

Rivista Telematica di **Diritto Tributario**

Rivista semestrale

Giugno 2020

1

DIREZIONE SCIENTIFICA

Loredana Carpentieri

Angelo Contrino

Francesco Crovato

Alberto Marcheselli

Franco Paparella

ISSN 2499-2569


**Pacini
Giuridica**

Rivista Telematica di Diritto Tributario

COMITATO DI DIREZIONE

Loredana Carpentieri; Angelo Contrino; Francesco Crovato; Alberto Marcheselli, Franco Paparella.

COMITATO SCIENTIFICO DEI *REFEREE*

Niccolò Abriani; Massimo Basilavecchia; Gianluigi Bizioli; Pietro Boria; Clelia Buccico; Andrea Carinci; Oreste Cagnasso; Andrea Colli Vignarelli; Federico Consulich, Daria Coppa; Paola Coppola; Giuseppe Corasaniti; Roberto Cordeiro Guerra; Francesco D'Ayala Valva; Lorenzo Del Federico; Eugenio Della Valle; Mario Esposito; Andrea Fedele; Valeri Ficari; Piera Filippi; Stefano Fiorentino; Andrea Giovanardi; Alessandro Giovannini; Giuseppe Ingrao; Salvatore La Rosa; Maurizio Logozzo; Raffaello Lupi; Giuseppe Marini; Valeria Mastroiacovo; Giuseppe Melis; Enrico Marellò; Sebastiano Maurizio Messina; Francesco Moschetti; Salvatore Muleo; Mario Nussi; Gaetano Ragucci; Pasquale Russo; Guido Salanitro; Livia Salvini; Roberto Schiavolin; Mauro Trivellin; Dario Stevanato; Loris Tosi; Antonio Felice Uricchio; Marco Versiglioni; Antonio Viotto; Tiziana Vitarelli.

COMITATO DI REDAZIONE

Francesco Farri (coordinatore); Paolo Arginelli; Federica Campanella; Francesca Catarzi; Luca Costanzo; Anna Ilaria D'Ambrosio; Silvia Giorgi; Giuseppe Mercuri; Francesco Odoardi; Alessandro Vicini Ronchetti; Adriana Salvati; Alessia Tomo; Alessandro Zuccarello.

Tutti i contributi pubblicati nella Rivista sono stati sottoposti alla valutazione del Comitato di Direzione e alla revisione anonima del Comitato Scientifico dei Referee, in base all'apposito Regolamento (consultabile sul sito: <https://www.pacineditore.it/prodotto/rivista-telematica-di-diritto-tributario/>).

La revisione dei contributi pubblicati in questo fascicolo è stata effettuata da: Massimo Basilavecchia; Clelia Buccico; Andrea Colli Vignarelli; Giuseppe Corasaniti; Roberto Cordeiro Guerra; Francesco D'Ayala Valva; Lorenzo Del Federico; Eugenio Della Valle; Andrea Fedele; Valerio Ficari; Piera Filippi; Alessandro Giovannini; Giuseppe Ingrao; Enrico Marellò; Valeria Mastroiacovo; Giuseppe Melis; Sebastiano Maurizio Messina; Francesco Moschetti; Salvatore Muleo; Antonio Perrone; Gaetano Ragucci; Pasquale Russo; Guido Salanitro; Dario Stevanato; Mauro Trivellin; Marco Versiglioni.

Segreteria di redazione: Gloria Giacomelli
ggiacomelli@pacineditore.it
Phone +39 050 31 30 243 - Fax +39 050 31 30 300

Amministrazione:
Pacini Editore Srl, via Gherardesca 1, 56121 Pisa
Tel. 050 313011 • Fax 050 3130300
www.pacineditore.it • abbonamenti_giuridica@pacineditore.it

I contributi pubblicati su questa rivista potranno essere riprodotti dall'Editore su altre, proprie pubblicazioni, in qualunque forma.

