



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Angelina-Maria Perrino

Tania Hmeljak

Giacomo Maria Nonno

Giovanni Galasso

Pierpaolo Gori

Presidente

Consigliere

Consigliere

Consigliere Rel.

Consigliere

Oggetto:

IVA - prestazioni
di trasporto

Ad. 8/7/2026 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 4309/2025 R.G. proposto da:

████████ S.A.S. DI ██████████ & C., in persona del legale
rappresentante *pro tempore* ██████████ rappresentata e difesa
dall'Avvocato ██████████

-ricorrente-

contro

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

-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado
della Puglia n. 2485/2024 depositata il 8/7/2024.

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 Lecce, ██████████ S.a.s. di
████████ ██████████ e C., impugnava l'avviso di accertamento n.



██████████ con il quale si contestava, per l'anno 2013, l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata al 10% in luogo di quella ordinaria del 22% su prestazioni di trasporto marittimo.

La CTP accoglieva il ricorso, osservando che le prestazioni svolte consistevano in attività di mero trasporto senza prestazioni ulteriori di natura turistica o ricreativa sicché trovava applicazione l'aliquota agevolata.

2. Avverso tale sentenza l'Amministrazione proponeva appello al quale resisteva la contribuente.

Con la sentenza indicata in epigrafe, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia accoglieva l'appello.

Osservava, in particolare, che nel periodo al quale si riferisce la pretesa, erano esenti, ai sensi dell'art. 10, comma 1°, n. 14) d.P.R. 633/1972, le prestazioni di trasporto urbano anche marittimo, mentre erano assoggettate ad aliquota agevolata del 10% quelle di trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito (ai sensi del n. 127 *nonies* della tabella A parte III allegata al d.P.R. 633/1972). Era altresì intervenuto l'art. 36 bis d.l. 50/2022 con il quale era stata fornita l'interpretazione autentica della disciplina, secondo la quale erano incluse tra le prestazioni esenti anche quelle compiute per finalità turistico-ricreative, sempre che non comprendessero prestazioni ulteriori rispetto a quelle di trasporto.

Dall'avviso nel quale erano riportate diverse parti del PVC risultava che gli accertatori avevano verificato che il sito internet della società pubblicizzava attività diverse dal mero trasporto, quali crociere (nel corso delle quali erano serviti aperitivi o rinfreschi e che prevedevano soste per fare il bagno) o battute di pesca e che la stessa parte aveva riconosciuto che erano offerti servizi aggiuntivi come musica, aperitivi, servizi igienici, soste per il bagno, descrizione dei luoghi.

Nel caso di specie, l'aliquota del 10% era stata applicata solo alle attività poste in essere con le imbarcazioni ██████████ e ██████████



(mentre quella ordinaria era stata applicata per il noleggio degli altri natanti); osservava pertanto che «con riferimento all'imbarcazione [REDACTED] [REDACTED] l'Ufficio ritiene che le relative prestazioni debbano essere assoggettate ad Iva ordinaria, stante la natura complessa delle medesime, che non rappresenta un mero servizio di trasporto, ma una fattispecie complessa ed articolata rientrante nella generica previsione dell'art. 3 del decreto IVA.

Quanto, invece, alle prestazioni rese con l'impiego dell'imbarcazione [REDACTED] [REDACTED] (unità da diporto), l'Ufficio ritiene applicabile l'IVA con aliquota ordinaria, come confermato dalla C.M. n. 43/E del 29 settembre 2011, in quanto inquadrabili nell'ambito contrattuale del noleggio da diporto a scopo ricreativo e, quindi, non del mero trasporto. In ogni caso, qualora rispecchiassero quelle eseguite con l'imbarcazione [REDACTED] sarebbero comunque imponibili ad IVA nei modi ordinari, con l'unica differenza di un numero inferiore di turisti a bordo e dell'aperitivo non previsto, come dichiarato in atti dalla parte».

