

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 30 agosto 2026, n. 24859

Svolgimento del processo

- La CTP di Messina accoglieva il ricorso proposto dalla E.L. Snc avverso l'avviso di accertamento, emesso per l'anno d'imposta 2008, con il quale, per quanto ancora qui rileva, veniva 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);
- il primo giudice annullava l'atto impositivo impugnato per difetto della delega di firma;
- con la sentenza indicata in epigrafe, la CTR della Sicilia accoglieva parzialmente l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate osservando che:
 - dalla documentazione prodotta dall'Agenzia in appello si evinceva la ritualità della delega conferita al funzionario che aveva sottoscritto l'atto impositivo;
 - era infondata la censura formulata genericamente dalla contribuente in ordine all'asserito difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, essendo stati indicati i criteri di quantificazione della pretesa;
 - nel merito andavano parzialmente accolti i rilievi dell'Agenzia delle entrate che, in relazione alle operazioni contestate, aveva ritenuto applicabile l'IVA al 20%, in quanto "la società non effettuava trasporto pubblico in senso proprio ma attività stagionale di trasporto passeggeri verso le Eolie anche con prelievo dei viaggiatori presso alberghi con pulmini e minibus";
 - sebbene l'esenzione applicata fosse errata perché la contribuente non esercitava trasporto "di piazza", l'attività doveva comunque essere qualificata quale "mero trasporto" con conseguente applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 10%, non essendo a ciò ostativa l'ulteriore prestazione del prelievo dei turisti presso le strutture alberghiere, che poteva considerarsi quale prestazione accessoria nell'analisi della complessiva attività svolta, in relazione allo scopo e all'interesse economico sottostante al contratto stipulato;
- l'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo;
- la contribuente rimaneva intimata.

Motivi della decisione

- Con l'unico motivo l'Agenzia deduce, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 cod. proc. civ., la violazione dell'art. 10, comma 1, n. 14) del D.P.R. n. 633 del 1972; Tabella A, Parte II-bis, n. 1-ter e Tabella A, Parte III, n. 127-novies, allegate al D.P.R. n. 633 del 1972, nonché dell'art. 2697 cod. civ., per avere la CTR errato nel qualificare l'attività svolta dalla contribuente quale "trasporto pubblico", posto che dalla documentazione allegata al PVC si evinceva che si trattava di attività stagionale, prettamente turistica e di tipo complesso, in quanto consisteva nell'organizzazione di escursioni alle isole Eolie, mediante tour in luoghi di particolare interesse turistico e con l'ulteriore prestazione del prelievo dei turisti presso le strutture alberghiere, sicché l'obbligo assunto riguardava l'esecuzione di un diverso e più articolato servizio, comprensivo dell'offerta di differenti e ulteriori prestazioni con finalità turistico-ricreativa, rispetto alla cui realizzazione il trasporto di



persone da un luogo a un altro appariva meramente strumentale; la CTR non ha, dunque, considerato che era il contribuente ad essere onerato della prova dei fatti costitutivi e non l'Amministrazione finanziaria, dato che si controverteva del diritto alla fruizione di agevolazioni o esenzioni tributarie;

- il motivo è infondato;

- la CTR, nel disattendere la richiesta della contribuente di applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 10, comma 1, n. 14) del D.P.R. n. 633 del 1982, ha riconosciuto l'assoggettamento delle prestazioni all'aliquota IVA ridotta del 10%, prevista dal n. 127-novies della Tabella A Parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, che, nella versione *ratione temporis* vigente, riguarda "prestazioni di trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito, escluse quelle esenti a norma dell'articolo 10, numero 14), del presente decreto";

- secondo l'Agenzia delle entrate, invece, tali prestazioni andavano assoggettate ad aliquota IVA ordinaria in quanto non consistevano in un mero servizio di trasporto di persone, ma configuravano una fattispecie complessa rientrante nella previsione di cui all'art. 3 del D.P.R. n. 633 del 1972;

- al riguardo occorre precisare che 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. ";

- l'art. 36-bis del D.L. n. 50 del 2022 riguarda tutte le disposizioni del D.P.R. n. 633 del 1972, dedicate al trasporto di persone: sia l'art. 10, comma 1, n. 14, del D.P.R. cit., che prevede l'esenzione dall'IVA, sia il n. 1-ter della parte II-bis della tabella A e il n. 127-novies della parte III della medesima tabella, che stabiliscono le aliquote ridotte;

- 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, sia l'esenzione stabilita nell'art. 10, comma 1, n. 14) cit. che le riduzioni delle aliquote, previste dalla Tabella A del medesimo D.P.R., trovano 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 deve trattarsi comunque di servizi accessori;

- 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);

- per quanto riguarda la verifica sulla posizione di accessorietà o meno di una prestazione rispetto alla prestazione principale, va rammentato che, 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, *Zamberk*, 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, *Bastová*, 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, *Bastová*, C-432/15, punto 71 e giurisprudenza ivi citata; cfr. anche Cass. n. 40725 del 2021);

- nella specie, la CTR si è attenuta ai principi sopra indicati affermando che "La richiesta di esenzione avanzata dalla Eolian va disattesa perché essa non esercita trasporto "di piazza" potendosi, viceversa qualificare l'attività svolta quale "mero trasporto" a cui applicare l'aliquota agevolata del 10%. All'indicata qualificazione non osta l'ulteriore prestazione del prelievo dei turisti presso le strutture alberghiere potendosi considerare



la stessa quale prestazione accessoria nell'analisi della complessiva attività svolta ed in relazione allo scopo e all'interesse economico sottostante al contratto stipulato";

- i giudici di appello hanno, dunque, accertato che l'ulteriore attività svolta dalla contribuente, relativa al prelievo dei turisti presso le strutture alberghiere, si poneva in posizione di accessorietà rispetto alla prestazione principale di trasporto degli stessi;
- la ricorrente tenta di contrapporre a tale valutazione una lettura alternativa del compendio istruttorio, senza tener conto che il motivo di ricorso per cassazione non può mai risolversi in un'istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento del giudice di merito, volta all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, estranea alla natura ed ai fini del giudizio di cassazione (Cass. Sez. U. n. 24148 del 2013, Cass. n. 10927 del 2024), posto che l'esame degli elementi istruttori, come la scelta di quelli ritenuti più idonei a sorreggere la motivazione, involgono apprezzamenti di fatto riservati al giudice del merito, il quale, nel porre a fondamento della propria decisione una fonte di prova con esclusione di altre, non incontra altro limite che quello di indicare le ragioni del proprio convincimento, senza essere tenuto a discutere ogni singolo elemento o a confutare tutte le deduzioni difensive, dovendo ritenersi implicitamente disattesi tutti i rilievi e circostanze che, sebbene non menzionati specificamente, sono logicamente incompatibili con la decisione adottata (Cass. n. 12362 del 2006; Cass. n. 11511 del 2014; Cass. n. 13485 del 2014); - in conclusione, il ricorso va rigettato e nulla va disposto sulle spese nei confronti della controparte, non avendo la stessa svolto difese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