In corso di registrazione presso il Tribunale di Pisa
Direttore responsabile: Patrizia Alma Pacini

INDICE ANNATA 2020

FASCICOLO N. 1

GENNAIO - GIUGNO

I – EMERGENZA CORONAVIRUS, FINANZE E TRIBUTI

Studi di politica fiscale

ANGELO CONTRINO e FRANCESCO FARRI, <i>Emergenza coronavirus e finanziamento della spesa pubblica: è possibile trarre indicazioni per la futura politica fiscale italiana?</i>	11
GIUSEPPE INGRAO, <i>Crisi di liquidità da coronavirus e omesso versamento di tributi: quali conseguenze sanzionatorie amministrative e penali?</i>	17
FRANCESCO PEPE, <i>L'emergenza Covid-19 nell'Unione europea: verso una solidarietà tributaria "strategica"?</i>	22
ANTONIO PERRONE, <i>Emergenza coronavirus e prelievo fiscale, tra diritti "scontati", obbligo contributivo, solidarietà ed Europa: riflessioni a caldo</i>	29
STEFANO MARIA RONCO, <i>Scenari di politica fiscale nell'emergenza Coronavirus: brevi riflessioni</i>	35

Le sospensioni dei termini procedurali e processuali

EDGARDO MARCO BARTOLAZZI MENCHETTI, <i>Sospensione dei termini per "Covid-19" davvero inapplicabile al termine di impugnazione precedentemente sospeso?</i>	41
SAMANTHA BUTTUS, <i>Brevi considerazioni sulle effettive possibilità di ripresa del processo tributario nella seconda fase dell'emergenza sanitaria</i>	45
ENRICO MARELLO, <i>Sospensione dei termini per l'adesione, in versione pandemica</i>	51

Le agevolazioni fiscali al tempo del coronavirus

STEFANIA BOFFANO, <i>Brevi riflessioni sulle agevolazioni fiscali alle donazioni effettuate nel contesto della "emergenza coronavirus"</i>	57
ROSSELLA MICELI, <i>La disciplina degli aiuti di Stato fiscali nell'emergenza Covid-19</i>	62
CESARE SILVANI, <i>La nuova disciplina di trasformazione in credito di imposta delle DTA relative ad eccedenze ACE</i>	67
THOMAS YANG, <i>Istituti di diritto tributario e ragioni fiscali a supporto del sistema produttivo</i>	73

II – LE FONTI, I PRINCIPI E L'ABUSO DEL DIRITTO

Principi generali

VITO VELLUZZI, <i>La Cassazione respinge l'interpretazione sistematica "indefinita" proposta dall'Amministrazione finanziaria</i>	83
MARCO VERSIGLIONI, <i>'Liquinomics' e 'Iva a doppia aliquota': un discorso sulla «creazione di valore»</i>	87

Tributi

FRANCESCO CROVATO, *Gli aumenti di accisa sui carburanti: un fenomeno interessante nella tipologia delle entrate pubbliche* 101

Abuso del diritto

ANGELO CONTRINO, *Note in tema di dividendi “intraeuropei” e “beneficiario effettivo”, tra commistioni improprie della prassi interna e nuovi approdi della giurisprudenza europea* 106

MARIO TENORE e GIULIA LUBRANO, *Spunti di riflessione sulle sentenze della Corte di Giustizia nelle c.d. cause danesi alla luce della giurisprudenza italiana* 112

III – L’OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

Soggetti passivi

GIUSEPPE MERCURI, *Anche la Corte Costituzionale si pronuncia sulla soggettività passiva dell’utilizzatore in materia di tassa automobilistica*..... 121

ALESSIA VIGNOLI, *Il consolidato fiscale non fa venir meno l’individualità delle società che hanno esercitato l’opzione* 125

Solidarietà e responsabilità tributaria

EDOARDO BELLI CONTARINI, *L’affitto d’azienda e i “trasferimenti” rilevanti ai sensi dell’art. 14 d.lgs. n. 472/1997*..... 129

FRANCO PAPARELLA, *Cessione di azienda nell’ambito delle procedure concorsuali e responsabilità solidale tributaria dell’acquirente: finalmente si approda ad una soluzione definitiva e ragionevole in forza della natura della norma in deroga* 134

IV – L’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E IL SISTEMA DEI CONTROLLI

Il contraddittorio

ANDREA COLLI VIGNARELLI, *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c. d. “prova di resistenza”* 143

Poteri istruttori

MANLIO D’AGOSTINO PANEBIANCO, *A Blockchain to reinforce Tax-Compliance* 147

ALBERTO MARCHESELLI, *Indagini tributarie “a trabocchetto” e buona fede, diritto di assistenza del difensore, illegittimità istruttorie e utilizzabilità della prova* 154

V – L’ATTO IMPOSITIVO E I METODI DI ACCERTAMENTO

STEFANO DIDONI, *Attività di accertamento nei confronti di società di capitali e presupposti per l’estensione ai soci delle indagini bancarie*..... 163

