. n. 633/1972 dalla G.d.F. per gli anni d'imposta 1997 – 1998, era la medesima attività esercitata dalla contribuente nelle annualità oggetto di contenzioso, ossia 2010, 2011, 2012 e 2013), che è stato oggetto di discussione tra le parti;

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

- con il quarto motivo deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 10 e 11 della l. n. 212/2000, 3, 23, 53 e 97 Cost., in relazione all'art. 360, comma 1 n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

rilevato che il legittimo affidamento determina non solo la non applicazione delle sanzioni ma anche la non debenza dell'IVA, posto che la contribuente si era limitata ad applicare un'indicazione dello stesso Ufficio il cui successivo comportamento appariva incoerente e contraddittorio e, pertanto, contrario alla buona fede;

- con il quinto motivo si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 115, comma 1 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1 n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR rilevato che il legittimo affidamento aveva determinato non solo la non applicazione delle sanzioni ma anche la non debenza del tributo (IVA), non avendo l'Agenzia delle entrate specificatamente contestato i fatti dimostrati dalla contribuente con la perizia del dott. Fabio Barison;

- il primo e il terzo motivo, che per connessione vanno esaminati unitariamente, riguardando entrambi il vizio di mancanza di motivazione della sentenza, sono infondati.

- al riguardo va 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. 3.11.2016, n. 22232);

- la motivazione della sentenza impugnata non rientra affatto nei paradigmi invalidanti indicati nel citato, consolidato e condivisibile, arresto giurisprudenziale, in quanto indica, seppure in modo conciso, ma sufficientemente comprensibile, la ragione per la quale ha ritenuto di non ravvisare la violazione del principio di tutela del legittimo affidamento e, segnatamente, il notevole lasso temporale

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

trascorso tra la prima e la seconda verifica fiscale ("*non si ravvisa alcuna violazione della tutela del legittimo affidamento, in quanto il lasso di tempo intercorso tra la verifica svolta dalla G. di F. tra il 1997 ed il 1998 e quella del 2015, non può comportare alcuna lesione a tale principio*"), dovendosi ritenere che il giudice tributario di appello abbia assolto il proprio obbligo motivazionale al di sopra del "minimo costituzionale" (cfr. Sez. U. n. 8053 del 2014);

- anche il secondo, il quarto e il quinto motivo, da esaminare insieme, dato che riguardano sempre la questione del legittimo affidamento, sono infondati;

- con particolare riguardo al secondo e al quinto motivo va premesso che, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, la perizia stragiudiziale, ancorché asseverata con giuramento, costituisce pur sempre una mera allegazione difensiva, assumendo valore di mero indizio, per cui, per un verso, 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 (Cass. n. 5667 del 2025) e, per altro verso, proprio perché le circostanze riportate in perizia hanno valore indiziario e non già di fatto suscettibile di prova, esse non possono formare oggetto di applicazione del principio di non contestazione ai sensi dell'art. 115 c.p.c. (Cass. n. 5362 del 2025). 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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

incompatibili con la decisione adottata (*ex plurimis*, Cass. n. 9415 del 2025);

- la sentenza impugnata, come si preciserà in sede di esame dell'ottavo motivo, si fonda su elementi incompatibili con le conclusioni delle perizie depositate dalla contribuente, le quali 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 per le caratteristiche delle imbarcazioni non vi era alcuna somministrazione in proprio di alimenti e/o bevande, laddove la sentenza evidenzia, invece, la natura di minicrociere dell'attività svolta richiamando la sua pubblicizzazione sul sito internet della stessa contribuente;

- tanto chiarito con riferimento alla rilevanza delle perizie di parte, va evidenziato che, per quanto riguarda l'invocato legittimo affidamento, la l. n. 212 del 2000, art. 10, comma 2, nel testo applicabile *ratione temporis*, dispone che "*Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi monitori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa*";

- a prescindere da ogni considerazione sull'applicabilità della tutela del legittimo affidamento ai tributi unionali anche prima delle modifiche apportate all'art. 10 cit. dal d.lgs. 30 dicembre 2023, n.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