Infine, ha escluso che, con riguardo a tali prestazioni, quella di trasporto potesse qualificarsi quale prestazione principale, attraendo così nel regime IVA per la stessa prevista anche le altre in considerazione dell'accessorietà.

3. Avverso tale sentenza la contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

L'Amministrazione ha resistito con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 Con il primo motivo di ricorso la contribuente ha denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione della tabella A, parte III, n. 127-novies allegata al d.P.R. 633/1972 degli articoli 2697, 2727, 2729 c.c., dell'art. 7 d.lgs. 546/1992 e dell'art. 36 bis d.l. n. 50/2022 convertito con legge n. 91/2022.



Dopo aver affermato che, contrariamente a quanto sostenuto dal giudice d'appello il PVC era agli atti, essendo stato prodotto nel giudizio di primo grado, ha osservato che già con il ricorso introduttivo, aveva dedotto che l'onere della prova dell'evasione gravava sull'Amministrazione; ha quindi riportato il contenuto al riguardo del ricorso introduttivo del giudizio di primo grado (pagg. 6 – 10 del ricorso per cassazione) e delle controdeduzioni in appello (pagg. 10 – 11 del ricorso per cassazione). Alla luce della norma di interpretazione autentica, dunque, le prestazioni offerte rientrerebbero nell'attività di mero trasporto anche per finalità turistiche; del resto, la sentenza si contraddice nella parte in cui stabilisce l'assoggettabilità all'aliquota ordinaria anche delle prestazioni offerte con l'imbarcazione [REDACTED] [REDACTED] sebbene riconosca che quest'ultima trasportasse un numero inferiore di passeggeri e che nel corso del trasporto con tale natante non fosse prevista la consumazione dell'aperitivo.

Pertanto, se *«l'applicabilità dell'aliquota ordinaria vien fatta dipendere dalla prova, che la sentenza ha ritenuto assolta dall'Ufficio mercè il richiamo al sito internet della ricorrente ("ebbene al foglio 7 del pvc è precisato che le attività esercitate dalla società sono pubblicizzate attraverso un proprio sito internet")*, la sentenza deve essere annullata per violazione della disciplina della distribuzione dell'onere della prova, con particolare riferimento alle presunzioni che possono supportare l'attività impositiva»; la CGT avrebbe quindi anche violato i principi in materia di valutazione della prova presuntiva. In particolare gli indizi non sarebbero stati valutati prima singolarmente e poi complessivamente; *«la sentenza ha del tutto parcellizzato indebitamente il quadro indiziario, valorizzando il dato della pubblicità privo di riscontro concreto e altri dettagli, come il praticare un bagno a mare o di godere di una toilette sulla barca adibita al trasporto delle persone, o di godere di musica trasmessa dalla radio della barca, qualificabili tutt'al più come servizi e non prestazioni di servizi, e*



comunque rientranti nell'ambito delle finalità turistiche di cui innanzi, ma senza valutare nel suo insieme il compendio anche sulla scorta delle precisazioni offerte dalla ricorrente».

Ciò determinerebbe anche la violazione dell'art. 7 d.lgs. 546/1992, anche a prescindere dalla portata innovativa o meno da attribuire al comma 5 bis.

1.2 L'Amministrazione ha eccepito l'inammissibilità del motivo, in quanto con lo stesso verrebbero veicolate una pluralità di doglianze eterogenee.

L'eccezione è però infondata. Questa Corte ha infatti osservato che *«il ricorso per cassazione articolato attraverso la proposizione di motivi "misti" - che conducono, cioè, il vizio della sentenza impugnata a più d'uno fra i parametri elencati dall'art. 360 c.p.c. - è ammissibile se la formulazione della censura permette di isolare le doglianze prospettate onde consentirne l'esame separato, esattamente come se fossero state distinte in motivi diversi, numerati singolarmente»* (Cass. n. 11152/2025).

Come si vedrà, nel caso di specie, è possibile isolare le singole doglianze veicolate con il motivo in esame.