VI – LA RISCOSSIONE E IL RIMBORSO DELLE IMPOSTE

Versamenti

LOREDANA CARPENTIERI, <i>A volte ritornano: le nuove norme per il contrasto all'omesso versamento delle ritenute negli appalti (ovvero l'ennesimo caso in cui sono le imprese a dover monitorare l'evasione altrui)</i>	171
---	-----

Procedure concorsuali e crisi d'impresa

LUCA COSTANZO, <i>Il trattamento concorsuale dei debiti Iva nel concerto tra giurisdizioni</i>	175
MELO MARTELLA, <i>La falcidia iva è possibile anche nel sovraindebitamento, ma resta aperta la questione delle ritenute fiscali</i>	180

VII – IL PROCESSO TRIBUTARIO

PATRIZIA ACCORDINO, <i>Sull'intervento adesivo nel processo tributario</i>	185
DAVIDE EMONE, <i>Incertezze giurisprudenziali e principi generali in merito ai vizi degli atti processuali telematici nel processo tributario</i>	189
FRANCESCO CROVATO, <i>Spazio per accordi Fisco - contribuente anche al di fuori di espresse previsioni legislative?</i>	196
EMANUELE GENTILE, <i>Sulla condanna alle spese processuali in caso di soccombenza dell'Agenzia: la Suprema Corte "corregge" ancora una volta i giudici di merito</i>	201
GABRIELE GIUSTI, <i>La chiusura delle controversie tributarie per effetto del condono</i>	207
ALBERTO MARCHESELLI, <i>Il "precipitato giurisdizionale" della soggezione della Agenzia delle Entrate alla Costituzione: appunti eterodossi su imparzialità e oggetto del processo tributario</i>	213
ALBERTO MARCHESELLI, <i>Onere della prova e diritto tributario: una catena di errori pericolosi e un case study in materia di transfer pricing</i>	220
MICHELE MAURO, <i>La legittimazione attiva a stare in giudizio nelle liti di rimborso Iva in pendenza della liquidazione giudiziale (già fallimento)</i>	227
MARIA CONCETTA PARLATO, <i>Giudicato tributario, oggetto del giudizio di ottemperanza e impugnazione della sentenza</i>	232
SILVIO RIVETTI, <i>Le sentenze tributarie di "terza via" e il contraddittorio tra le parti: un confronto processuale obbligatorio o solo opportuno?</i>	238
FRANCESCA SOLARI, <i>Sull'utilizzabilità ai fini fiscali delle intercettazioni, anche illegittimamente assunte, contro il contribuente non più indagato</i>	245
MAURO TORTORELLI, <i>Considerazioni sulla tardiva produzione di documenti in appello e sui profili critici della norma</i>	249

VIII – IL SISTEMA SANZIONATORIO

Sanzioni amministrative

MARCO DI SIENA, <i>Spunti di riflessione sull'irrimediabile evanescenza della nozione di violazione meramente formale (senza alcun debito d'imposta)</i>	257
MARCO DI SIENA, <i>La (nebulosa) declinazione del principio di offensività nel sistema sanzionatorio amministrativo tributario</i>	263
MAURO MANCA, <i>Osservazioni in merito a una certa prassi sanzionatoria in caso di contestata esenzione da ritenute su interessi intra-UE</i>	267

Sanzioni penali tributarie

SIMONE FRANCESCO COCIANI, <i>Sul tormentato rapporto tra sequestro preventivo finalizzato alla confisca per reati tributari e concordato preventivo</i>	276
ENRICO DI FIORINO e LORENA MORRONE, <i>La Cassazione scivola ancora sull'esterovestizione societaria</i>	281
MARCO DI SIENA, <i>Il recente intervento in materia penale tributaria. Davvero tutto ciò che è reale è razionale?</i>	285
ALEX INGRASSIA, <i>Le criticità della non punibilità tributaria davanti ad un interrogativo cruciale: e se punire meno significasse tutelare meglio?</i>	292

IX – L'IRPEF

GIORGIO BERETTA, <i>In tema di plusvalenze immobiliari: la divisione ereditaria</i>	301
ANDREA BRANCA, <i>Detrazione delle spese scolastiche sostenute all'estero. Il ruolo dell'amministrazione finanziaria nell'interpretazione di norme contrastanti con il diritto europeo</i> ..	307
VALENTINA BUZZI e ALBAN ZAIMAJ, <i>I piani di carried interest "multi-livello": osservazioni critiche a margine di una recente Risposta a Interpello dell'Agenzia delle entrate</i>	311
LOREDANA CARPENTIERI, <i>Sulla restituzione dei redditi di lavoro dipendente già sottoposti a tassazione ovvero: l'ufficio complicazioni cose semplici è rimasto aperto anche nel lockdown</i>	317
FILIPPO PASSAGNOLI, <i>La cessione di fabbricati destinati alla demolizione nel quadro delle imposte sul reddito, fra prassi, giurisprudenza e coerenza di sistema</i>	323

