

L’Agenzia delle Entrate estende il regime di non imponibilità iva dei servizi prestati nelle aree portuali a quelli svolti in strutture esterne “strettamente connesse”⁽¹⁾

The Tax Authority extends the VAT exemption for the supply of services linked to international trade to those carried out in external areas “closely connected” to the harbour

di Massimo Campailla e Francesco Montanari – 22 maggio 2020

Abstract

Il regime di non imponibilità Iva previsto per le prestazioni di servizi connesse con gli scambi internazionali (art. 9, D. P. R. 633/1972), deve essere applicato anche alle operazioni poste in essere nel c.d. *retroporto*, cioè in aree esterne a quelle prettamente portuali funzionalmente connesse con queste ultime.

Secondo l’Agenzia, infatti, il vincolo impresso a tali aree (e, quindi, la indispensabilità delle stesse) fa sì che, al di là del dato formale, esse debbano godere del regime di favore in quanto direttamente necessarie al “*funzionamento e la manutenzione degli impianti*”, ovvero ai “*movimenti dei mezzi di trasporto*”.

Abstract

The VAT exemptions provided for the supply of services linked to international trade (art. 9, D.P.R. 633/1972), must also be applied to transactions carried out in areas outside the harbour functionally connected with the latter (so called *retroporto*).

According to the Italian Tax Authorities, the legal restriction placed on the above-mentioned areas (and, therefore, the indispensability of these areas) means that, despite the legal form, they must be covered by the favorable VAT regime because directly necessary for the “*operation and maintenance of the facilities*”, or for the “*movements of the vehicles*”.

SOMMARIO: 1. Il caso all’esame dell’Agenzia delle Entrate – **2.** L’evoluzione delle c.d. aree retroportuali **3.** La necessità di una interpretazione finalistico-funzionale – **4.** Il concetto di “operazione strettamente connessa” in ambito Iva – **5.** Conclusioni e prospettive future

¹ I paragrafi 1 e 2 sono attribuibili a Massimo Campailla e i paragrafi 3 e 4 a Francesco Montanari; il paragrafo 5 è il frutto di considerazioni comuni a entrambi gli Autori.

1. La posizione assunta dall’Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello 95 del 25 marzo 2020, è particolarmente significativa in quanto vengono forniti fondamentali (ed innovativi) chiarimenti con riferimento alla complessa tematica della “non imponibilità” dei c.d. *servizi connessi* con gli scambi internazionali disciplinati dall’art. 9, D. P. R. 633/1973.

La novità della questione è rappresentata, segnatamente, dal fatto che, per la prima volta (a quanto consta), la menzionata *connessione* riguarda, non tanto il *tipo* di servizio prestato, quanto l’*accessorietà del luogo* secondario rispetto a quello principale (cioè, l’area del porto o dell’interporto) in termini di funzionalità.

L’istanza d’interpello, in particolare, riguardava talune operazioni ed attività (quali lo scarico, il deposito, il carico ed i relativi servizi accessori relativi a merce nazionale e comunitaria destinata all’immissione in consumo nel territorio dello Stato e, inoltre, i servizi per l’ampliamento e la manutenzione degli edifici esistenti, al loro miglioramento, e alla manutenzione dei relativi piazzali) poste in essere nelle cosiddette aree “retroportuali” (vd. *Infra* § II).

Pare, preliminarmente, opportuno precisare che, nella fattispecie concreta, la prassi in commento poggia su talune circostanze per molti versi risolutive e “pregnanti”: al di là del dato formale, infatti, l’Amministrazione finanziaria era fortemente “garantita” da un apparato amministrativo-documentale assai qualificato. Infatti, con un apposito decreto dell’Autorità di Sistema Portuale del Mare Adriatico Orientale, le aree in questione venivano definite come “*altre zone, funzionalmente e logisticamente legate alle attività portuali*” e, dunque, qualificabili a pieno titolo come “*porto franco*”, seppur fisicamente collocate in un’area retroportuale, ad alcune decine di chilometri dalle banchine. Tale qualificazione giuridica delle aree in parola scaturisce, altresì, da un apposito atto di sottomissione con cui la società proprietaria delle aree e l’Ente gestore del Porto Franco vincolavano, pattiziamente, le medesime aree al “*regime giuridico internazionale per lo svolgimento dell’attività terminalistica, logistica e di stoccaggio, trasformazione, manipolazione delle merci*”.

Dunque, l’Agenzia delle Entrate non ha avuto alcuna “remora” ad estendere il regime di non imponibilità alle aree in questione, posto che dalla documentazione prodotta in atti, non pareva esservi alcun dubbio circa la sussistenza di una continuità funzionale tra area portuale e “retroportuale”. In particolare, nella risposta in commento è stato affermato che detto regime deve essere esteso al retroporto sul presupposto che quest’ultimo viene utilizzato, *de facto*, per attività assolutamente indispensabili a quelle portuali “per natura”.