1.3 Il motivo è comunque infondato.

Appare innanzi tutto necessario sgombrare il campo dalla questione della presunta violazione dell'onere della prova. La CGT di secondo grado, infatti, non ha risolto la controversia applicando i principi in materia di distribuzione dell'onere della prova, bensì ritenendo che fosse dimostrato, alla luce degli elementi esaminati, che le prestazioni rese dalla contribuente non integrassero una mera attività di trasporto, bensì una prestazione di tipo complesso turistico-ricreativo. È dunque improprio il riferimento alle norme sulla ripartizione dell'onere della prova.

È comunque errata anche l'applicazione che la ricorrente vorrebbe fare di tale principio alla fattispecie in esame. Ed infatti, grava sull'Amministrazione l'onere di dimostrare i presupposti per l'applicazione



dell'imposta che, nella presente controversia, non sono mai stati in discussione; grava invece sul contribuente l'onere di dimostrare che alla prestazione imponibile vada applicata un'aliquota ridotta rispetto a quella ordinaria (Cass. n. 14904/2001; Cass. n. 7124/2003; Cass. n. 24581/2022).

1.4 Da quanto esposto, discende anche l'irrilevanza del richiamo all'art. 7 d.lgs. 546/1992 ed in particolare al comma 5 bis introdotto dalla l. 130/2022, sia perché, trattandosi di norma sostanziale e non processuale, si applica solo ai giudizi introdotti successivamente al 16/9/2022 (Cass. n. 20816/2024) – mentre quello in esame è ampiamente precedente, essendo stata pubblicata in data 18/6/2019 la sentenza di primo grado - sia perché era onere della contribuente dimostrare l'esistenza dei presupposti per l'applicazione dell'aliquota ridotta.

In ogni caso *«la nuova formulazione legislativa, nel prevedere che «L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni» non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale»* (Cass. n. 31878/2022).

1.5 Passando poi all'esame della questione principale, occorre precisare che, nel caso di specie, trova applicazione, *ratione temporis*, l'art. 10, comma 1°, n. 14) d.P.R. 633/1972 nel testo anteriore alle modifiche introdotte con l. 232/2016, secondo il quale sono esenti dall'IIVA



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» ed il punto n. 127 novies della parte III della tabella A allegata al menzionato decreto, secondo il quale sono assoggettate all'aliquota del 10% le «prestazioni di trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito, escluse quelle esenti a norma dell'articolo 10, numero 14), del presente decreto».

L'art. 1, commi 33 e ss., l. 232/2016, per le operazioni compiute a decorrere dal 1° gennaio 2017, ha eliminato dall'art. 10 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 applica l'aliquota agevolata del 5% in base alla tabella A parte II bis n. 1 ter; l'aliquota del 10% in base al nuovo testo del punto 127 novies della tabella A parte III si applica alle «prestazioni di trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito, escluse quelle di cui alla tabella A, parte II-bis, numero 1-ter), e quelle esenti a norma dell'articolo 10, numero 14), del presente decreto».

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 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».

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 soggettive 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 osservato che la giurisprudenza di questa corte (Cass. n. 419/2020; Cass. n. 12599/2014) esclude l'esenzione (o l'applicazione dell'aliquota ridotta) quando alle prestazioni di trasporto si accompagnano anche altre prestazioni di carattere turistico-ricreativo, a condizione che queste ultime non siano meramente accessorie rispetto a quella di trasporto.

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

1.7 Più di recente, 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 da 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.