X – L'IRES

LOREDANA CARPENTIERI, <i>La cessione gratuita di farmaci ad uso compassionevole: ovvero quando le norme fiscali rispondono a finalità extrafiscali</i>	331
MARIA ROSARIA VIVIANO, <i>Visione sociale della sharing economy e ruolo della leva fiscale: il caso delle donazioni di beni "invenduti" a favore di enti non profit</i>	336

XI – IL REDDITO D'IMPRESA E LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

Statuto fiscale dell'impresa

PIER LUCA CARDELLA, <i>Il rifinanziamento del core business ed il riporto delle perdite di periodo</i>	343
ANGELO CONTRINO, <i>Estromissione definitiva di cespiti dal ciclo produttivo senza eliminazione immediata dal complesso dei beni d'impresa: quali conseguenze fiscali?</i>	347
FRANCESCO CROVATO, <i>Una cornice di riferimento per l'ammortamento dei terreni d'impresa</i>	353

Elementi positivi del reddito d'impresa

GIOVANNI BARBAGELATA e MARIA CAMPAGNOLI, <i>Note in merito alla determinazione delle plusvalenze su partecipazioni in caso di separato acquisto di nuda proprietà e usufrutto</i>	360
MARCO CARROZZINO, <i>Rinuncia ai crediti da parte dei soci: la Corte di Cassazione conferma ancora la tesi dell'"incasso giuridico"</i>	365

Elementi negativi del reddito d'impresa

FRANCESCO CROVATO, <i>La deduzione dei costi di impianto a partire dai primi ricavi: spunti di riflessione generale a partire da una disposizione particolare</i>	370
---	-----

FRANCESCO CROVATO, <i>L'ospitalità di giornalisti e personalità come costo d'impresa in settori a forte visibilità mediatica</i>	376
LORENZO DEL FEDERICO, <i>Per la deducibilità degli interessi passivi l'inerenza è irrilevante, ma i limiti posti dal TUIR suscitano dubbi di costituzionalità</i>	381
ANDREA MANZITTI, <i>Ancora sulla indeducibilità dei compensi corrisposti agli amministratori senza formale delibera</i>	388
CARLO SANNA, <i>Le società "industriali" possono dedurre i componenti negativi scaturenti da strumenti finanziari derivati?</i>	395

XII – L'IVA

Presupposto

ALESSANDRO ALBANO, <i>Profili IVA del trasferimento di diritti in sede di successione processuale</i>	401
ALESSANDRO ALBANO, <i>Il distacco di personale è un'operazione rilevante ai fini IVA: l'incompatibilità comunitaria del regime IVA italiano del distacco di personale</i>	406
MASSIMO CAMPAILLA e FRANCESCO MONTANARI, <i>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"</i>	411
LORENZO UGOLINI, <i>La natura dell'Iva all'importazione e la responsabilità dello spedizioniere</i>	416
NICOLÒ ZANOTTI, <i>Brevi considerazioni sulla qualificazione fiscale della cessione del portafoglio clienti</i>	422

Il principio di neutralità

LUCA COSTANZO, <i>Corsi e ricorsi dell'accertamento di "Frodi Iva" tra fornitore e committente alla prova dei principi europolitari</i>	429
---	-----

Agevolazioni e incentivi

STEFANIA BOFFANO, <i>L'Iva quale "tributo-Cenerentola" della riforma del Terzo Settore</i>	435
--	-----

XIII – LE ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

Imposte di registro e ipocatastali

GIUSEPPE INGRAO, <i>L'imposta di registro sulle sentenze di condanna in caso di occupazione illegittima</i>	443
ADRIANA SALVATI, <i>Imposta di registro: passività inerenti e rettifiche di valore nelle cessioni d'azienda</i>	447

XIV – CATASTO

MARIO DEL VAGLIO, <i>Ancora sui criteri di attribuzione della rendita catastale delle centrali elettriche alimentate da fonte eolica: la questione dello scorporo delle torri su cui poggiano gli aereogeneratori</i>	459
---	-----