Conseguentemente, i servizi ivi prestati devono essere inquadrati, in chiave sostanzialistica, tra quelli disciplinati dall’art. 9, comma I, n. 6, D. P.R. 633/1972, ciò tra i “*servizi prestati nei porti,....che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto...*”.

2. Le c.d. aree retroportuali, in termini tecnico-giuridici, sono aree funzionali e strettamente collegate alla gestione dei “terminal”, ma dalla funzionalità

assolutamente eterogenea e complessa (in argomento cfr., da ultimo, diffusamente, CARBONE – MUNARI, *I porti italiani e l'Europa*, Milano, 2019).

A titolo meramente esemplificativo, il loro utilizzo può andare dal mero “ausilio” per liberare spazi nelle aree portuali in senso stretto e ottimizzarne la funzionalità, e può giungere sino ad un utilizzo come piattaforme di logistica avanzata per dare valore aggiunto alle semplici operazioni di carico e scarico dei container.

In altri termini, dette aree possono includere anche strutture destinate alla conservazione e al consolidamento delle merci medesime, alla manutenzione dei mezzi ed, in generale, anche ai servizi relativi alle pratiche doganali. Il grado di connessione, dunque, con le attività portuali in senso stretto è vario e variegato.

Si è, infatti, assistito - specie negli ultimi anni - ad una crescita esponenziale della cosiddetta logistica integrata (e dei trasporti “intermodali”), con la finalità di ottimizzare le rispettive prestazioni ed eliminare le “diseconomie”: a ciò consegue che l'area portuale viene intesa in senso ampio ed informale, in una logica di sviluppo di una vera e propria *area economica* connessa ad un determinato scalo (cfr. ACQUARONE, *Il piano regolatore delle Autorità portuali*, Milano, 2009, 38).

Alla luce delle considerazioni che precedono, è di tutta evidenza che, anche alla luce della estrema eterogeneità dei servizi retroportuali (in continua evoluzione) e delle rispettive aree in cui essi vengono posti in essere, è di assoluta rilevanza identificare dei criteri generali per definire l'ambito applicativo del regime di non imponibilità Iva (in argomento vd. anche § V).

3. Chiarito, dunque, il terreno di indagine ed i termini del quesito, il tema affrontato dalla Agenzia è assolutamente centrale in quanto l'applicabilità del regime di non imponibilità in questione è subordinato a diversi requisiti – che devono sussistere congiuntamente - tra i quali spicca per importanza, ai fini del presente contributo, il luogo in cui essi vengono effettuati.

La questione non è, evidentemente, di poco conto in quanto anche la Suprema Corte ha chiaramente stabilito che la “esenzione” (impropriamente detta) per mancanza del requisito di territorialità, prevista dall'art. 7 del D. P. R. n. 633 del 1972, per i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, di cui all'art. 9, opera in ragione di criteri oggettivi della prestazione di servizio, identificata secondo la natura, lo scopo e il luogo di esecuzione, assimilato a territorio non statale (porti, autoporti, aeroporti e scali ferroviari, di confine: cfr., da ultimo, Cass. 17 ottobre 2019, n. 26368).

E', altresì, noto che, da sempre, sussistono incertezze interpretative (sia sul piano soggettivo, sia su quello oggettivo) in merito alla nozione di “*servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto, nonché quelli resi dagli agenti marittimi raccomandatari*”.

È chiaro che una mera interpretazione letterale (e particolarmente rigorosa e restrittiva) dovrebbe condurre ad escludere che il regime di non imponibilità possa

essere esteso ad aree che, formalmente, non possono essere qualificate come porti, autoporti, aeroporti, ecc...

L'Agenzia delle Entrate, nella risposta ad interpello in commento ha, invece, imboccato una condivisibile strada sostanzialistica ponendosi, peraltro, in linea con il metodo interpretativo "a schema libero" costantemente applicato dalla Corte di Giustizia e finalizzato a salvaguardare, in maniera preponderante, i principi sottesi ai diversi microsistemi impositivi.

I Giudici europei, infatti, hanno, da sempre, adottato un approccio finalistico-funzionale, spesso "scardinando" (o, quanto meno superando) i metodi interpretativi tradizionali. Così, se, da un lato, nell'ambito delle operazioni esenti in senso stretto è sempre stata data la massima espansione ai valori primari dell'ordinamento europeo tutelati e promossi dalle norme di esenzione (il diritto alla salute, all'istruzione, la tutela del risparmio, ecc.), dall'altro, in quello delle operazioni imponibili la stella polare è sempre stata la neutralità del tributo salvaguardata dal diritto di detrazione, dando prevalenza, dunque, alle esigenze "interne" al tributo, piuttosto che a quelle extra-fiscali (sul punto cfr. MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva*, Torino, 2013, 48).

