

Penale Sent. Sez. 3 Num. 46715 Anno 2018

Presidente: CAVALLO ALDO

Relatore: DI NICOLA VITO

Data Udiienza: 28/03/2018

SENTENZA

sul ricorso proposto da

Dal Zuffo Cinzia, nata a Venezia il 11-07-1966

avverso la ordinanza del 06-09-2017 del tribunale della libertà di Venezia;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

sentita la relazione svolta dal Consigliere Vito Di Nicola;

udito il Procuratore Generale in persona del dott. Simone Perelli che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso;

udito per il ricorrente l'avvocato Andrea Codemo che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. È impugnata la ordinanza indicata in epigrafe con la quale il tribunale del riesame di Venezia ha confermato il decreto di sequestro preventivo emesso dal Gip di Venezia il 7 agosto 2017 finalizzato alla confisca – sia nella forma diretta che per equivalente e fino a concorrenza massima della somma complessiva di euro 269.864,16 – emesso nei confronti della società Venezia noleggi imbarcazioni s.a.s. di Cinzia Dal Zuffo e di quest'ultima nella sua veste di rappresentante legale della predetta società per il reato previsto dagli articoli 81 codice penale e 5 del Decreto Legislativo 10 marzo 2000 numero 74 perché, in qualità di rappresentante legale della Venezia noleggi imbarcazioni s.a.s. ed al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto, non presentava la dichiarazione annuale modello Iva per gli anni d'imposta 2012, 2014 2015 evadendola. Commesso in Venezia il 29 dicembre 2013, il 30 dicembre 2014 ed il 30 dicembre 2015; termine per la presentazione delle dichiarazioni annuali.

2. Per l'annullamento dell'impugnata ordinanza la ricorrente, tramite il difensore, articola tre motivi di impugnazione, qui enunciati, ai sensi dell'articolo 173 delle disposizioni di attuazione al codice di procedura penale, nei limiti strettamente necessari per la motivazione.

2.1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione degli articoli 125, comma 3, e 321 del codice di procedura penale, anche in relazione all'articolo 10, punto 14, del d.p.r. n. 633 del 1972, sostenendo che la motivazione dell'impugnata ordinanza è affetta dal vizio di mancanza della motivazione ovvero dal vizio di manifesta illogicità della medesima (motivazione meramente apparente) laddove afferma sussistente il requisito del *fumus commissi delicti*.

Sostiene la ricorrente che il tribunale cautelare ha ommesso di considerare che nei periodi di imposta 2012-2014-2015, la Società «Venezia Noleggi Imbarcazioni S.a.s.» ha svolto la sola attività di trasporto pubblico sicché, alle operazioni attive realizzate, ha correttamente applicato il regime di esenzione stabilito dall'articolo 10, comma 1, n. 14, del D.P.R. n. 633 del 1972.

2.2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta l'inosservanza della legge penale e la mancanza, la contraddittorietà e la manifesta illogicità della motivazione (articolo 606, comma 1, lettere b) ed e), codice di procedura penale), nonché la violazione degli articoli 125, comma 3 e 321 codice di procedura penale, anche in relazione all'articolo 10, punto 14, del d.p.r. n. 633 del 1972, asserendo che la motivazione dell'impugnata ordinanza è affetta dal vizio di mancanza della motivazione ovvero dal vizio di manifesta illogicità della medesima (motivazione meramente apparente) laddove erroneamente afferma sussistente il requisito del *fumus commissi delicti*, tanto sul rilievo che l'articolo

10, comma 1, n. 14, del D.P.R. n. 633 del 1972 impone il rispetto delle sole seguenti condizioni:

- che le prestazioni abbiano per oggetto il trasporto di persone;
- che si tratti di «trasporto urbano», nell'accezione secondo cui le prestazioni di trasporto avvengano entro l'area territoriale del comune o nel territorio di comuni che si trovano entro il raggio massimo di cinquanta chilometri uno dall'altro.

La norma non pone, invece, alcuna condizione circa le finalità per le quali il passeggero richieda di essere trasportato (atteso che sarebbe, oltretutto, irragionevole pretendere che il vettore abbia l'onere di indagare sulle finalità per le quali il trasporto di persone venga richiesto).