219, nella specie non si ravvisa in ogni caso alcuna violazione di detto principio;

- la giurisprudenza di legittimità ha precisato che le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti ed obblighi, non discendendo da esse vincoli neppure per la stessa Amministrazione finanziaria che le ha emanate, così che, ove il contribuente si sia conformato a un'interpretazione erronea fornita da quest'ultima, non gli è dato comunque invocare alcun legittimo affidamento al fine di andare esente dal pagamento del tributo dovuto. Con riferimento ai tributi, invero, assume rilevanza il principio costituzionale della riserva di legge, nonché gli ulteriori principi di inderogabilità delle norme tributarie, di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, di vincolo della funzione di imposizione e di irrinunciabilità del diritto di imposta, risultando ciò conforme al principio unionale secondo cui il legittimo affidamento non può basarsi su una prassi illegittima dell'Amministrazione (Cass. n. 20819 del 2020; n. 18618 del 2019);

- ne consegue, a maggior ragione, che risulta priva di pregio l'invocata assenza di contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria - ancorché per più annualità – sulle operazioni fatturate in esenzione IVA con riferimento agli anni precedenti, dato che l'assenza di accertamenti per gli anni pregressi a quelli oggetto di causa o precedenti verifiche fiscali che sostenevano la corretta applicazione dell'esenzione non possono assumere alcun rilievo ai fini del riconoscimento del legittimo affidamento;

- quanto affermato trova conferma in recenti arresti di questa Corte in tema di tutela dell'affidamento (Cass. n. 29886 del 2025; nn. 7899 e 7900 del 2026), in cui è stato chiarito che, secondo la giurisprudenza costante della Corte di Giustizia europea, la tutela del legittimo affidamento rientra fra i principi fondamentali dell'Unione ed

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

è vincolante per qualsiasi autorità nazionale incaricata di applicare il diritto dell'Unione. Ne consegue il diritto di ogni individuo di avvalersi del legittimo affidamento ogni qual volta un'autorità amministrativa abbia fatto sorgere fondate aspettative a causa di assicurazioni precise che essa gli avrebbe fornito (cfr. CGUE, 1° agosto 2025, *Határ Diszkont*, in causa C-427/23, punto 77 ss.; CGUE, 11 luglio 2002, *Marks à Spencer*, in causa C-62/00, punto 44; CGUE 16 gennaio 2025, *Baltic Container Terminal*, in causa C-376/23, punto 64);

- nell'attuazione delle disposizioni della direttiva IVA, le autorità nazionali sono pertanto tenute a rispettare tale principio (CGUE, 9 luglio 2015, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*, in causa C-144/14, punto 43; CGUE 9 luglio 2015, *Salomie e Oltean*, in causa C-183/14, punto 44; CGUE 15 aprile 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, in causa C-846/19, punto 90);

- pertanto, occorre verificare se gli atti di un'autorità amministrativa abbiano effettivamente ingenerato ragionevoli aspettative in capo a un operatore economico prudente e accorto e, se ciò è avvenuto, è necessario accertare la legittimità di tali aspettative;

- con particolare riferimento all'IVA e all'assenza di contestazione, in occasione di vari controlli fiscali, della qualificazione come operazioni esenti dall'IVA delle attività di gestione delle pratiche di rimborso di detta imposta, è stato evidenziato che la semplice accettazione, anche per diversi anni, da parte dell'amministrazione tributaria nazionale di dichiarazioni IVA che non includevano gli importi relativi a talune operazioni non vale come garanzia precisa fornita da tale amministrazione sulla mancata applicazione dell'IVA a tali operazioni e non può, pertanto, creare un legittimo affidamento al riguardo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

(sentenza del 15 aprile 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, causa C-846/19, punto 92);