1.8 Orbene, la CGT di secondo grado ha fatto corretta applicazione di tali principi. La stessa, infatti, valutando gli elementi probatori costituiti dalla pubblicità presente sul sito internet della società e dalle dichiarazioni rese dallo stesso rappresentante della società, ha ritenuto che le prestazioni non si esaurissero nel mero trasporto dei passeggeri anche nel senso inteso dalla norma di interpretazione autentica, attribuendo valore preminente ai servizi di carattere turistico e ricreativo offerto, che conseguentemente non costituivano prestazioni accessorie rispetto a quella di trasporto, ma erano indissolubilmente connesse a questa, dando luogo ad un unico servizio. Si tratta di una valutazione di merito che non è sindacabile in questa sede. Con il ricorso per cassazione, infatti, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili, compiuto dal giudice del merito, al quale resta riservata l'individuazione delle fonti del proprio convincimento, la valutazione delle prove, il controllo della loro attendibilità e concludenza e la scelta, tra le risultanze probatorie, di quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (Cass. n. 23872/2020, Cass. n. 9097/2017). Può al più dolersi dell'erronea applicazione delle norme in materia di valutazione delle prove (come, ad esempio, quelle sulla prova per presunzioni) o far valere il vizio di motivazione entro i limiti ristretti, indicati in precedenza, in cui ciò è ancora possibile.

1.9 Di ciò, del resto, sembra essere cosciente anche la stessa ricorrente che invoca l'erronea applicazione della disciplina sulla prova presuntiva. Tuttavia, anche sotto tale profilo il motivo di ricorso è privo di fondamento.

Va infatti ricordato, in materia di prova per presunzioni, che *«la denuncia, in cassazione, di violazione o falsa applicazione del citato art. 2729 c.c., ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., può prospettarsi quando il giudice di merito affermi che il ragionamento presuntivo può*



basarsi su presunzioni non gravi, precise e concordanti ovvero fondi la presunzione su un fatto storico privo di gravità o precisione o concordanza ai fini dell'inferenza dal fatto noto della conseguenza ignota e non anche quando la critica si concreti nella diversa ricostruzione delle circostanze fattuali o nella mera prospettazione di una inferenza probabilistica diversa da quella ritenuta applicata dal giudice di merito o senza spiegare i motivi della violazione dei paradigmi della norma» (Cass. n. 9054/2022); resta invece «escluso che la sola mancata valutazione di un elemento indiziario possa dare luogo al vizio di omesso esame di un punto decisivo, e neppure occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, essendo sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile, secondo criterio di normalità, visto che la deduzione logica è una valutazione che, in quanto tale, deve essere probabilmente convincente, non oggettivamente inconfutabile» (Cass. n. 22366/2021).

Sulla base di tali principi si è quindi ritenuto che possa essere censurata per violazione di legge, con ricorso per cassazione, una sentenza in cui il giudice si sia limitato ad escludere la rilevanza probatoria dei singoli elementi indiziari valutati atomisticamente, senza però verificare se, considerati nel loro complesso, avessero tale rilevanza (Cass. n. 8115/2025; Cass. n. 9059/2018).

1.10 Nel caso di specie, però, la ricorrente non ha denunciato la violazione di tali regole, ma ha sostenuto che la valutazione degli indizi compiuta dal giudice d'appello fosse erronea osservando che *«La sentenza ha del tutto parcellizzato indebitamente il quadro indiziario, valorizzando il dato della pubblicità privo di riscontro concreto e altri dettagli, come il praticare un bagno a mare o di godere di una toilette sulla barca adibita al trasporto delle persone, o di godere di musica trasmessa dalla radio della barca, qualificabili tutt'al più come servizi e non prestazioni di servizi, e comunque rientranti nell'ambito delle finalità turistiche di cui innanzi, ma*



senza valutare nel suo insieme il compendio anche sulla scorta delle precisazioni offerte dalla ricorrente.

Gli indizi, quindi, non sono stati valutati in un quadro unitario, l'uno per mezzo dell'altro, attraverso una ricostruzione logico fattuale coerente e completa.

All'opposto, come sopra cennato, ha attribuito valore assorbente ad elementi del tutto insignificanti (vedi i servizi igienici a bordo o la diffusione di musica da un apparecchio, probabilmente non da tutti gradito perché inquietante, cioè disturbatore della quiete).

