



21783.20

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

V SEZIONE CIVILE

Oggetto:  
iva - rimborso - agenzia di  
viaggi con sede all'estero -  
pacchetti turistici

Composta da:

Enrico Manzon	- Presidente -	R.G. n. 16329/2014
Giacomo Maria Nonno	- Consigliere -	
Giancarlo Triscari	- Consigliere relatore -	
Roberto Succio	- Consigliere -	Cron. 21783
Fabio Antezza	- Consigliere -	cc - 27/06/2019

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

Sul ricorso iscritto al n. 16329 del ruolo generale dell'anno 2014  
proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso  
i cui uffici ha domicilio in Roma, Via dei Portoghesi, n. 12;

- *ricorrente* -

contro

(omissis) LTD, in persona del legale  
rappresentante, rappresentata e difesa, per procura speciale a  
margine del controricorso, dagli Avv.ti (omissis)

(omissis), elettivamente domiciliata in (omissis)

(omissis), presso lo studio del primo difensore;

- *controricorrente e*

2650  
2019

*ricorrente incidentale condizionato -*

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, n. 1624/29/2014, depositata il giorno 17 marzo 2014;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 27 giugno 2019 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

rilevato che:

dall'esposizione in fatto della sentenza censurata si evince che:

l'Agenzia delle entrate aveva notificato a (omissis)

(omissis) Ltd, con sede in Australia, un avviso di accertamento con il quale aveva rettificato la dichiarazione Iva 2008, recuperando l'Iva alla stessa già rimborsata, in quanto era stato accertato che la società, quale agenzia di viaggi e turismo, aveva ceduto pacchetti turistici con prestazioni da eseguirsi in Italia, con conseguente applicazione della previsione di cui all'art. 74-ter, d.P.R. n. 633/1972; avverso il suddetto avviso di accertamento la società aveva proposto ricorso che era stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale; l'Agenzia delle entrate aveva quindi proposto appello;

la Commissione tributaria regionale ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che: non sussisteva il vizio di motivazione della sentenza di primo grado, tenuto conto del fatto che, sulla base degli elementi di prova acquisiti, correttamente aveva ritenuto che la società aveva effettuato prestazioni consistenti nella rivendita, in Australia, di singoli e distinti servizi turistici verso un corrispettivo determinato e relativo ad ogni singola prestazione resa; le dichiarazioni rese dal rappresentante fiscale della (omissis)

(omissis) s.r.l. si ponevano in netto contrasto con il materiale probatorio offerto dalla società e, avendo valore meramente indiziario e non essendo supportato da altri elementi di prova, non erano sufficienti per una diversa valutazione; in sostanza, dagli elementi di prova offerti dalla società, consistenti in fatture relative ai servizi turistici acquistati presso fornitori italiani,

documenti contabili, stampe e registri Iva, doveva evincersi che i servizi offerti non risultavano combinati in un pacchetto turistico né erano ceduti a prezzo forfettario, ma erano forniti ai propri clienti verso un corrispettivo determinato con riguardo al servizio reso; avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale ha proposto ricorso in cassazione l'Agenzia delle entrate affidato a due motivi, illustrato con successiva memoria, cui ha resistito la società depositando controricorso, contenente ricorso incidentale condizionato;

considerato che:

con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 36, comma 2, n. 4), decreto legislativo n. 546/1992, in quanto basata su una motivazione apparente, perplessa e obiettivamente incomprensibile in ordine alla questione se la società contribuente, quale agenzia di viaggi e turismo avente sede all'estero, avesse ceduto pacchetti turistici ovvero singoli separati servizi;

