



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ANGELINA-MARIA PERRINO	Presidente
GIOVANNI LA ROCCA	Consigliere
LUNELLA CARADONNA	Consigliere
GIACOMO MARIA NONNO	Relatore
GIANLUCA GRASSO	Consigliere

Oggetto:

TRIBUTI - IVA - NAVI SVOLGENTI ATTIVITÀ ECONOMICA IN ALTO MARE - SERVIZI NON IMPONIBILI.
--

Ud.09/04/2025 PU

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 23298/2023 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587), che la rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

■■■■ DI ■■■■ E & C. S.A.S. IN LIQUIDAZIONE, elettivamente domiciliata in LECCE, VIA ■■■■, presso lo studio dell'avvocato ■■■■ ■■■■ ■■■■ che la rappresenta e difende

-controricorrente-

avverso la SENTENZA di CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA II GRADO PUGLIA n. 2445/23/23 depositata il 21/08/2023.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 09/04/2025 dal Consigliere GIACOMO MARIA NONNO.

Udita la requisitoria del P.G., in persona del sostituto procuratore generale dott. Olga Pirone, che ha concluso per il rigetto del ricorso.



Sentiti gli avv.ti [REDACTED] per la ricorrente, nonché l'avv. [REDACTED] per la controricorrente.

FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza n. 2445/23/23 del 21/08/2023, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia (di seguito CGT2) accoglieva l'appello proposto dalla società [REDACTED] di [REDACTED] e & C. s.a.s. in liquidazione (di seguito [REDACTED] avverso la sentenza n. 125/01/17 della Commissione tributaria provinciale di Brindisi (di seguito CTP), che aveva respinto il ricorso della società contribuente nei confronti di un avviso di accertamento per IVA relativa all'anno d'imposta 2009.

1.1. Come emerge dalla sentenza impugnata, l'atto impositivo era stato emesso sul presupposto della ritenuta fittizietà della sede portoghese di [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] S.A. (di seguito [REDACTED] in realtà residente in Italia, e della conseguente imponibilità IVA delle prestazioni di servizi rese da [REDACTED] alla menzionata società, prestazioni ritenute non imponibili dalla controricorrente in applicazione dell'art. 8 *bis* del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA).

1.2. La CGT2 accoglieva l'appello di [REDACTED] evidenziando, per quanto ancora interessa, che: a) l'azione di contrasto all'evasione fiscale, conseguente alla contestazione di esterovestizione, doveva «concentrarsi nei confronti di quelle strutture societarie di "puro artificio" costituite all'estero, in assenza di valide ragioni economiche, al solo scopo di ottenere un indebito risparmio d'imposta; la costruzione di puro artificio [poteva] essere individuata in un gruppo societario che non riflette[va] una reale sostanza economica, ma risulta[va] caratterizzato da una struttura puramente formale avente come obiettivo principale, ovvero uno degli obiettivi principali, il conseguimento di un indebito vantaggio fiscale in contrasto con



normativa tributaria applicabile»; b) i soci di [REDACTED] sig.ri [REDACTED] agivano per [REDACTED] in virtù di un contratto esistente tra le parti e non già quali amministratori di fatto di quest'ultima; c) [REDACTED] aveva ampiamente documentato di avere svolto la propria attività in Portogallo, ma tra le parti era intercorso un contratto di *ship management* con il quale erano state esternalizzate «le funzioni commerciali, amministrative e tecniche dal soggetto estero in outsourcing al soggetto italiano, che in relazione alle varie prestazioni di servizi rese [aveva] assoggettato i relativi redditi ad imposizione fiscale»; d) l'esteroinvestizione era stata esclusa anche dalla sentenza di appello che aveva assolto l'amministratore di [REDACTED] e i fratelli [REDACTED] e [REDACTED] [REDACTED] nonché dal Tribunale di Brindisi, che aveva dichiarato improponibile il ricorso per dichiarazione di fallimento di [REDACTED] proprio sul presupposto dello stabilimento all'estero della società; e) in ogni caso, la sentenza della Corte di appello era passata in giudicato, con conseguente valenza anche nel giudizio tributario del superiore accertamento; f) venendo meno «l'ipotesi accertativa della esteroinvestizione della società [REDACTED] [REDACTED] SA, tutte le contestazioni relative alla violazione dell'art. 8-bis del D.P.R. n. 633/72 risulta[va]no prive di fondamento sia sul piano formale sia sul piano sostanziale»; g) in ultimo, doveva osservarsi che se la residenza di [REDACTED] fosse effettivamente in Italia, la società avrebbe potuto giovare del regime agevolativo e particolarmente vantaggioso della *tonnage tax*.