L'Amministrazione finanziaria, anche nel caso che ci occupa - ampliando, in un'ottica chiaramente finalistico-funzionale, la nozione di *servizi connessi* agli scambi internazionali - pare proprio porsi nel solco interpretativo della giurisprudenza europea confermando, peraltro, la propria prassi precedente dalla quale emerge un criterio di connessione rigido (inteso in termini di "*indispensabilità funzionale*" di luoghi e tipologie di prestazioni) ma, al tempo stesso, "elastico" ed aperto con riferimento alla casistica applicativa ad esso riconducibile.

L'art. 9, D. P. R. 633/1972, peraltro, si inserisce, a pieno titolo, nell'ambito della disciplina Iva concernente la territorialità delle prestazioni di servizi disponendo, come più volte ribadito, la "non imponibilità" di talune prestazioni di servizi carenti sotto tale profilo o, comunque, difficilmente collocabili nello "spazio" (per ulteriori considerazioni anche di carattere sistematico, v., FILIPPI, voce *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993 e LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, nonché FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, 324 ss.).

Si tratta di una normativa a regime di carattere sostanziale (e non agevolativo) la cui ragione è da ricercarsi all'interno del meccanismo applicativo del tributo e non, quindi, in motivazioni di carattere extra-fiscale (il che imporrebbe, preliminarmente, un'attenta indagine circa i "limiti interpretativi" propri dei regimi agevolativi).

D'altro canto, è noto che in ambito Iva la categoria della "esenzione" (nell'ambito delle quali la Direttiva Iva include, "nominalmente", anche le operazioni che l'ordinamento italiano definisce come non imponibili) non è sovrapponibile, *de plano*, a quella riscontrabile in altri settori impositivi essendo del tutto scevra da profili agevolativi nei confronti del soggetto passivo del tributo. In altri termini, sia nel caso delle esenzioni in senso stretto (queste sì, giustificate da ragioni *extra*

fiscali), sia in quello delle operazioni non imponibili, non è ravvisabile alcuna normativa di favore.

4. Le considerazioni che precedono permettono di attribuire una qualche “patente giuridica” al concetto di *connessione*, sia che tale sostantivo si riferisca al tipo di operazione posta in essere (cioè, alla tipologia del servizio), sia al luogo di effettuazione della medesima.

In ambito Iva, infatti, il legislatore europeo, fa ampio uso di concetti di relazione molto ampi (ed indeterminati) quali le *operazioni strettamente connesse con...*, le *operazioni relative a...*, le *operazioni accessorie*. E’ chiaro che tali locuzioni, se non calate nel contesto di riferimento, sono totalmente prive di una qualsivoglia giuridicità.

Esse, invece, assumono un profondo significato (ed, altresì, una notevole utilità pratica) se i menzionati “concetti di relazione” trovano un collegamento diretto con la finalità delle singole disposizioni, secondo il criterio finalistico-funzionale precedentemente descritto (vd. *retro* § III). Nell’ambito degli scambi internazionali, in particolare, il punto di riferimento non potrà che essere la territorialità del tributo (*rectius*, le ragioni per le quali viene esclusa la rilevanza territoriale di una determinata tipologia di servizi). Lo stesso dovrebbe valere per il luogo di effettuazione delle operazioni in applicazione di un criterio molto simile a quello della c.d. “strumentalità necessaria” costantemente ribadito nell’ambito delle operazioni accessorie in senso stretto (sul punto, v. ancora MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell’Iva*, op. cit., 145 e ss.).

La Suprema Corte – seppur con riferimento ai profili oggettivi della fattispecie, cioè al tipo di servizio – ha richiamato, espressamente, il “vincolo di strumentalità” che deve sussistere rispetto al “*funzionamento e alla manutenzione degli impianti*”, ovvero ai “*movimenti dei mezzi di trasporto*” (Cass. 5 dicembre 2019, n. 31770). Peraltro, nel caso di specie, i Giudici di Legittimità hanno ritenuto la strumentalità così “stretta e univoca”, tanto da ritenere addirittura “*irrilevante il luogo in cui essa si svolge*”.

Ma se è così, tale nesso di strumentalità deve essere il criterio principale anche per qualificare le aree “esterne” ai porti ed agli interporti nell’ambito delle quali non può che trovare applicazione il regime di non imponibilità Iva.

