

Risposta n. 621

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - art.74, quarto comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 - attività di trasporto per conto terzi

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA] (di seguito istante), nell'espone quanto qui di seguito sinteticamente riportato, rappresenta di svolgere attività di autotrasporto per conto terzi, attività di sviluppo e promozione della movimentazione di merci a livello nazionale e internazionale, servizi operativi di *marketing*, amministrativi ed informatici, gestione di un sistema logistico di magazzinaggio e di smistamento a favore di aziende di trasporto che con essa collaborano sulla base di specifici contratti.

In particolare, l'istante afferma di concludere contratti di trasporto con i propri committenti (imprese operanti nel settore industriale e commerciale e altre imprese di trasporto), operando con due modalità alternative:

a) gestione diretta del rapporto con il committente del trasporto (c.d. "clienti direzionali");

b) mediante lo sviluppo ed il coordinamento di un *network* di trasportatori *partner* che collaborano per la gestione di attività di trasporto. L'adesione al citato

network avviene sulla base di "Accordi di adesione" chiamati anche "Accordi di concessione" (da qui la scelta di definire i *partner* "Concessionari").

Nel caso di gestione diretta dei "clienti direzionali", l'istante assume l'incarico di effettuare i trasporti su territorio nazionale in base a specifiche indicazioni fornite dagli stessi e riepilogate nei documenti di trasporto; l'attività di trasporto gestita tramite il *network*, invece, vede un doppio passaggio dell'incarico, da un "concessionario immettitore" all'istante e da questo ad un "concessionario distributore". Il passaggio della merce tra i due concessionari avviene all'interno di un deposito centrale (hub) gestito dall'istante.

L'istante dichiara di essere iscritto al REN, Registro Elettronico Nazionale, di cui all'articolo 16 del Regolamento (CE) n. 107112009 ed all'articolo 11 del Decreto dirigenziale del Capo del Dipartimento per i trasporti, la navigazione ed i sistemi informativi e statistici del 25 novembre 2011, n. 29.

Per quanto riguarda il trattamento IVA dei compensi per l'attività di trasporto di merci per conto terzi svolta con le modalità di cui alle lettere a) e b) sopra descritte, nonché per le prestazioni strettamente accessorie a tali attività, l'istante dichiara che dal periodo di imposta 2007 ha optato per l'applicazione del regime trimestrale previsto dall'articolo 74, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA).

I periodi di imposta [...], sono stati oggetto di verifica da parte [...], da cui è scaturita l'emissione di atti di accertamento con i quali è stata contestata l'applicabilità del regime IVA trimestrale previsto dall'articolo 74, quarto comma del decreto IVA, in relazione all'attività di trasporto svolta tramite il *network* di concessionari (cfr. lett. b di cui sopra).

L'istante ha impugnato gli atti di accertamento ricevuti ed è risultata vittoriosa in primo grado per tutti i periodi oggetto di contestazione, vittoriosa anche in secondo grado per il periodo d'imposta [...] (per inammissibilità del ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate), e soccombente in secondo grado per i periodi [...].

Nel 2019, per mera convenienza economica (alla luce dell'esito positivo nei primi due gradi di giudizio del contenzioso relativo al /.../, anno in cui il valore della controversia risultava maggiore), l'istante ha deciso di aderire alla c.d. "Pace fiscale" prevista dagli articoli 6 e 7 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, presentando i modelli di "Domanda di definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti" con riferimento a tutti gli anni oggetto di contestazione per i quali risultava pendente il contenzioso e pagando gli importi dovuti in base alle specifiche disposizioni normative per la definizione.

Tutto ciò premesso, l'istante chiede di chiarire se sia legittimato ad applicare il regime speciale di cui all'articolo 74, quarto comma, del decreto IVA, sia in relazione all'attività svolta tramite gestione diretta del rapporto con i committenti (c.d. "clienti direzionali"), sia nel caso di svolgimento dell'attività sulla base degli "Accordi di Concessione". L'istante chiede, inoltre, di confermare la natura accessoria, rispetto alle prestazioni di trasporto, delle attività di smistamento, immagazzinaggio, logistica per l'organizzazione dei trasporti dallo stesso svolte negli hub nei confronti dei concessionari immettitori, la gestione dell'incasso in contrassegno (Cash on delivery fee) e l'assicurazione della merce trasportata (Insurance fee).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che la propria attività sia riconducibile all'attività di trasporto per conto terzi, sia nei rapporti con i "clienti direzionali" sia nei rapporti con i concessionari aderenti al *network*, nell'ambito del quale lo stesso opera come vettore nei rapporti con i "concessionari immettitori", e come mittente nei rapporti con i "concessionari distributori". La peculiare ed evoluta organizzazione utilizzata per la gestione della propria attività non la priva del diritto a beneficiare dello speciale regime IVA trimestrale di cui all'articolo 74, quarto comma, del decreto IVA.