2. L'Agenzia delle entrate (di seguito AE) impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a dieci motivi.

3. [REDACTED] resisteva con controricorso e depositava memoria ex art. 378 cod. proc. civ.



RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va pregiudizialmente evidenziato che [REDACTED] e socio hanno chiesto la riunione del presente procedimento con gli altri procedimenti, chiamati per la medesima udienza pubblica del 09/04/2025, ivi compresi quelli pendenti tra i sig.ri [REDACTED] e [REDACTED] e [REDACTED]

1.1. L'istanza non può essere accolta in ragione della peculiarità delle questioni concernenti i singoli procedimenti, che non sempre possono essere omologate. Del resto, la trattazione unitaria di procedimenti connessi non è obbligatoria, ma implica una scelta discrezionale del giudice (cfr. Cass. n. 27550 del 30/10/2018); e, nel caso di specie, ritiene il Collegio che l'uniformità delle decisioni è già garantita dalla trattazione congiunta delle cause nella medesima udienza.

2. Sempre in via preliminare, va evidenziato che il rilievo per il quale il ricorso per cassazione sia inammissibile in quanto tendente alla rivalutazione degli stessi fatti già esaminati dal giudice di appello va esaminato con riguardo ai singoli motivi, non essendo idoneo ad inficiare l'intero ricorso.

3. Con il primo motivo di ricorso AE lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 36, comma 2, n. 4, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ.. per avere la CGT2 reso motivazione apparente in relazione ad entrambe le *causae petendi* sottoposte al vaglio del giudice di appello, vale a dire la contestata territorialità delle prestazioni di servizio oggetto di causa e la questione relativa alla contestata non imponibilità, ai sensi dell'articolo 8 *bis* del decreto IVA, delle prestazioni di servizio rese da [REDACTED] a [REDACTED]

3.1. Il motivo è infondato.



3.2. Secondo la giurisprudenza delle Sezioni Unite di questa Corte, si è in presenza di una motivazione apparente allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice. Sostanzialmente omogenea alla motivazione apparente è poi quella perplessa e incomprensibile: in entrambi i casi, invero – e purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali – l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un *error in procedendo* e, in quanto tale, comporta la nullità della sentenza impugnata per cassazione (Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016; Cass. S.U. n. 16599 del 05/08/2016).

3.2.1. Determina, infine, una violazione di legge costituzionalmente rilevante anche la motivazione contraddittoria, nella misura in cui esprima un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, mentre deve escludersi la possibilità di sindacare in sede di legittimità la semplice motivazione insufficiente (Cass. S.U. n. 8053 del 07/04/2014).

3.3. Come si evince dall'ampia motivazione resa dalla CGT2 e riassunta nella parte relativa ai fatti di causa, punto 1.2., il giudice di appello ha reso puntuale e circostanziata motivazione sia con riferimento alle ragioni per le quali ■■■■ sia da considerare effettivamente un ente di diritto portoghese, sia con riguardo all'applicazione dell'art. 8 *bis* del decreto IVA ai servizi resi da ■■■■ in favore di ■■■■ In entrambi i casi, del resto, sono pienamente



identificabili le *rationes decidendi*, sicché deve escludersi che la motivazione sia al di sotto del minimo costituzionale.