in particolare, viene evidenziato che: è da considerarsi incomprensibile l'affermazione contenuta nella sentenza secondo cui le dichiarazioni rese dal rappresentante fiscale avrebbero valore di mera prova indiziaria, tenuto conto del fatto che, invece, lo stesso è il soggetto depositario delle scritture contabili e provvede agli adempimenti fiscali per conto della società; la documentazione prodotta dalla società non poteva essere presa in considerazione al fine di provare la singolarità delle prestazioni rese ai clienti australiani, anche tenuto conto del fatto che l'applicazione del regime speciale per le agenzie di viaggi e turismo doveva essere compiuto sulla base di una verifica oggettiva della sussistenza di pacchetti turistici, non potendo, invece, essere rimessa alla facoltà discrezionale delle agenzie di viaggi e turismo con l'eventuale accorpamento o divisione della fatturazione per le prestazioni di servizi rese in favore dei clienti; non risultava provato dagli atti se

la società aveva venduto ciascuna delle singole prestazioni ad un cliente diverso ovvero se le singole prestazioni erano state vendute ai medesimi clienti;

il motivo è infondato;

la questione di fondo della motivazione della sentenza in esame ha riguardato l'applicabilità o meno nella fattispecie della previsione di cui all'art. 74-ter, d.P.R. n. 633/1972, in particolare se era legittimo il recupero dell'Iva, già rimborsata in favore della società estera, in base all'assunto, di cui all'avviso di accertamento impugnato, che la società svolgeva attività di agenzia di viaggi e turismo ed offriva pacchetti turistici tutto compreso da eseguirsi nel territorio italiano;

il giudice del gravame ha, quindi, escluso che la previsione normativa sopra citata potesse trovare applicazione al caso di specie, in base alla considerazione che la società non aveva offerto ai propri clienti pacchetti turistici verso il pagamento di un corrispettivo globale, ma *singoli ben distinti servizi turistici, verso un corrispettivo determinato con riguardo ad ogni singola prestazione resa*, e che *i servizi turistici offerti e venduti dalla società (contratti stipulati in Australia) non risultano né combinati in un pacchetto turistico e né ceduti a prezzo forfettario, ma forniti ai propri clienti australiani verso un corrispettivo determinato con riguardo al servizio reso*;

alle conclusioni sopra esposte, dirette quindi ad escludere che la società avesse ceduto pacchetti turistici dietro un compenso complessivo ed a ritenere, invece, che vi fossero stati singole cessioni non riconducibili alla nozione di "pacchetto turistico", il giudice del gravame è pervenuto esaminando i diversi elementi di prova forniti dalle parti, ed ha quindi valutato che: da un lato, la prova fornita dall'amministrazione finanziaria, consistente nelle dichiarazioni rese dal rappresentante fiscale della società, costituiva, di per sé sola, mero elemento indiziario, non confortato da altri elementi di prova; d'altro lato, la prova fornita dalla

società, consistente nelle fatture relative ai servizi turistici acquistati presso i fornitori italiani, i documenti contabili e le stampe, i registri Iva, aveva idoneità probatoria prevalente rispetto a quelle prospettata dall'amministrazione finanziaria, in quanto dalla stessa risultava la non configurabilità di pacchetti turistici tutto compreso;

va quindi osservato, in primo luogo, che, secondo questa Corte, la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da *error in procedendo*, quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente 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. Un., 3 novembre 2016, n. 22232);

con riferimento alla pronuncia in esame, il giudice del gravame ha chiaramente delineato il percorso logico argomentativo seguito al fine di escludere che le prestazioni eseguite in Italia dalla ricorrente potessero essere ricondotte alla più complessa ed articolata attività di organizzazione di pacchetti turistici;

in particolare, il giudice del gravame ha tenuto conto della documentazione prodotta dalla società ed ha ritenuto, con una valutazione di merito non sindacabile in questa sede, che i servizi turistici forniti e venduti dalla società non risultavano "combinati" in pacchetti turistici né venivano venduti complessivamente ad un prezzo forfettario, ma erano oggetto di singole cessioni per ciascun servizio reso;

in questa attività di valutazione degli elementi probatori a disposizione il giudice del gravame ha, altresì, tenuto conto delle dichiarazioni rese dal rappresentante fiscale ma, contemporaneamente, ha escluso che tale dichiarazione, avente il valore di indizio, fosse supportata da ulteriori elementi indiziari che, considerati complessivamente, potessero assumere una idoneità