- è stato poi affermato che costituiscono un esempio di assicurazioni precise, idonee a far nascere fondate aspettative, a prescindere dalla forma in cui vengono comunicate, informazioni precise, incondizionate e concordanti che promanano da fonti autorizzate ed affidabili (Corte di giustizia, 1° agosto 2025, *Határ Diszkont*, causa C-427/23, punto 84). Nessuno può invece invocare una violazione del principio di tutela del legittimo affidamento in assenza di precise garanzie fornitegli dall'amministrazione (v., in tal senso, sentenze del 14 marzo 2013, *Agrargenossenschaft Neuzelle*, causa C-545/11, punto 25; 16 gennaio 2025, *Baltic Container Terminal*, causa C-376/23, punto 65);

- la tutela dell'affidamento, pur tipizzata in alcune ricorrenti ipotesi (come l'art. 10, comma 2, l. n. 212 del 2000), non è, dunque, ancorata a schemi precostituiti ed al modello formale della validità/invalidità dell'atto, ma richiede una valutazione in concreto in relazione alla diversità delle fattispecie e delle situazioni (*ex plurimis*, Cass. n. 12372 del 2021);

- quest'ultimo principio è stato fatto proprio dalle Sezioni Unite di questa Corte (n. 30051 del 2024), che, pronunciandosi in materia di autotutela *in malam partem*, hanno precisato che l'affidamento del contribuente non può fondarsi sulla mera illegittimità di un atto emesso dall'Amministrazione finanziaria e nemmeno su di una valutazione erronea di quest'ultima, dovendo la situazione tutelabile essere caratterizzata da elementi concreti e puntuali che portino a ritenere, da un lato, che l'originaria pretesa o l'originario comportamento siano apparentemente corretti e, dall'altro, che la conseguente condotta del contribuente sia stata scevra da violazioni dei doveri di correttezza; di conseguenza, il solo decorso del tempo e

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

il comportamento meramente passivo dell'amministrazione finanziaria non sono idonei a produrre nel contribuente un affidamento tutelabile (cfr. Cass. S.U. n. 21765 e 21766 del 2021). Anzi, si è precisato (Cass. S.U. n. 30051 del 2024, cit.) che le suddette specifiche condizioni in tanto assumono rilievo in quanto il compiuto versamento delle somme richieste si accompagni al decorso di un rilevante lasso temporale, nonché alla definitività dell'atto (cfr. sul punto anche Cass. n. 31846 del 2025);

- ai fini della configurabilità del legittimo affidamento, quindi, non possono assumere rilievo indicazioni erronee o condotte intrinsecamente contraddittorie da parte dell'Agenzia fiscale, poste in essere anteriormente all'adozione dell'atto impugnato;

- in assenza di specifici e rigorosi presupposti la tutela del legittimo affidamento non è dunque violata dalla condotta dell'Amministrazione tributaria che assoggetti a posteriori all'IVA talune prestazioni di servizi, nel caso in cui tale amministrazione abbia controllato e accettato per diversi anni le dichiarazioni IVA del soggetto passivo senza contestare la qualificazione di tali prestazioni come prestazioni esenti da IVA (CGUE, 1° agosto 2025, in causa C-427/23, cit.);

- delimitato in tal modo il perimetro di rilevanza del legittimo affidamento, la decisione impugnata risulta corretta, posto che il notevole lasso di tempo trascorso rispetto alla precedente verifica fiscale e gli esiti di tale verifica non potevano ingenerare nella contribuente alcuna legittima aspettativa, essendosi avuta nel frattempo una significativa evoluzione normativa e di prassi, come ha evidenziato anche la controricorrente, che ha chiarito quali fossero i presupposti per l'applicazione dell'IVA in relazione alle prestazioni svolte dalla ricorrente;

- il settimo motivo (che va esaminato prima, essendo collegato ai primi cinque), con cui si denuncia la nullità della sentenza per

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1 n. 4 cod. proc. civ., per non essersi la CTR pronunciata sul motivo riguardante la non applicabilità delle sanzioni e degli interessi per violazione dell'art. 10 della l. n. 212 del 2000, rimane in parte assorbito nel rigetto dei motivi precedenti, essendosi la CTR pronunciata, nei termini prima indicati, sulla questione del legittimo affidamento; la relativa censura è comunque infondata, tenendo conto della consolidata giurisprudenza unionale di seguito richiamata, anche quanto al profilo concernente l'asserita mancanza dell'elemento soggettivo, in applicazione dell'indirizzo di questa Corte in base al quale, in tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, ai fini dell'esclusione della responsabilità per difetto dell'elemento soggettivo, grava sul contribuente, ex art. 5 del d.lgs. n. 472 del 1997, la prova dell'assenza assoluta di colpa, occorrendo a tal fine la dimostrazione di versare in stato di ignoranza incolpevole e non superabile con l'uso dell'ordinaria diligenza (da ultimo, cfr. Cass. n. 14919 del 2026);