4. I motivi dal secondo all'ottavo riguardano essenzialmente due questioni: quella concernente la contestata esterovestizione di [REDACTED] (motivi secondo, terzo, quinto, sesto e ottavo) e quella relativa all'applicazione dell'esenzione di cui all'art. 8 *bis*, lett. e), del decreto IVA. Con riferimento ai suddetti motivi è possibile una trattazione unitaria, atteso che, pur trattandosi di due questioni distinte, sono inscindibilmente collegate, essendo la soluzione della seconda condizionata dalla soluzione data alla prima. Nella prospettazione di ADM, infatti, [REDACTED] cessionaria dei servizi resi da [REDACTED] avrebbe sede solo formale in Portogallo, ma la sua attività si svolgerebbe interamente in Italia, con conseguente obbligo di versamento dell'IVA allo Stato italiano.

4.1. Con il secondo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 7 e 7 *ter* del decreto IVA, per avere il giudice negato la localizzazione della sede effettiva di [REDACTED] in Italia sulla base di circostanze considerate estranee a quelle previste dalla legge.

4.2. Con il terzo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione, dell'art. 73, comma 3, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR) e degli artt. 4 e 8 della convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Portogallo, per avere il giudice di appello escluso l'esterovestizione di [REDACTED] sulla base di un criterio – la costruzione di puro artificio – estraneo a quanto previsto dalle citate disposizioni, le quali darebbero rilievo soltanto al criterio del *place of effective management*.

4.3. Con il quarto motivo di ricorso si lamenta, in via subordinata al primo motivo e in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod.



proc. civ., violazione e falsa applicazione, dell'art. 8 *bis* del decreto IVA, nel testo vigente *ratione temporis*, per avere la sentenza impugnata riconosciuto la non imponibilità anche con riguardo a spese diverse da quelle sostenute per l'acquisto di ricambi e per i lavori di manutenzione e riparazione delle navi.

4.4. Con il quinto motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione della l. 31 agosto 2022, n. 130 e dell'art. 20 della l. 9 agosto 2023, n. 111, per avere la CGT2 ritenuto che la sentenza penale irrevocabile di assoluzione avrebbe autorità di giudicato nel processo tributario.

4.5. Con il sesto motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 654 cod. proc. pen., dell'art. 20 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, dell'art. 2909 cod. civ. e degli artt. 113, 115 e 116 cod. proc. civ., per avere la CGT2 ignorato il principio del cd. "doppio binario" tra giudizio tributario e giudizio penale e avere attribuito valenza di giudicato ad una sentenza in cui AE non era costituita in giudizio come parte civile.

4.6. Con il settimo motivo di ricorso si lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione degli artt. 18, 24 e 57 del d.lgs. 546 del 1992, per avere la CGT2 «preso in considerazione una serie di eccezioni che sono state sollevate da controparte soltanto in appello in sede di memorie illustrative, depositate il 10 dicembre 2020, ma che non erano state sollevate quali specifici motivi di appello e, in alcuni casi, neanche quali motivi di ricorso». Il riferimento è al contratto di *ship management*, in ragione del quale tutti i servizi forniti da [REDACTED] a [REDACTED] si configurerebbero come strumentali.



4.7. Con l'ottavo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione dell'art. 132 cod. proc. civ., per non avere il giudice di appello motivato adeguatamente in ordine allo scostamento rispetto ai risultati della consulenza tecnica d'ufficio del prof. Campobasso, peraltro svolta nell'ambito di un diverso giudizio.

5. Appare utile far precedere all'esame dei motivi una breve ricognizione normativa, anche con riguardo all'evoluzione della disciplina in materia.

5.1. L'art. 9, § 1, della direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 (cd. sesta direttiva), intitolato "Prestazioni di servizi" così recitava: «Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

5.1.1. Successivamente all'abrogazione, a decorrere dal 01/01/2007, della menzionata direttiva da parte degli artt. 411 e 413 della direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (direttiva IVA), la prestazione di servizi è comunque regolata dall'art. 43, intitolato "Luogo della prestazione di servizi", il quale ha, nella versione applicabile fino al 31/12/2009, una formulazione sostanzialmente analoga: «Il luogo di una prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».