A fronte di puntuali elementi di contrapposizione, la sentenza si è limitata ad apodittiche affermazioni indicate nel ricorso».

È evidente, tuttavia, che così facendo ha richiesto una nuova valutazione nel merito degli elementi indiziari diversa da quella compiuta nella sentenza di appello.

Va ancora osservato che, in ogni caso, in base ai principi sulla ripartizione dell'onere probatorio la contribuente era tenuta a dimostrare i presupposti per l'applicabilità della tariffa ridotta.

1.11 Irrilevante è infine la norma di interpretazione autentica che esclude l'esenzione o l'agevolazione anche per il trasporto con finalità turistica a condizione che le prestazioni «*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*», circostanza che, con valutazione in fatto, è stata esclusa nel caso di specie.

Il motivo va quindi rigettato.

2.1 Con il secondo motivo di ricorso, la contribuente ha denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 4) c.p.c. per violazione dell'art. 112 c.p.c. in quanto la CGT di secondo grado avrebbe omesso di pronunciarsi in ordine alla questione dell'applicazione della causa di non punibilità di cui



all'art. 6 comma 2° d.lgs. 472/1997 stanti le obiettive condizioni di incertezza normativa.

2.2 Il motivo è infondato.

Secondo la giurisprudenza maggioritaria, l'onere di allegare e provare le obiettive condizioni di incertezza ricade sul contribuente (cfr. *ex multis* Cass. n. 18718/2018; Cass. n. 17195/2019; in senso contrario, Cass. n. 2604/2024, superata però da Cass. n. 2787/2026 e Cass. n. 3466/2026).

Nel caso di specie, tanto nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado (pagg. 10-11), quanto nelle controdeduzioni in appello (pag. 10) - nelle quali la questione, rimasta assorbita, è stata riproposta ai sensi degli artt. 346 c.p.c. e 56 d.lgs n. 546/1992 - la stessa è stata genericamente dedotta, senza alcuna indicazione delle circostanze dalle quali emergerebbe l'oggettiva incertezza. La questione, così proposta, era dunque inammissibile, sicché non sussisteva l'obbligo per il giudice di pronunciarsi e conseguentemente non è ravvisabile il vizio denunciato (Cass. n. 20363/2021; Cass. n. 22784/2018).

2.3 In ogni caso, la questione sarebbe infondata, sicché anche ove volesse ritenersi ravvisabile il vizio lamentato - in considerazione dei principi di economia processuale e della ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost., nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. - questa Corte potrebbe comunque evitare la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito, trattandosi di questione di diritto che non richiede ulteriori accertamenti di fatto (Cass. n. 17416/2023; Cass. n. 21968/2015; Cass. n. 2313/2010).

È pur vero che l'adozione di norme di interpretazione autentica costituisce indice di oggettiva incertezza normativa rilevante ai sensi dell'art. 6, comma 2°, d.lgs. 546/1992 (Cass. 12301/2017; Cass. n. 15452/2018); tuttavia l'art. 36 bis d.l. 50/2022 conv. in l. 91/2022 riguarda il caso in cui al trasporto per finalità turistico ricreative non si



accompagnino prestazioni di altro genere ovvero tali prestazioni abbiano carattere meramente accessorio, essendo invece pacifico che ove si verificano tali circostanze – come nel caso di specie – non operano l'esenzione o l'applicabilità di aliquote ridotte, come del resto ripetutamente affermato dalla giurisprudenza di questa Corte anche prima della norma di interpretazione autentica (Cass. n. 419/2020; Cass. n. 12599/2014; Cass. pen. n. 46715/2018).

3. In definitiva il ricorso deve essere rigettato.

In considerazione della soccombenza, la ricorrente va condannata al pagamento delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del presente giudizio di legittimità che liquida in € 4.300,00 per compenso professionale, oltre alle spese eventualmente prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, d.P.R. 115/2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. 228/2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13.

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

La Presidente

Angelina-Maria Perrino