Secondo questa impostazione, si dovrebbe, perciò, concludere, secondo l'assunto della ricorrente, che la *ratio legis* – per la quale sono state poste le due condizioni nella norma in precedenza richiamata – risiede nella sola esigenza di assicurare il più ampio interesse della collettività in ordine alla mobilità in ambito cittadino. E ciò a prescindere dalla finalità per la quale il trasporto venga reso.

Sarebbe pertanto errata la tesi sostenuta dal Collegio cautelare secondo cui le prestazioni di trasporto pubblico urbano non potrebbero fruire del regime di esenzione dall'IVA qualora le finalità soggettive per la quale le prestazioni stesse vengono richieste abbiano natura ricreativa e/o turistica, stante l'asserito venir meno della loro pubblica utilità di carattere essenziale e generalizzato.

2.3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia la violazione degli articoli 125, comma 3, e 321 del codice di procedura penale, anche in relazione all'articolo 5 violazione del d.lgs. n. 74 del 2000.

Argomenta che parimenti censurabile appare la motivazione dell'impugnata ordinanza atteso che non ha in alcun modo riscontrato l'eventuale superamento della soglia di punibilità di euro 50.000,00 prevista dall'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 74 del 2000, la quale rappresenta un elemento costituito del reato ritenuto configurabile.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso non è fondato.

2. Per rendersene conto è sufficiente richiamare i passaggi argomentativi attraverso i quali i Giudici cautelari (sulla base dell'informativa della Guardia di Finanza e dall'allegato processo verbale di constatazione, aventi ad oggetto la ricostruzione dell'attività svolta dalla società «Venezia Noleggi Imbarcazioni S.a.s.») hanno ricostruito la vicenda, pervenendo alla conclusione di ritenere

aver la società illegittimamente usufruito, non avendone diritto, dell'esenzione di cui all'articolo 10, primo comma, n. 14) del d.p.r. n. 633 del 1972.

E' stato infatti ritenuto come la contestazione delle omissioni dell'Iva fondasse sul fatto che l'attività di impresa svolta dalla società avrebbe avuto, nella sua assoluta prevalenza, il carattere di attività turistica e ricreativa realizzata mediante accompagnamento ed intrattenimento presso i luoghi da visitare e di particolare interesse turistico, sicché l'accesso alla motonave per il trasferimento nei luoghi stabiliti nel programma della gita rappresentava non l'attività primaria di trasporto fine a se stessa, come avrebbe dovuto essere, bensì una prestazione accessoria affiancata da animazione di bordo, somministrazione di alimenti e bevande e, in alcuni casi, fornitura del biglietto di ingresso alle strutture da visitare, attività rispetto alle quali il trasferimento del cliente nei luoghi previsti dal programma era solamente strumentale al complesso dei servizi offerti ed era perciò da intendersi soggetta alla normale imposizione fiscale, non potendo invece fruire dell'esenzione Iva prevista per i servizi di trasporto urbano anche acqueo che, quando svolto da privati, è considerato di pubblica utilità perché risponde all'interesse fondamentale della collettività, con la conseguenza che, per questa ragione, si giustifica un regime fiscale di particolare favore.

Sulla base di ciò il Collegio cautelare ha concluso che le concrete modalità con le quali la società gestita dalla ricorrente aveva esercitato la sua attività non era sussumibile, tenuto conto della "ratio legis", nella fattispecie astratta di cui all'articolo 10, primo comma, n. 14) del d.p.r. n. 633 del 1972 che prevede, a determinate condizioni, l'esenzione dall'IVA.

A non diverso risultato il Collegio cautelare è giunto in considerazione del dettato normativo di cui alla Legge 15 gennaio 1992 n. 21 che, definendo all'articolo 1 la nozione di "autoservizi pubblici non di linea", pretende quale elemento essenziale che si tratti di servizi che rivestano una funzione "complementare ed integrativa" rispetto ai trasporti pubblici di linea.