5.1.2. Peraltro, la direttiva 2008/8/UE del 12 febbraio 2008 ha sostituito, con effetto a decorrere dal 01/01/2010, gli articoli da 43 a 59, della direttiva IVA. A seguito della modifica l'art. 44 della direttiva IVA dispone: «Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione».

5.1.3. Il considerando 4 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112, applicabile a decorrere dal 01/07/2011, così recita: «L'obiettivo del presente regolamento è quello di garantire l'applicazione uniforme dell'attuale sistema dell'IVA attraverso disposizioni di esecuzione della direttiva 2006/112/CE, in particolare in materia di soggetti passivi, cessioni di beni e prestazioni di servizi e luogo delle operazioni imponibili (...)»; nel successivo considerando 14 si legge poi che: «Per garantire l'applicazione uniforme delle norme relative al luogo delle operazioni imponibili occorre chiarire alcuni concetti, quali la sede dell'attività economica, la stabile organizzazione, l'indirizzo permanente e la residenza abituale. Tenuto conto della giurisprudenza della Corte di giustizia [dell'Unione europea], il ricorso a criteri quanto più chiari e oggettivi possibile dovrebbe facilitare l'applicazione pratica di tali concetti».

5.1.4. L'art. 11, § 1, del regolamento d'esecuzione così dispone: «Ai fini dell'applicazione dell'articolo 44 della direttiva [IVA], la



“stabile organizzazione” designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell’attività economica (...) caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione».

5.2. Per quanto riguarda il diritto interno, in materia di prestazione di servizi l’art. 7 del decreto IVA (fino al 2009 incluso) si fonda sul criterio del luogo del prestatore. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso o da soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, nonché quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero; non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia. Non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni all'esportazione, le operazioni assimilate a cessioni all'esportazione e i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali di cui ai successivi articoli 8, 8 *bis* e 9.

5.2.1. A partire dal 2010, peraltro, l’art. 7 *ter* del decreto IVA introduce il criterio del luogo del committente, secondo il quale le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato: a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato; b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

5.3. Deve, dunque, ritenersi che la contestata esterovestizione della committente [REDACTED] non ha alcuna rilevanza con riferimento agli anni d’imposta fino al 2009, trovando applicazione il criterio unionale del luogo del prestatore di servizi ed, essendo [REDACTED] pacificamente residente nel territorio dello Stato, i servizi forniti da quest’ultima alla



prima sono sicuramente rilevanti a fini IVA, indipendentemente dal fatto che ■■■■ sia un soggetto di diritto portoghese o italiano.

5.4. Diversa valutazione deve farsi, invece, per gli anni d'imposta successivi a partire dal 2010, atteso che trova applicazione il criterio del luogo in cui i servizi vengono resi. Pertanto, ove venga confermata l'ipotesi di esterovestizione di ■■■■ formulata nell'avviso di accertamento, i servizi prestati da ■■■■ sarebbero rilevanti a fini IVA per il diritto interno; diversamente dovrebbe concludersi se detti servizi siano stati erogati in favore di un committente di nazionalità portoghese.

5.5. Orbene, poiché il presente giudizio riguarda l'anno d'imposta 2009, non è necessario, ai fini della decisione, stabilire se ■■■■ sia effettivamente un soggetto passivo di nazionalità portoghese, come ritenuto dalla CGT2, ovvero se sia un soggetto esterovestito, con conseguente applicazione del diritto interno. Invero, l'applicazione del criterio del luogo del prestatore implica che ■■■■ debba comunque versare l'imposta allo Stato italiano.

6. Ciò precisato, i motivi secondo, terzo, quinto, sesto ed ottavo, involgenti a diverso titolo la questione della esterovestizione di ■■■■ sono inammissibili per difetto di interesse. Infondata è, invece, la questione processuale posta con il settimo motivo, concernente l'inammissibilità delle eccezioni tardivamente proposte con riferimento ai contratti di servizi o *ship management* della società estera con ■■■■ i rapporti contrattuali tra ■■■■ e la società riconducibile ai sig.ri ■■■■ sono, infatti, oggetto delle contestazioni dell'Ufficio e le deduzioni d'appello dei controricorrenti in merito ad essi costituiscono mere difese e non domande nuove (Cass. n. 13742 del 03/07/2015; Cass. n. 32390 del 03/11/2022).

