Civile Ord. Sez. 5 Num. 25770 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. 18585/2022 R.G. proposto da

Travel Venice s.r.l., rappresentata e difesa dagli avvocati Andrea Codemo e Giuseppe Marini

– *ricorrente* –

Contro

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

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto n. 53/03/2022, depositata il 14.01.2022.

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

**RILEVATO CHE**

- La Travel Venice s.r.l. proponeva distinti ricorsi avverso gli avvisi di accertamento, per gli anni d'imposta 2011 e 2012, con i quali era stata recuperata l'IVA in relazione ad operazioni ritenute dalla contribuente esenti ex art. 10, comma 1 n. 14) del d.P.R. n. 633/72

e, di conseguenza, maggiore IRES ed IRAP, derivanti dalla indeducibilità dell'IVA pagata sugli acquisti a seguito della riqualificazione delle operazioni attive quali imponibili IVA;

- secondo l'Agenzia la società non aveva svolto attività di mero trasporto di persone a Venezia e nella laguna, ma attività complessa comprendente la prestazione di servizi turistico-ricreativi mediante noleggio con conducente di imbarcazioni Gran Turismo;

- la CTP di Venezia, previa riunione, accoglieva i ricorsi;

- con la sentenza indicata in epigrafe, la CTR del Veneto accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate osservando, per quanto qui rileva, che:

- la contribuente forniva ai propri passeggeri, a fronte di un corrispettivo unitario, ulteriori attività ricreative oltre al servizio di trasporto dei passeggeri, in quanto "*le prestazioni concordate con i tour operator nella maggior parte dei casi contemplavano trasporto con orari, tariffe e tempi di attesa ben stabiliti come da programma, prenotazione di visite presso luoghi di interesse, guide turistiche e assistenti/accompagnatrici sia a bordo che a terra, possibilità di usufruire di noleggio di imbarcazioni e partecipare a una serie di eventi tipici di Venezia quali Carnevale, Redentore e Capodanno*";

- l'attività offerta non poteva considerarsi un'attività di trasporto vera e propria, perché si trattava di "prestazioni complesse" che includevano ulteriori servizi con finalità turistico ricreative e, pertanto, doveva essere applicata l'aliquota Iva ordinaria del 22%, come indicato nella circolare n. 8/E del 2.02.2021 dell'Agenzia delle entrate;

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

- l'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso;

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

- 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 sostiene, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 cod. proc. civ., che la CTR non ha basato la propria decisione sulle prove allegate dalle parti, non avendo indicato quali fossero le "prestazioni complesse" e da quali documenti era stato dedotto il loro esercizio; rileva che, ai fini dell'esenzione dall'IVA, la società svolgeva solo trasporti "urbani" di persone, non risultando dalle fatture emesse ulteriori servizi aggiuntivi;

- con il secondo motivo deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 10, comma 1, n. 14) del d.P.R. n. 633 del 1972 e 3, comma 6, del d.l. n. 90 del 1990, per non avere la CTR considerato che l'esenzione dall'IVA risponde al solo interesse della collettività (di cui fanno parte anche i turisti) alla mobilità, a prescindere dalla finalità del trasporto, ricomprendendo anche le esigenze di coloro che si spostano in ambito urbano per proprie ragioni di natura ricreativa e/o turistica ed essendo irrilevante il fatto che i trasporti compiuti da un vettore siano parte di un più ampio programma organizzato ai fini turistici da altri soggetti, quali agenzie di viaggio ed operatori turistici e/o che le prenotazioni e il pagamento dei servizi di trasporto resi avvenga per il tramite dei medesimi soggetti anziché direttamente dai passeggeri trasportati;

- con il terzo motivo deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 cod. civ., 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, comma 1 nn. 3 e 4 cod. proc. civ., per non avere la CTR spiegato quali fossero le "altre prestazioni" offerte dalla contribuente e sulla base di quali elementi probatori ne è

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

stata dedotta l'esistenza, visto che in sede di verifica non era emerso alcun documento attestante spese con riferimento a servizi aggiuntivi asseritamente prestati dalla contribuente;

- i predetti motivi, che per ragioni di connessione vanno esaminati unitariamente, sono nel complesso infondati;

- va in primo luogo evidenziato 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, 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

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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, 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 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-

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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, 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*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

*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);

- nella specie, la CTR si è espressa sulla documentazione acquisita agli atti del giudizio e ha accertato, proprio sulla base di tale documentazione, che l'attività svolta dalla contribuente non si limitava al mero trasporto di persone, ma era complessa, in quanto aveva come scopo principale quello di realizzare in favore di gruppi specifici di turisti diverse escursioni od offrire agli stessi la possibilità

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di noleggio di imbarcazioni per la partecipazione ad eventi, previo accordo con i *tour operator*;

- la modifica normativa evidenziata risulta, pertanto, del tutto ininfluente alla luce dell'accertamento in fatto – non sindacabile nel giudizio di legittimità - effettuato dal giudice di appello, che ha ritenuto l'attività in concreto esercitata dalla contribuente non riconducibile all'ambito di esenzione prevista dall'art. 10, comma 1, n. 14 cit.;

- il paradigma censorio invocato dalla ricorrente con il primo e il terzo motivo, poi, laddove si contesta, rispettivamente, lo "*scollamento tra petitum, causa petendi e pronuncia*" e la "*carenza di prova circa l'asserito svolgimento di servizi aggiuntivi e/o integrati ai trasporti pubblici*", evocando sostanzialmente il travisamento del fatto probatorio, è del tutto "fuori fuoco", avendo questa Corte già chiarito che il travisamento del contenuto oggettivo della prova è censurabile ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., se l'errore di percezione si riferisce a fatti processuali, e ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., se riguarda, come nel caso in esame, fatti sostanziali (Cass. Sez. U. n. 5792 del 2024);

- 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