XV – LA FISCALITÀ REGIONALE E LOCALE

FRANCESCO FARRI, <i>Tourism in Italy - Tax Law Profiles</i>	465
---	-----

ALESSIA FUNARI, *L'opinabile orientamento della Cassazione in tema di soggettività passiva ICI*..... 470

XVI – TRIBUTI EUROPEI

Tributi doganali

SARA ARMELLA, <i>Disciplina sanzionatoria doganale tra norma interna e principi europei</i>	477
FRANCESCO FARRI, <i>Preliminary considerations on the usability of custom duties as environmental taxes</i>	480

Accise

STEFANO MORRI e ALBERTO GATTO, <i>Il diritto di rimborso delle addizionali provinciali alle accise sull'energia elettrica contrarie al diritto dell'Unione Europea: la posizione del fornitore</i>	486
--	-----

XVII - LA FISCALITÀ EUROPEA E INTERNAZIONALE

Diritto tributario europeo

PAOLO ARGINELLI e GABRIELE COLOMBAIONI, <i>L'effetto dell'accordo Brexit sull'interpretazione e l'applicazione delle disposizioni di diritto italiano relative alle imposte non armonizzate</i>	493
GAIA BARONI, <i>Prime osservazioni sullo "schema" di Decreto Legislativo di recepimento della c.d. DAC 6</i>	501
ANDREA MANZITTI, <i>La doppia imposizione internazionale nel difficile coordinamento tra convenzioni bilaterali e direttiva madre-figlia</i>	506
ANTONIO MARINELLO, <i>L'imposizione sui dividendi corrisposti a OICVM non residenti alla luce del principio della libera circolazione dei capitali</i>	519
FRANCESCO MATTARELLI, <i>Procedure di risoluzione delle controversie contro le doppie imposizioni: brevi commenti sullo schema di decreto legislativo all'esame del Parlamento</i>	525
FRANCESCO MORRA e MIRKO SEVERI, <i>Il recepimento della nuova Direttiva per la risoluzione delle controversie fiscali da parte del D.lgs. n. 49/2020</i>	530
FILIPPO PASSAGNOLI, <i>Direttiva DRM e legge di delegazione europea 2018: in attesa dei decreti attuativi da parte del Governo</i>	537
MASSIMO PELLECCIA, <i>Note in tema di trasferimento di residenza e utilizzo delle perdite nel Paese UE di destinazione</i>	543
JACOPO MARIO ROSA e ALBERTO CORSELLO, <i>Revirement della Cassazione sui dividendi transfrontalieri: riconosciuta l'esenzione per la distribuzione da società figlia italiana nei confronti della madre comunitaria</i>	549
GIANLUCA SELICATO, <i>La disciplina nazionale dei meccanismi transfrontalieri con obbligo di notifica. Prime considerazioni sulle cause di esonero dell'intermediario</i>	552

Diritto tributario internazionale

GIANLUIGI BIZIOLI e DANIELE MOLOGNI, <i>L'estensione alle fattispecie transnazionali della trasparenza fiscale dei dividendi percepiti da società semplici</i>	560
ELENA FRATERNALI, <i>Agevolazioni daziarie ed esportatore autorizzato: cosa prevede l'accordo di libero scambio UE-Singapore</i>	566

XVIII - RUBRICHE

Editoriali

ALBERTO MARCHESELLI, <i>Coronavirus, tributi & Jessica Rabbit</i>	573
ALBERTO MARCHESELLI, <i>25 Aprile e liberazione fiscale: una voce intonata sulla giustizia tributaria</i> ..	575
ALBERTO MARCHESELLI, <i>Covid 19 e analfabetismo giuridico di ritorno: ciò che la pandemia non deve insegnarci: appunti psicanalitici per un processo tributario giusto ed efficiente</i>	577

Il punto su...

GUGLIELMO MAISTO, <i>DAC 6 e transfer pricing: l'hallmark dei safe harbours unilaterali</i>	581
---	-----

PRESUPPOSTO

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

MASSIMO CAMPAILLA e FRANCESCO MONTANARI

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*".

Parole chiave: IVA, aree portuali, aree esterne strettamente connesse

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".

Keywords: VAT, harbours, external areas closely connected

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. 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

(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.

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).

È, 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 microsystemi 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. MONTANA-RI, *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 ché 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*. È 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 Frasoni, *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. È 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, 146
FILIPPI, L’imposta sul valore aggiunto, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, a cura di AMATUCCI, 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
LUPI, Imposta sul valore aggiunto, in *Enc. giur.* Treccani, Roma, 1989
MONTANARI, Le operazioni esenti nel sistema dell’Iva, Torino, 2013