7. Residua l'esame del quarto motivo, concernente l'applicabilità del regime di non imponibilità IVA. Nella prospettazione di AE solo



una parte dei servizi resi da [REDACTED] nei confronti di [REDACTED] – parte già considerata dall'atto impositivo – sarebbero soggetti al regime previsto dall'art. 8 *bis*, lett. e), del decreto IVA, richiamato dalla società contribuente, non rientrandovi, invece, la gran parte di detti servizi.

7.1. In particolare, come riportato a pag. 12 della sentenza impugnata (che trascrive le difese di AE), l'Ufficio esclude che «le attività affidate alle società Interconsult e [REDACTED] aventi ad oggetto la gestione complessiva delle attività relative alla cura e organizzazione delle navi appartenenti alla [REDACTED] [REDACTED] configurassero un rapporto complesso, solo in parte riconducibile alle operazioni previste dall'articolo 8-bis, che descrive un regime di non imponibilità da riconoscere, secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 37/E del 17 maggio 2010, alle sole prestazioni di servizi "necessarie, come mezzo a fine, per la costruzione, manutenzione, riparazione delle navi di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 8-bis". In tal senso, pertanto, è stato riconosciuto il regime di non imponibilità per le spese e le relative commissioni sostenute in nome e per conto della [REDACTED] per l'acquisto di ricambi e per i lavori di manutenzione e riparazione delle navi, mentre per l'addebito delle commissioni sulle altre spese (viaggio, telefoniche, vitto, energia elettrica, traduzione, ecc.) e per l'addebito delle spese di management fees e delle commissioni per la gestione delle pratiche assicurative non sono stati ravvisati i presupposti di non imponibilità».

7.2. In realtà, va subito evidenziato che l'atto di prassi richiamato non si occupa tanto dell'interpretazione generale dell'art. 8 *bis*, lett. e), del decreto IVA, quanto del regime dell'imposta relativo alle attività di manutenzione delle navi svolta anche attraverso contratti di subappalto.



7.3. Per quanto concerne poi la disciplina applicabile, va evidenziato che l'art. 8 del decreto IVA considera non imponibili le cessioni all'esportazione indicate nella menzionata disposizione. Il successivo art. 8 *bis* del medesimo decreto riguarda, invece, altre operazioni che, in quanto assimilate alle cessioni all'esportazione, godono del medesimo regime di non imponibilità. Tra tali operazioni viene in rilievo la lett. e) della menzionata disposizione, la quale, nella versione applicabile alla fattispecie *ratione temporis*, così recita: «[Sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'articolo 8:] (...) e) le prestazioni di servizi, compreso l'uso di bacini di carenaggio, relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), b), e c), degli apparati motori e loro componenti e ricambi e delle dotazioni di bordo, nonché le prestazioni di servizi relativi alla demolizione delle navi di cui alle lettere a) e b)».

7.3.1. In proposito, l'art. 15 della direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 (cd. sesta direttiva) già chiariva che: «[gli Stati membri esentano (...): (...)] 5. [la] cessione, trasformazione, riparazione, manutenzione, noleggio e locazione delle navi di cui al paragrafo 4, lettere a) e b), nonché [la] fornitura, locazione, riparazione e manutenzione degli oggetti in esse incorporati o da esse usati, compresa l'attrezzatura per la pesca; (...) 8. le prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui al paragrafo 5, destinate a sopperire ai bisogni immediati delle navi ivi considerate e del loro carico».