Come rilevato dalla Guardia di Finanza, che ha valorizzato anche elementi tratti dal sito internet della società Venezia noleggi imbarcazioni, il trasporto dei passeggeri era solo uno dei servizi resi e forse neppure il più importante, posto che l'attenzione del "cliente" veniva volutamente attratta non dalla destinazione in sé, ossia dal trasporto dei passeggeri da un luogo ad un altro, quale oggetto principale del servizio, ma dal più ampio contesto "a pacchetto" offerto ai terzi, con la conseguenza che la società in questione offriva, invece, tutta una serie di servizi non definibili come accessori o secondari, anche avuto riguardo al loro costo (accompagnatrice turistica, ristorazione, entrata a musei ed altro) e sussumibili, nel loro complesso, nell'ambito delle escursioni turistiche di nessuna

rilevanza pubblica e dove il trasporto dei passeggeri costituiva l'occasione per lucrare su tali costose attività offerte alle persone trasportate.

3. Al cospetto di tali specifici e significativi elementi indizianti, la ricorrente ha principalmente dedotto censure riguardanti l'adeguatezza della motivazione, con la quale il Giudice del merito ha spiegato le ragioni del suo convincimento, motivazione che, in tale ambito, non è soggetta al controllo di legittimità, dovendosi ricordare l'indirizzo giurisprudenziale reiteratamente espresso dalla Corte secondo il quale, in tema di misure cautelari reali, costituisce violazione di legge deducibile mediante ricorso per cassazione soltanto l'inesistenza o la mera apparenza della motivazione, perché, nei "gravami" sollevati nei confronti delle ordinanze emesse dal tribunale della libertà a seguito di riesame o appello sui provvedimenti che decidono i ricorsi in materia di cautele reali, l'articolo 325, comma 1, del codice di procedura penale espressamente ammette (a differenza dell'articolo 311, comma 1, del codice di procedura penale in materia di impugnazioni avverso le ordinanze cautelari personali) la ricorribilità per cassazione esclusivamente per "violazione di legge", dovendo intendersi con tale locuzione gli "errores in iudicando" o quelli "in procedendo", con esclusione, quindi, dei vizi della motivazione (articolo 606, comma 1, lettera e), del codice di procedura penale), fatta eccezione per il vizio di mancanza assoluta della motivazione e cioè di quel vizio così radicale da comportare la nullità del provvedimento impugnato, vizio che, nella specie del tutto insussistente, ricorre quando l'apparato argomentativo posto a sostegno del provvedimento gravato sia del tutto mancante o comunque apparente perché assolutamente privo dei requisiti minimi di coerenza, completezza e ragionevolezza e quindi idoneo a rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dal giudice (Sez. U, n. 25932 del 29/05/2008, Ivanov, Rv. 239692), così da rientrare nel vizio di violazione di legge di cui all'articolo 606, comma 1, lettera c), del codice di procedura penale sotto il profilo dell'inosservanza di norme processuali stabilite a pena di nullità (articolo 125, comma 3, del codice di procedura penale).

4. A prescindere da tale rilievo, deve comunque ritenersi infondata l'interpretazione che la ricorrente fornisce della normativa fiscale che consente di beneficiare dell'esenzione Iva ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 14) del d.p.r. n. 633 del 1972.

Secondo tale disposizione sono esenti da Iva "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".

Ciò posto, secondo l'accertamento compiuto dai Giudici cautelari, l'attività di trasporto non rappresentava l'unica attività (e neppure la più importante) svolta dalla società, la quale offriva ai passeggeri un articolato pacchetto turistico (accompagnatrice turistica, ristorazione, biglietto di ingresso a musei, animazione di bordo ed altro) sicché tali prestazioni, anziché costituire il mezzo per fruire delle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (ossia del mero trasporto da un luogo ad un altro), rappresentavano invece prestazioni niente affatto accessorie e da considerare a se stanti per il fine profondamente lucrativo per il quale, anche attraverso pubblicità digitale, venivano offerte, con la conseguenza che costituisce operazione esente, ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 14, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 esclusivamente una prestazione accessoria ad una prestazione principale di trasporto, se ed in quanto quest'ultima beneficia dell'esenzione, in maniera che soltanto una operazione accessoria, ad operazioni non imponibili, può considerarsi anch'essa non imponibile mentre, al contrario, laddove la prestazione offerta non sia accessoria, rispetto a quella collaterale esente, ma costituisce un'operazione economica a se stante ed irrilevante, nel caso di specie, per le prestazioni di trasporto urbano delle persone, l'attività economica esercitata, debordando dall'interesse pubblico, non può fruire del regime di esenzione stabilito per la prestazione di mero trasporto delle persone da un luogo ad un altro, dovendo essere assoggettata all'imposizione fiscale (v. Cass. civ., Sez. 5, n. 12772 del 29/05/2006, Dkv Euro Service Italia Srl, Rv. 590434).