D’altro canto, soluzioni di segno opposto andrebbero, irrimediabilmente, a collidere con il principio di neutralità caratterizzante l’Iva, il quale non tollera regimi discriminatori e divergenze applicative del tributo di matrice marcatamente formalistica.

5. La fattispecie in esame, pur presentando talune peculiarità, rappresenta un fondamentale precedente ed una guida per tutti i casi “dubbi” in quanto è pacifico che le definizioni previste in ambito Iva, al di là dei mezzi di prova e di vincoli giuridici particolarmente “qualificati” (come nel caso di specie), rappresentano

nozioni autonome del diritto europeo, a nulla rilevando la definizione che ne viene data dalle Autorità dei singoli Stati membri.

E tale assunto è ancor più vero nelle ipotesi in cui si verta nell'ambito di schemi di attuazione del tributo che derogano rispetto al regime ordinario, vuoi per ragioni di natura extrafiscale (ed è paradigmatico in tal senso la disciplina delle operazioni esenti), vuoi per motivazioni connesse ad elementi essenziali del presupposto quale la territorialità, ed è questo il caso della non imponibilità per i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali (in argomento, da ultimo Franson, *Il momento impositivo nell'Imposta sul valore aggiunto*, 2019, 22 e la bibliografia ivi citata).

Quindi, in realtà, se l'Agenzia delle Entrate, a prescindere dai provvedimenti che hanno impresso un vincolo sulle aree in questione, avesse ritenuto queste ultime carenti dei "requisiti Iva" per qualificare le stesse come "aree portuali", avrebbe potuto negare la non imponibilità sulla base dei principi "interni" al sistema dell'Iva. Al tempo stesso, sulla base della risposta in commento pare corretto riconoscere la fruibilità del regime Iva previsto per le aree portuali anche in tutti quei casi in cui, anche in assenza di provvedimenti "formali", tali aree siano così strettamente collegate al porto, sul piano funzionale (rispetto alla movimentazione fisica dei beni), da risultarne indispensabili e "naturalmente connesse".

Si pensi, a titolo meramente esemplificativo, ai centri logistici che rappresentano il punto di arrivo dei c.d. Fast Corridor, istituiti proprio per il rilancio della competitività del sistema portuale e logistico nazionale individuando nuovi processi finalizzati, fra l'altro, alla decongestione degli spazi portuali. In particolare, con l'entrata in vigore del Nuovo Codice Doganale dell'Unione (CDU), è stata introdotta una nuova regolamentazione delle condizioni e modalità di spostamento delle merci tra diverse strutture di deposito per la temporanea custodia. A tal fine sono stati istituiti dei Corridoi controllati che consentono che le merci terze introdotte nel territorio doganale dell'UE, dopo essere state dichiarate per la custodia temporanea nel luogo di arrivo, siano poi trasferite, ai sensi dell'art. 148 CDU, alla struttura di deposito per la custodia temporanea del luogo ove esse sono destinate. Tale nuova procedura comporta vari vantaggi, fra cui la possibilità per le aziende di integrare gli adempimenti doganali con le proprie procedure logistiche aziendali. E' evidente la stretta connessione funzionale fra le strutture portuali ove giungono le merci e le piattaforme logistiche ad esse collegate per tramite dei suddetti Fast Corridor.

Tale indubbia connessione funzionale fra aree portuali ed aree spesso geograficamente anche molto distanti dai porti, comporta, quale necessaria conseguenza, l'applicabilità anche nelle seconde del regime Iva previsto per le aree portuali. Allo stesso modo, stante la natura dell'art. 9 di norma non agevolativa, non è in alcun modo corretto negare a talune specifiche operazioni l'applicazione del regime di non imponibilità sulla base del fatto che, in materia fiscale le disposizioni che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione (sicché non vi sarebbe spazio per ricorrere al criterio analogico o all'interpretazione estensiva della norma oltre i casi e le condizioni dalle stesse espressamente considerati).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE: ACQUARONE, *Il piano regolatore delle Autorità portuali*, Milano, 2009; BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Rass. trib.*, 2002, I; CARBONE – MUNARI, *I porti italiani e l'Europa*, Milano, 2019; COMELLI, *Iva nazionale ed Iva comunitaria – Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000; FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'Iva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1972, I, p. 138; FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'Iva*, in *Riv. dir. fin.*, 1972, p. 146; FILIPPI, *L'imposta sul valore aggiunto A.VV.*, *Trattato di diritto tributario*, a cura di Amatucci A., Padova, 1994; FILIPPI, voce *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993; FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004; FRANSONI, *Il momento impositivo nell'Imposta sul valore aggiunto*, 2019; MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva*, Torino, 2013; LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989;