7.3.2. L'art. 148 della direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (direttiva IVA) ribadisce, poi, che: «Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: a) le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento delle navi adibite alla



navigazione in alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o utilizzate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca, nonché delle navi adibite ad operazioni di salvataggio ed assistenza in mare e delle navi adibite alla pesca costiera, salvo, per queste ultime, le provviste di bordo; (...) c) le cessioni, trasformazioni, riparazioni, manutenzioni, noleggi e locazioni delle navi di cui alla lettera a) nonché le cessioni, locazioni, riparazioni e manutenzioni degli oggetti, compresa l'attrezzatura per la pesca, in esse incorporati o destinati al loro servizio; d) le prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alla lettera c), direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi di cui alla lettera a) e del loro carico. (...)».

7.3.3. L'ampia formulazione del testo della normativa unionale di riferimento ha indotto il legislatore interno (art. 8 della l. 15 dicembre 2011, n. 217, con effetto dal 17/01/2012) a modificare l'art. 8 *bis* del decreto IVA, introducendo, tra l'altro, la lett. e *bis*), con la quale si estende il regime di non imponibilità anche alle «prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alla lettera e) direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), a-bis) e c) e del loro carico».

7.4. Del resto, la *ratio legis* della disciplina unionale è ben evincibile dalle sentenze della giurisprudenza della Corte di giustizia. Invero, con riferimento al profilo soggettivo dell'esenzione, il Giudice unionale ha chiarito *«che la condizione relativa alla destinazione alla navigazione in alto mare, prevista all'articolo 15, punto 4, lettera a), della sesta direttiva, si applica non soltanto alle navi utilizzate nel trasporto a pagamento di passeggeri, ma anche a quelle che esercitano attività commerciali, industriali o della pesca, tutte indicate attualmente all'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenze del 14 settembre 2006, Elmeke, da C-181/04 a*



C-183/04, EU:C:2006:563, punti da 14 a 16 e del 21 marzo 2013, Commissione/Francia, C-197/12, non pubblicata, EU:C:2013:202, punto 32)», escludendo, nel contempo, ogni esenzione per le piattaforme di perforazione offshore autoelevatrici (CGUE 20 giugno 2019, causa C-291/18, Grup Servicii Petroliere SA, punto 21).

7.4.1. Con riferimento, invece, al profilo oggettivo, attinente al contenuto della prestazione esente, la stessa Corte, esaminando l'esenzione di cui alla lett. d) dell'art. 148 della direttiva n. 2006/112/CE, ha precisato che, *«come risulta dal titolo del capo 7 del titolo IX di tale direttiva, l'obiettivo perseguito da quest'ultimo è quello di promuovere il trasporto internazionale di merci o di persone. Orbene, interpretare l'esenzione prevista dall'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112 nel senso che essa si applica soltanto all'ultimo stadio della catena di commercializzazione dei servizi di carico e scarico contrasterebbe con un tale obiettivo, poiché, dal momento che ogni intermediario di tale catena è indotto a trasferire sui propri clienti il costo finanziario del versamento dell'acconto IVA, tale interpretazione comporterebbe un rincaro dei prezzi praticati nel trasporto internazionale, senza tuttavia che un tale rincaro sia giustificato dalla necessità di garantire la corretta e semplice applicazione di tale esenzione»* (CGUE 4 maggio 2017, causa C-33/16, A Oy, punto 37); ha quindi concluso che *«L'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che, da un lato, possono essere esentate non solo le prestazioni che hanno ad oggetto operazioni di carico e scarico a bordo o a partire da una nave di cui all'articolo 148, lettera a), di tale direttiva che intervengono nello stadio finale di commercializzazione di un tale servizio, ma anche le prestazioni effettuate in uno stadio anteriore, come la prestazione fornita da un subappaltatore a un operatore economico che la riaddebita successivamente a un'impresa di*



spedizioni o a un'impresa di trasporti e, dall'altro, possono parimenti essere esentate le prestazioni di carico e scarico fornite al detentore di tale carico, quale l'esportatore o l'importatore di quest'ultimo».

7.4.2. Si ricava, quindi, una *ratio legis* che comporta l'estensione dell'esenzione a tutte le prestazioni di servizi comunque necessarie ai bisogni delle navi e del loro carico e ciò al fine di assicurare la realizzazione dell'obiettivo perseguito della promozione del trasporto internazionale di merci e persone.

