

# **NON IMPONIBILITÀ IVA NELLA NAVIGAZIONE MARITTIMA: ESTENSIONE A FORNITURE E SERVIZI**

*(Corte di Cassazione, Sezione TRI, Sentenza del 30.03.2026 n. 7690)*

*di Maurizio Villani e Federica Attanasi – Studio Legale Tributario Villani*

*Il regime di non imponibilità IVA previsto dall'art. 8-bis, lett. e), del d.P.R. n. 633/1972 deve ritenersi applicabile – anche anteriormente all'introduzione della lett. e-bis) ad opera dell'art. 8 della l. n. 217/2011 (in vigore dal 17 gennaio 2012) – a tutte le forniture di beni e prestazioni di servizi necessarie all'armamento e alla navigazione delle navi impiegate in attività economiche in alto mare, in virtù di un'interpretazione conforme al diritto unionale.*

## **1. CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE**

La Corte di Cassazione, con la sentenza del 30 marzo 2026, n. 7690, è intervenuta sul tema della non imponibilità IVA (ex art. 8-bis, lett. e), D.P.R. 633/1972) dei servizi forniti a navi destinate alla navigazione in alto mare, adottando un'interpretazione della norma orientata al diritto unionale.

La pronuncia si allinea alla giurisprudenza europea e si inserisce in un orientamento ormai consolidato, che privilegia un'interpretazione sostanziale e funzionale delle disposizioni IVA in ambito marittimo.

Tale impostazione risulta coerente con i principi del diritto dell'Unione europea, i quali impongono di evitare letture restrittive dei regimi di favore, al fine di garantire la neutralità dell'IVA nei traffici internazionali.

Di particolare rilievo è il **definitivo superamento di un approccio restrittivo e formalistico all'art. 8-bis del d.P.R. n. 633/1972.**

La Corte esclude, infatti, che il regime di non imponibilità possa essere circoscritto ai soli servizi di natura “tecnica” (quali manutenzione o riparazione), valorizzando invece il criterio della “*strumentalità rispetto alla navigazione in alto mare*”. Ne consegue che assume rilievo non la qualificazione formale del servizio, bensì la sua concreta idoneità a rendere possibile l'attività della nave.

## 2. IL CASO

La vicenda trae origine da un avviso di accertamento emesso nei confronti di una società italiana, per prestazioni rese a favore di una società portoghese operante nel settore marittimo nel periodo d'imposta 2009.

In particolare, la contestazione dell'Ufficio si fondava sulla ritenuta fittizietà della sede estera della società portoghese - considerata dall'Amministrazione finanziaria come di fatto residente in Italia - e sulla conseguente imponibilità IVA delle prestazioni ad essa rese, originariamente qualificate come non imponibili dalla contribuente in applicazione dell'art. 8-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA).

In altri termini, secondo la tesi dell'Amministrazione, dovendo la committente essere considerata fiscalmente residente in Italia, le prestazioni ricevute andavano assoggettate a IVA secondo le regole di territorialità vigenti all'epoca.

La società contribuente, di contro, sosteneva la piena operatività della controparte estera e la non imponibilità delle prestazioni. Per tale ragione, proponeva impugnazione dinanzi alla **CTP di Brindisi, che rigettava il ricorso proposto, sposando la tesi dell'Ufficio.**

La società soccombente proponeva, così, appello avverso tale decisione.

**La CGT di secondo grado della Puglia, ribaltando la pronuncia di primo grado, accoglieva l'appello proposto dalla società contribuente. Specificamente, i giudici di secondo grado escludevano l'esterovestizione sulla base del presupposto che la sede estera non fosse una «costruzione di puro artificio» e che avesse una reale operatività in Portogallo.**

In tale contesto, il Collegio di secondo grado valorizzava, **da un lato**, l'esistenza di un contratto di *ship management* volto all'esternalizzazione di talune funzioni e, **dall'altro**, l'esito favorevole di procedimenti penali e fallimentari, che avevano già escluso la fittizietà della sede estera.

**Ne derivava l'insussistenza dell'ipotesi di esterovestizione, con conseguente infondatezza, sia sul piano formale che sostanziale, delle contestazioni relative alla violazione dell'art. 8-bis del d.P.R. n. 633/1972.**

Avverso tale pronuncia, l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per Cassazione, affidato a dieci motivi.

La società e i soci resistevano con controricorso e depositavano memoria *ex art.* 378 cpc.

Orbene, la **Corte di Cassazione, con la sentenza del 30 marzo 2026, n. 7690**, ha rigettato il ricorso proposto dall'Ufficio, confermando la decisione dei giudici di merito, ma sulla base di un percorso argomentativo parzialmente diverso.

In particolare, la Suprema Corte ha ritenuto che, **con riferimento all'anno d'imposta 2009, la questione relativa alla contestata esterovestizione della società committente fosse priva di rilevanza**, atteso che, in applicazione del criterio del luogo del prestatore allora vigente, le prestazioni rese da un soggetto stabilito in Italia risultano comunque imponibili nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla residenza del destinatario.