- con il sesto motivo si deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 112 e 113 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1 n. 4 cod. proc. civ., per non avere la CTR applicato, anche d'ufficio, il principio intracomunitario di neutralità dell'IVA in violazione degli artt. 18 e 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 (Cass. n. 7909 del 2000); si rileva che il giudice d'appello non ha dato risposta al profilo di censura, sviluppato con le memorie depositate in secondo grado, concernente la dedotta violazione della neutralità dell'iva, in considerazione dell'ontologica impossibilità (anche empirica) di esercitare la rivalsa, posto che *"i privati che salgono in barca non sono nemmeno di facile identificazione (visto che si sono rilasciate, nel rispetto della legge, ricevute che non sempre possono essere nominative) e, quand'anche si fosse rilasciata fattura nominativa con*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

tutti i dati del cliente, ebbene sarebbe impensabile/impossibile materialmente ipotizzare di poter recuperare circa cinque Euro (di IVA- biglietto per il trasporto in barca) verso cittadini in massima parte stranieri" (così si legge a pag. 32 del ricorso);

- il motivo è in parte infondato e in parte inammissibile;

- esso è infondato in diritto, posto che il prestatore ha la possibilità di recuperare dall'acquirente l'iva riscossa dall'amministrazione tributaria in base all'art. 60, ultimo comma, del d.P.R. n. 633/1972, il quale prevede che "*Il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione*" (sulla disapplicazione del testo previgente in relazione alle annualità pregresse, v. Cass. n. 5484/2025): il meccanismo è giustappunto volto a propiziare il regolare funzionamento dell'iva consentendo al soggetto passivo di addebitarne il peso al cessionario/committente; quanto poi all'ammissibilità della ripercussione sui privati, della quale si dubita in ricorso, basti il richiamo alle considerazioni spese da Cass. n. 22455 del 2026, punto 1.8;

- il motivo è, peraltro, inammissibile per novità e genericità in relazione alle circostanze di fatto esposte al fine di sostenere la pretesa ontologica impossibilità di procedere al suddetto addebito: i fatti dinanzi richiamati, che la stessa ricorrente riferisce di aver illustrato con memoria depositata in secondo grado, oltre che privi del

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

requisito di specificità, non risultano sottoposti al vaglio del giudice con i ricorsi di primo grado (cfr. la sintesi delle censure proposte in primo grado riportate a pag. 5 del ricorso, nonché la nota 14 in calce alle pagine 32 e 33 del ricorso, in cui, anzi, si dà conto dell'esistenza di specifiche fatture);

- con l'ottavo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 10, comma 1, n. 14) del d.P.R. n. 633 del 1972, 2697 e 2729 cod. civ. e 115 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1 n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR riconosciuto l'esenzione IVA, non avendo considerato quanto statuito in relazione ad una fattispecie identica dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 8384 del 2021 e non avendo tenuto conto della perizia di parte che dimostrava l'oggettiva impossibilità di svolgere, all'interno delle imbarcazioni della contribuente, attività diversa dal mero trasporto e del fatto che lo stesso Ufficio aveva precisato che la presenza delle guide turistiche sulle imbarcazioni era occasionale e non essenziale allo svolgimento del servizio di trasporto, in quanto l'escursione alle isole veniva effettuata anche senza la loro presenza, per cui l'attività non poteva essere considerata un servizio complesso;

- l'ottavo motivo è infondato;

- va rilevato 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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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, 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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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 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*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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, 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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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);