7.5. Ciò premesso e posto che la disciplina unionale era già da tempo in vigore alla data della introduzione dell'art. 8 *bis* del decreto IVA, si impone una interpretazione unionalmente orientata della disposizione applicabile *ratione temporis*, estendendo – anche per l'anno d'imposta 2009 – la disciplina della non imponibilità a qualsivoglia fornitura di beni o prestazione di servizi necessarie per l'armamento e per la navigazione delle navi che svolgono attività economiche in alto mare.

7.6. Va, dunque, enunciato il seguente principio di diritto: *«Il regime di non imponibilità IVA previsto dall'art. 8 bis, lett. e), del d.P.R. n. 633 del 1972 si estende – anche prima dell'introduzione (a far data dal 17/01/2012), della lett. e bis) ad opera dell'art. 8 della l. n. 217 del 2011 e in virtù di una interpretazione unionalmente orientata della menzionata disposizione – a qualsivoglia fornitura di beni e prestazione di servizi necessarie per l'armamento e per la navigazione delle navi che svolgono attività economiche in alto mare».*

7.7. Nel caso di specie, come evidenziato nella sentenza impugnata (si veda, in particolare la pagina 3, laddove è stato accertato che ■■■■ esercitava «attività di rimorchio d'altura e di assistenza alle piattaforme petrolifere presso la costa sud occidentale dell'Africa (a mezzo dei rimorchiatori ALT ASD Bravehear e



Warlock)»), le prestazioni di servizi resi da [REDACTED] a [REDACTED] riguardano i rimorchiatori di quest'ultima (e non già le piattaforme petrolifere cui detti rimorchiatori prestano assistenza) e rientrano, pertanto, nel regime di non imponibilità previsto dall'art. 8 *bis*, lett. e), del decreto IVA, interpretato estensivamente alla luce delle disposizioni unionali di riferimento, con conseguente rigetto del motivo.

8. Con il nono motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 del cod. proc. civ., per avere la CGT2 pronunciato *extra petita partium* con riferimento all'applicabilità a [REDACTED] del regime della *tonnage tax*.

8.1. Con il decimo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 155 del TUIR, per avere il giudice di appello «annullato gli atti impugnati per non aver preso in considerazione l'applicabilità della Tonnage Tax».

8.2. I due motivi, che affrontano sotto diversi profili la medesima questione, sono ancora una volta inammissibili, non integrando la motivazione *in parte qua* della CGT2 una vera e propria *ratio decidendi*.

8.3. Invero, la motivazione della sentenza sul punto ha un rilievo essenzialmente argomentativo e non riveste alcuna influenza sulla decisione assunta dal giudice di appello. L'istituto riguarda un criterio di determinazione forfettaria del reddito imponibile previsto dal TUIR; criterio del tutto privo di rilievo con riferimento all'IVA, oggetto del presente contenzioso. Ne deriva che le affermazioni della CGT2 censurate da AE non sono in grado di esprimere alcuna effettiva *ratio decidendi*.

8.4. Trova, dunque, applicazione il principio secondo cui le censure contro argomentazioni *ad abundantiam* o *obiter dicta* non



sono sorrette da alcun interesse (Cass. n. 1770 del 24/01/2025; Cass. n. 22380 del 22/10/2014).

9. In conclusione, il ricorso va rigettato e la ricorrente va condannata al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente procedimento, liquidate come in dispositivo, avuto conto di un valore dichiarato della lite superiore ad euro 520.000,00, da distrarsi in favore del difensore costituito, dichiaratosene antistatario con la memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente procedimento, che si liquidano in euro 14.000,00, oltre alle spese forfetarie nella misura del 15%, ad euro 200,00 per spese borsuali e agli accessori di legge, da distrarsi.

Così deciso in Roma, il 09/04/2025.

Il Giudice estensore

GIACOMO MARIA NONNO

Il Presidente

ANGELINA-MARIA PERRINO