Superato tale profilo, **la Corte ha, quindi, concentrato l'analisi sull'applicabilità del regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 8-bis del d.P.R. n. 633/1972, affermando un'interpretazione della disposizione conforme al diritto unionale e idonea ad estendere il relativo ambito applicativo a tutte le prestazioni funzionali all'armamento e alla navigazione delle navi operanti in alto mare.**

### **3. LA MOTIVAZIONE DELLA PRONUNCIA**

La sentenza in esame si concentra essenzialmente su due questioni:

- I.** quella concernente la contestata **esterovestizione della società portoghese e, conseguentemente, la disciplina del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi;**
- II.** quella relativa all'applicazione dell'**esenzione di cui all'art. 8 bis, lett. e), del d.P.R. n. 633/1972** (cd. Decreto Iva), nel testo vigente *ratione temporis* a norma del quale *<<Sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell' articolo 8 (...) 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) >>.*

Su tali profili si sviluppa il percorso argomentativo della Corte che, superando le questioni preliminari, **giunge a delineare un'interpretazione della disciplina interna coerente con il diritto unionale e idonea ad ampliare l'ambito applicativo del regime di non imponibilità IVA.**

#### **3.1. IL LUOGO DI TASSAZIONE DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI**

Ebbene, con riferimento alla **prima questione**, la Corte di Cassazione ha ritenuto inammissibili per difetto di interesse i motivi involgenti a diverso titolo la questione della esterovestizione della committente.

A tal fine, la Corte ha preliminarmente proceduto ad una breve **ricognizione normativa e giurisprudenziale**, anche alla luce della sua **evoluzione in ambito nazionale e unionale**.

In particolare, la Suprema Corte, in materia di prestazione di servizi, ha chiarito che:

- **in ambito unionale, la disciplina del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi, originariamente fondata sul criterio del luogo del prestatore** (art. 9 della sesta direttiva n. 77/388/CEE e, successivamente, art. 43 della direttiva n. 2006/112/CE nella versione vigente fino al 2009), **è stata profondamente innovata dalla direttiva 2008/8/UE, che, a decorrere dal 2010, ha introdotto il criterio del luogo del committente** (art. 44 della direttiva IVA), **valorizzando la sede dell'attività economica o l'eventuale stabile organizzazione del destinatario;**
- **sul piano interno, si è registrato un analogo passaggio dal criterio del luogo del prestatore**, previsto dall'art. 7 del decreto IVA (fino al 2009 compreso), **al criterio del luogo del committente**, introdotto dall'art. 7-ter del medesimo decreto a partire dal 2010.

Ne consegue che:

- **fino al 2009**, le prestazioni di servizi rilevano ai fini IVA nel luogo in cui è stabilito il prestatore;
- **a partire dal 2010**, rileva invece il luogo in cui è stabilito il committente (ove soggetto passivo).

Nel caso di specie, la Corte ha chiarito che, **trattandosi dell'anno d'imposta 2009**, la contestata esterovestizione della società committente è del tutto irrilevante, trovando applicazione il criterio del luogo del prestatore, pacificamente stabilito nel territorio dello Stato. Diversamente, per gli anni successivi al 2010, l'individuazione del luogo di tassazione dipende dalla localizzazione del committente, con conseguente possibile rilevanza della qualificazione dello stesso come soggetto estero o esterovestito.

Precisamente, sulla scorta di tali presupposti la Suprema Corte ha rilevato che:

*<< Deve, dunque, ritenersi che la contestata esterovestizione (...) 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 (...) 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 BT. 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 A. debba comunque versare l'imposta allo Stato italiano*

*Ciò precisato, i motivi secondo, terzo, quinto, sesto ed ottavo, involgenti a diverso titolo la questione della esterovestizione di BT. 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 BT. e la società riconducibile ai sig.ri Ba.Fr. 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).>>.*

In altri termini, la Corte ha affermato che, per i periodi d'imposta anteriori al 2010, le prestazioni rese da un soggetto stabilito in Italia devono comunque considerarsi rilevanti ai fini IVA nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla residenza del committente.

### **3.2 L'APPLICABILITÀ DELL'ESENZIONE IVA AI SENSI DELL'ART. 8 BIS, LETT. E), DEL D.P.R. N. 633/1972**

Chiarita l'irrelevanza, nel caso di specie, della contestata esterovestizione della società committente, la Corte di Cassazione ha concentrato l'attenzione sull'**applicabilità del regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 8-bis, lett. e), del d.P.R. n. 633/1972.**

In particolare, l'Agenzia delle Entrate sosteneva che solo una parte dei servizi resi dalla società contribuente potesse beneficiare del regime di non imponibilità, limitandone l'ambito alle prestazioni di natura strettamente tecnica (quali manutenzione e riparazione), con esclusione delle ulteriori attività di gestione e supporto.