In altri termini, avuto ~~anche~~ riguardo anche agli arresti della giurisprudenza europea sul punto, una prestazione può essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando non ha, per colui che la riceve, un'autonoma utilità a se stante, ma costituisce il mezzo per fruire nelle migliori condizioni, del servizio principale offerto dal prestatore.

Ne consegue che, per valutare l'accessorietà di una operazione, occorre che intercorra, tra gli altri requisiti, un nesso di funzionalità necessaria, nel senso che la prestazione che si ritiene accessoria deve assumere una posizione subordinata rispetto a quella principale e non può prescindere dall'esistenza di quest'ultima ed inoltre la prima deve integrare, completare o rendere possibile l'operazione principale.

Questi concetti sono stati già espressi, a proposito di una vicenda del tutto analoga, con una Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 117 /E del 28 maggio 2003, che il Collegio condivide.

Infatti, quando un'impresa di trasporto urbano offre alla clientela trasportata una serie di servizi (accesso alla motonave per il trasferimento in luoghi stabiliti; animazione a bordo; somministrazione di bevande; biglietto d'ingresso nelle strutture da visitare), la prestazione non costituisce più un mero servizio di

trasporto, atteso che soltanto in tale ambito si risolve la *ratio* dell'esenzione, ma dà luogo ad una fattispecie complessa nella quale il trasferimento del cliente nei luoghi previsti nel programma è solo strumentale all'offerta di servizi con finalità turistico-ricreativa.

Invero, la società non si obbliga semplicemente a trasferire, verso corrispettivo, i propri clienti da un luogo a un altro, come previsto nella nozione civilistica di contratto di trasporto, ma a fornire un diverso e più articolato servizio per il conseguimento di una finalità decisamente lucrativa e profondamente distorsiva della concorrenza delle imprese che svolgono analoga funzione assoggettandosi alla tassazione.

A questo proposito, deve essere chiaro che le operazioni esenti sono individuate tassativamente dall'articolo 10 d.P.R. n. 633 del 1972, con la conseguenza che l'elenco ivi previsto non può essere dilatato, ricorrendo ad interpretazioni di tipo analogico.

Da tutto ciò consegue l'infondatezza del primo e del secondo motivo di impugnazione.

5. Il terzo motivo è invece inammissibile, in quanto nuovo, perché la questione non risulta che sia stata sottoposta alla cognizione del tribunale con la richiesta di riesame e neppure il punto è stato specificamente devoluto con successive memorie o con le conclusioni rese nell'udienza camerale e consacrate nel relativo verbale, dove la ricorrente si è limitata a contestare genericamente "*l'esistenza di un illecito penale ai sensi dell'articolo 5 del decreto 74 del 2000*", con la conseguenza che il Tribunale non aveva alcun obbligo di motivazione riguardo all'integrazione o meno della soglia di punibilità, costituendo insegnamento nomofilattico costante quello per il quale deve ritenersi inammissibile il motivo di ricorso avverso il provvedimento del Tribunale del riesame che deduca per la prima volta nel giudizio di cassazione vizi di motivazione inerenti a questioni che non avevano costituito oggetto di doglianza dinanzi allo stesso Tribunale, non risultandone traccia né dal testo dell'ordinanza impugnata, né da eventuali motivi o memorie scritte, né dalla verbalizzazione delle ragioni addotte a sostegno delle conclusioni formulate nell'udienza camerale (Sez. 2, n. 11027 del 20/01/2016 Iulicci, Rv. 266226; Sez. 4, n. 44146 del 03/10/2014, Parisi, Rv. 260952; Sez. 5, n. 24693 del 28/02/2014, D'Isabella, Rv. 259217; Sez. 2, n. 42408 del 21/09/2012, Caltagirone Bellavista, Rv. 254037).

6. Sulla base delle precedenti considerazioni, il ricorso deve essere rigettato con conseguente condanna della ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso il 28/03/2018

Il Consigliere estensore

Vito Di Nicola
NTODINICOLA

Il Presidente

Aldo Cavallo
Aldo Cavallo