probatoria prevalente rispetto agli elementi di prova documentale prodotti dalla società;

il percorso logico argomentativo seguito, dunque, finalizzato a verificare quali servizi concretamente erano prestati dalla società e se gli stessi potessero essere ricondotti nell'ambito della nozione di pacchetto turistico, è stato sviluppato procedendo sulla base delle risultanze probatorie a disposizione, specificamente indicate ed analizzate, consentendo, in tal modo, di verificare sulla base di quali presupposti si è formato il convincimento del giudice del gravame;

ciò precisato, va osservato che, con riferimento al valore delle dichiarazioni rese dal rappresentante fiscale, la pronuncia impugnata ha chiaramente evidenziato che alla stessa doveva essere riconosciuto solo il valore di prova indiziaria e tale affermazione è in linea, peraltro, con l'orientamento di questa Corte secondo cui le dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale e prodotte in giudizio hanno mera valenza indiziaria sul piano probatorio e, rilevano, quindi, come elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice (Cass. civ., n. 8369 del 2013; n. 20032 del 2011; Cass. civ., n. 9080 del 2017; Cass. civ., n. 6616 del 2018; Cass. civ., n. 29757 del 2018);

pertanto, non correttamente si sostiene, con il motivo di censura in esame, che la valutazione compiuta dal giudice del gravame in ordine alla valenza meramente indiziaria della dichiarazione resa dal terzo, sebbene rappresentante fiscale, sarebbe incomprensibile, anche tenuto conto del fatto che nella pronuncia è stato, altresì, evidenziato che il rappresentante fiscale è mero mandatario della società e tale passaggio motivazionale non è stato in alcun modo fatto oggetto di censura;

d'altro lato, con riferimento alle prove documentali prodotte dalla società, il motivo di censura in esame si limita a evidenziare la non

idoneità delle stesse al fine di attestare la singolarità delle prestazioni rese ai clienti australiani;

sotto tale prospettiva, il vizio di censura in esame attiene alla non corretta applicazione della previsione di cui all'art. 116, cod. proc. civ. relativo al potere del giudice di valutare le prove;

va quindi osservato che in tema di ricorso per cassazione, la violazione dell'art. 116, cod. proc. civ., (norma che sancisce il principio della libera valutazione delle prove, salva diversa previsione legale) è idonea ad integrare il vizio di cui all'art. 360, comma primo, n. 4, cod. proc. civ., solo quando il giudice di merito disattenda tale principio in assenza di una deroga normativamente prevista, ovvero, all'opposto, valuti secondo prudente apprezzamento una prova o risultanza probatoria soggetta ad un diverso regime (Cass. civ., 10 giugno 2016, n. 11892);

tuttavia, nel caso di specie, parte ricorrente non prospetta alcuna ragione di censura che attiene alla non corretta applicazione del principio di cui all'art. 116, cod. proc. civ., ma lamenta, in sostanza, la non corretta valutazione del giudice del gravame dell'idoneità probatoria della documentazione dallo stesso esaminata;

si tratta, in realtà, di una ragione di censura che attiene all'apprezzamento in fatto, non sindacabile in questa sede, della idoneità della prova documentale presa in esame dal giudice del gravame al fine di pervenire alla considerazione conclusiva che, nella fattispecie, la società non aveva offerto pacchetti turistici, ma singoli servizi ai propri clienti;

infine, con riferimento al profilo di censura relativo al fatto che né dagli atti né dalla pronuncia impugnata risulterebbe se la società aveva venduto le singole prestazioni ad un cliente australiano diverso ovvero se aveva venduto le singole prestazioni (eventualmente con fatturazione separata) ai medesimi clienti, va osservato, in primo luogo, che lo stesso risulta prospettato in