La Corte ha respinto tale impostazione restrittiva, muovendo da una **ricostruzione della disciplina unionale di riferimento**, segnatamente dell'art. 15 della Sesta direttiva 77/388/CEE e dell'art. 148 della Direttiva 2006/112/CE, **che delineano un ambito oggettivo dell'esenzione più ampio rispetto a quello risultante dalla formulazione originaria dell'art. 8-bis.**

Del resto, la Suprema Corte ha sottolineato che, proprio 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 è stato esteso 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>>.**

Peraltro, sottolineano i giudici di legittimità, che **la ratio legis della disciplina unionale è ben evincibile dalle sentenze della giurisprudenza della Corte di Giustizia** che consente, inoltre, di chiarire sia il **profilo soggettivo dell'esenzione** (estesa alle navi impiegate in attività

economiche in alto mare), **sia quello oggettivo** (che ricomprende tutte le prestazioni funzionali ai bisogni delle navi e del loro carico, anche se rese in fasi intermedie della catena economica).

Nello specifico, 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, Elmeka, 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>>);*

- al **profilo oggettivo dell'esenzione, attinente al contenuto della prestazione esente**, la stessa Corte di Giustizia, esaminando l'esenzione di cui alla lett. d) dell'art. 148 della direttiva n. 2006/112/CE, ha 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>>.*

**Da tali arresti emerge un'interpretazione ampia della disciplina unionale**, che valorizza, **sotto il profilo soggettivo**, la destinazione della nave alla navigazione in alto mare e, **sotto il profilo oggettivo**, l'estensione dell'esenzione a tutte le prestazioni funzionali ai bisogni della nave e del suo carico, anche se rese in fasi intermedie della catena economica.

La Corte, dunque, ha individuato la *ratio* della disciplina nella necessità di garantire la neutralità dell'IVA e di favorire il trasporto internazionale, con conseguente **estensione del regime di non imponibilità a tutte le prestazioni di servizi necessarie all'armamento e alla navigazione delle navi operanti in alto mare. In tal senso così è stabilito**

*<< 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.>>.*

Alla luce del quadro ricostruito, la Corte ha evidenziato come **la disciplina unionale di riferimento fosse già vigente al momento dell'introduzione dell'art. 8-bis del d.P.R. n. 633/1972**. Ne consegue la necessità di adottare **un'interpretazione della disposizione interna conforme al diritto dell'Unione europea, estendendo** – anche con riferimento all'anno d'imposta 2009 – **il regime di non imponibilità IVA a tutte le forniture di beni e prestazioni**

## **di servizi funzionali all'armamento e alla navigazione delle navi impiegate in attività economiche in alto mare.**

Per tale ragione, la Corte di Cassazione, con la sentenza in commento n. 7690/2026, ha 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>>.*

In definitiva, la pronuncia in esame consolida un orientamento interpretativo volto a superare letture restrittive dell'art. 8-bis del d.P.R. n. 633/1972, affermando un criterio sostanziale e funzionale fondato sulla strumentalità delle prestazioni rispetto alla navigazione in alto mare, con rilevanti ricadute applicative in termini di ampliamento dell'ambito della non imponibilità IVA nel settore marittimo.

### **4. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE**

Alla luce delle considerazioni che precedono, può affermarsi che la sentenza della Corte di Cassazione, sezione tributaria, n. 7690/2026, si inserisce nel solco di un'evoluzione interpretativa volta a superare le letture restrittive della disciplina della non imponibilità IVA di cui all'art. 8-bis del D.P.R. n. 633/1972, valorizzando un approccio di tipo funzionale.

La pronuncia affronta il tema dell'estensione oggettiva del regime di non imponibilità IVA con riferimento alle prestazioni di servizi rese in favore di navi adibite alla navigazione in alto mare, chiarendo che **il beneficio fiscale non può essere limitato alle sole prestazioni di natura strettamente tecnica** (quali manutenzione e riparazione), **ma deve essere riconosciuto a tutte le attività che risultino necessarie e funzionali all'esercizio della navigazione.**

Il percorso argomentativo della Corte si fonda su un'interpretazione conforme al diritto unionale e ai principi elaborati dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea in materia di IVA, secondo cui le esenzioni o, più propriamente, i regimi di non imponibilità, devono essere sicuramente interpretate con rigore, senza tuttavia comprometterne l'effetto utile né la finalità di garantire la neutralità dell'imposta nei traffici internazionali.

**Ne deriva una nozione “ampia” di servizi rilevanti ai fini dell'applicabilità dell'art. 8-bis cit., comprensiva di tutte le attività, nonché delle forniture di beni e delle prestazioni di servizi, necessarie per l'armamento e la navigazione delle navi che, pur non incidendo direttamente sulla struttura materiale del mezzo navale, risultino indispensabili al suo impiego operativo.**

In conclusione, la sentenza in esame rappresenta un ulteriore tassello nel processo di adeguamento dell'interpretazione interna ai principi del diritto unionale, confermando l'orientamento della giurisprudenza di legittimità verso modelli ermeneutici incentrati sulla effettività economica delle operazioni

**Lecce, 06 maggio 2026**

**Avv. Maurizio Villani**

**Avv. Federica Attanasi**

**Avvocato Tributarista in Lecce**

**Patrocinante in Cassazione**

**[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it)**

**E-mail: [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)**

**Pec: [avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it](mailto:avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it)**