- 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; al riguardo va ribadito che anche in questo caso il precedente citato in ricorso (Cass. n. 8384/2021) risulta del tutto ininfluente perché il ricorso dell'Agenzia in quell'occasione era stato ritenuto inammissibile e infondato a fronte di un diverso accertamento in fatto svolto dal giudice di merito;

- con il nono 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 d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 cod. proc. civ., per motivazione totalmente mancante o comunque apparente o obbiettivamente incomprensibile in ordine alla violazione dell'art. 42 della Carta di Nizza e del contraddittorio preventivo, non

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

avendo la CTR spiegato le ragioni per le quali ha ritenuto infondata la censura sul mancato esperimento del contraddittorio preventivo, non potendosi ritenere questo rispettato né dagli incontri effettuati in sede di accertamento con adesione, essendosi questi svolti dopo la notifica degli avvisi di accertamento, né dalla richiesta di documenti e "di alcuni conteggi"; rileva di avere fornito la "piena prova di resistenza", come risultava dimostrato dal fatto che era stato parzialmente accolto il ricorso con riferimento all'anno 2010;

- il motivo è infondato;

- come si evince sia dal ricorso, corredato di allegati, che dal controricorso, gli avvisi di accertamento impugnati sono stati emessi a seguito di verifica fiscale conclusasi con la redazione e la consegna alla contribuente del PVC del 4.05.2015, nel quale era stato formulato l'invito a presentare memorie difensive, ai sensi dell'art. 12, comma 7, della l. n. 212/2000, finalizzate ad instaurare il contraddittorio preventivo. La contribuente ha presentato, dopo la notifica del PVC, apposita memoria, pervenuta all'Agenzia delle entrate in data 2.07.2015; l'Ufficio ha poi richiesto con altro invito, notificato il 22.10.2015, l'esibizione di ulteriore documentazione, depositata dalla contribuente e ritenuta dall'Ufficio non sufficiente, laddove la stessa ricorrente riferisce che *"gli avvisi di accertamento sono stati emessi rispettivamente (partendo dal 2010, 2011, 2012, 2013) in data 15.12.2015; 13.12.2016; 03.03.2017";*

- orbene, secondo il consolidato orientamento di questa Corte (*ex plurimis*, Cass. n. 701 del 2019; n. 22644 del 2019; 18967 del 2025 e n. 13456 del 2026), il rispetto del termine di sessanta giorni dalla consegna del PVC assorbe ogni questione relativa alla prova di resistenza, posto che "*l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 effettua, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione ex ante in merito al*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

rispetto del contraddittorio già operata dal legislatore, attraverso la previsione espressa di una nullità per mancato rispetto del termine dilatorio che già, a monte, ingloba la «prova di resistenza», sia con riferimento ai tributi armonizzati che in ordine a quelli non armonizzati (non effettuando la norma alcuna distinzione in merito alle conseguenze sanzionatorie)";

- nella specie, come ha correttamente rilevato anche il giudice di appello, il contraddittorio si era comunque regolarmente svolto ("*la società, dopo essere venuta a conoscenza dei rilievi avanzati in sede di pvc, ha potuto esercitare senza alcun ostacolo tutte le proprie difese nel rispetto del principio del contraddittorio"*);

- con il decimo 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 d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360 comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per motivazione totalmente mancante o comunque apparente o obbiettivamente incomprensibile in ordine alla violazione del dovere di motivazione e prova degli atti impugnati, che incombeva in capo all'Agenzia delle entrate, con riferimento alla asserita esistenza di servizi aggiuntivi oltre al mero trasporto; rileva che la CTR non ha spiegato le ragioni per le quali la relativa censura sarebbe stata infondata;

- il motivo è infondato;

- nell'affrontare il merito delle censure, la CTR ha richiamato il contenuto degli avvisi di accertamento, definendo la relativa motivazione ampia e chiara ("*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*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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";

- da tale motivazione si evince implicitamente anche le ragioni per le quali la CTR ha ritenuto infondata la censura sull'asserito difetto di motivazione degli avvisi impugnati; del resto, non va trascurato il fatto che la contribuente ha dimostrato di avere potuto esercitare in modo approfondito le proprie difese;

- 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 10.600,00, 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 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