violazione del principio di specificità, non avendo parte ricorrente riprodotto il contenuto del materiale probatorio cui si fa riferimento, al fine di apprezzare la rilevanza della questione; d'altro lato, la ragione di contestazione si scontra, come visto, con l'accertamento in fatto compiuto dal giudice del gravame che, diversamente da quanto rilevato dalla ricorrente, ha accertato che i servizi forniti in favore dei propri clienti non risultavano combinati in pacchetti turistici né ceduti ad un prezzo unitario, ma erano relativi a singole prestazioni per le quali era corrisposto un corrispettivo determinato;

con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., per omesso esame di fatti decisivi e controversi del giudizio, in particolare per avere omesso di considerare che: a) la dichiarazione del terzo proveniva dal rappresentante fiscale, e, dunque, con valore confessorio o comunque rafforzata fino a prova contraria; b) le fatture emesse dai fornitori italiani non avevano valore significativo; c) il registro delle vendite allegato al p.v.c. non recava elementi per dare contezza della esistenza delle singole prestazioni; il pacchetto turistico, ai fini dell'applicazione del regime speciale dell'Iva, ha una indubbia connotazione oggettiva;

il motivo è infondato;

questa Corte ha più volte precisato Cass., Sez. Un., 7 aprile 2014, n. 8053; Cass., Sez. Un., 18 aprile 2018, n. 9558; Cass., Sez. Un., 31 dicembre 2018, n. 33679) che il novellato testo dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., ha introdotto nell'ordinamento un vizio specifico che concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti, oltre ad avere carattere decisivo, sicché, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, neppure il cattivo esercizio del potere di



apprezzamento delle prove non legali da parte del giudice di merito dà luogo ad un vizio rilevante ai sensi della predetta norma; pertanto, nel giudizio di legittimità, è denunciabile solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, in quanto attiene all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali: tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione;

ciò precisato, con riferimento ai fatti evidenziati dalla ricorrente con il presente motivo, il giudice del gravame ha espressamente preso in considerazione la dichiarazione resa dal rappresentante fiscale, ma ne ha escluso, con una valutazione non sindacabile in questa sede, ogni idoneità probatoria, in quanto ritenuta elemento indiziario privo di adeguati riscontri;

né parte ricorrente ha prospettato, eventualmente, un vizio di violazione di legge relativo alla natura della dichiarazione resa dal terzo quando operi quale rappresentante fiscale, da considerarsi, come evidenziato con il presente motivo, quale dichiarazione avente natura confessoria ovvero con valenza presuntiva privilegiata;

parimenti, il giudice del gravame ha, altresì, preso in considerazione le fatture emesse dai fornitori ed il registro delle vendite, pervenendo alla conclusione, come visto, che dalla suddetta prova documentazione poteva evincersi la singolarità dei servizi resi dalla società in favore dei propri clienti, sicchè, anche in questo caso, il profilo di censura in esame implica una non

consentita rivalutazione del materiale probatorio già esaminato dal giudice del gravame;

circa, poi, la connotazione oggettiva della nozione di pacchetto turistico ed il fatto che il giudice del gravame non avrebbe verificato se esistevano le condizioni oggettive per ritenere che le diverse prestazioni fossero da considerarsi "unificate", anche in questo caso va evidenziato che la sentenza impugnata è pervenuta alla considerazione conclusiva della singolarità dei servizi prestati in favore dei clienti della società estera sulla base del materiale probatorio a disposizione;

il rigetto dei motivi di ricorso principale comporta l'assorbimento del ricorso incidentale condizionato proposta dalla controricorrente; in conclusione, i motivi di ricorso sono infondati, con conseguente rigetto del ricorso principale e assorbimento di quello incidentale, e condanna della ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore della controricorrente.

**P.Q.M.**

**La Corte:**

rigetta il ricorso principale, assorbito quello incidentale, condanna la ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese di lite che si liquidano in complessive euro 8.000,00, oltre spese forfettarie nella misura del quindici per cento, ed accessori.

Deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile, addì 27 giugno 2019.

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
oggi, ..... 09 OTT 2023

Il Cancelliere  
Massimiliano Morgante