L'istante ritiene, inoltre, che i servizi aggiuntivi forniti ai concessionari aderenti al *network* siano accessori ai servizi di trasporto, dal momento che dette attività hanno la sola finalità di garantire la massima efficienza dei servizi di trasporto prestati e, conseguentemente, sono riconducibili al regime IVA trimestrale in esame.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 74, quarto comma, del decreto IVA, stabilisce che *«Gli enti e le imprese che prestano servizi al pubblico con caratteri di uniformità, frequenza e diffusione tali da comportare l'addebito dei corrispettivi per periodi superiori al mese possono essere autorizzati, con decreto del Ministro delle finanze, ad eseguire le liquidazioni periodiche di cui all'art. 27 e i relativi versamenti trimestralmente anziché mensilmente. La stessa autorizzazione può essere concessa agli esercenti impianti di distribuzione di carburante per uso di autotrazione e agli autotrasportatori di cose per conto terzi iscritti all'albo di cui alla legge 6 giugno 1974, n. 298. [...] Per le prestazioni di servizi degli autotrasportatori indicati nel periodo precedente, effettuate nei confronti del medesimo committente, può essere emessa, nel rispetto del termine di cui all'articolo 21, quarto comma, primo periodo, una sola fattura per più operazioni di ciascun trimestre solare. In deroga a quanto disposto dall'articolo 23, primo comma, le fatture emesse per le prestazioni di servizi dei suddetti autotrasportatori possono essere comunque annotate entro il trimestre solare successivo a quello di emissione».*

Con la circolare n. 328/E del 20 dicembre 1995 è stato precisato che *"rientrano, nella disciplina agevolata le operazioni strettamente inerenti all'esercizio dell'autotrasporto e, cioè, i servizi di trasporto in senso stretto,[...] nonché le prestazioni ad essi naturalmente connesse o accessorie ai sensi dell'art. 12 del DPR n. 633 del 1972 e addebitate al committente nella medesima fattura (es. servizi di carico e scarico, refrigerazione, magazzinaggio, custodia e simili).*

Qualora le stesse imprese iscritte all'albo effettuino prestazioni più complesse, comprendenti servizi collaterali a quelli di trasporto, ovvero svolgano altre attività del tutto diverse da quelle dell'autotrasporto, si precisa che le disposizioni agevolative si applicano limitatamente alle prestazioni di trasporto e a quelle ad esse connesse o accessorie nei sensi sopra delineati, purché queste ultime vengano distintamente descritte nei documenti e annotate separatamente nelle scritture contabili".

E' stato, altresì, sottolineato che l'agevolazione in commento ha per oggetto "l'esecuzione effettiva" del trasporto e la connessa fatturazione, con esclusione, quindi, di tutti i servizi di intermediazione.

La necessità di uno stretto collegamento tra la norma di favore e la concreta effettuazione del trasporto è stata evidenziata anche nella successiva circolare n. 198/E del 13 agosto 1996, con la quale è stato chiarito, tra l'altro, che per prestazione accessoria deve intendersi l'operazione che assume una posizione secondaria rispetto all'operazione principale di autotrasporto e deve essere collegata con quest'ultima da un nesso di causalità necessaria; in altri termini l'operazione accessoria non può prescindere dalla sussistenza dell'operazione principale (cfr. in tal senso anche la circolare n. 252/E del 30 ottobre 1998, a commento della norma come modificata dall'articolo 1-*bis* del decreto legge 12 giugno 1998, n. 181, introdotto dalla legge di conversione del 3 agosto 1998, n. 271, per effetto del quale sono state eliminate tra le operazioni che beneficiano dell'agevolazione, le cessioni di beni (ad esempio gli automezzi) effettuate dai trasportatori.

Nel caso di specie, come descritto nelle sentenze della Commissione tributaria regionale [...] (per tutte la n. [...] per il periodo d'imposta [...]), l'Agenzia delle entrate, attese le risultanze delle verifiche della Guardia di Finanza, ha accertato che:

· l'istante svolge un'attività che «*ha ad oggetto la gestione di un network di imprese, e consiste nel coordinamento di una pluralità di imprese di trasporto per una più efficiente distribuzione del lavoro e per la tempestiva consegna della merce al destinatario finale*»;

- l'istante *«non riceve compensi per attività di trasporto e non esegue materialmente alcun trasporto di merce»;*
- l'istante *«emette fatture nei confronti del "concessionario immettitore", cioè dell'impresa associata che ha bisogno di trasportare la merce a destinazione e non ritiene conveniente provvedervi direttamente, e riceve fatture del medesimo importo dal "concessionario distributore", cioè dall'impresa associata che si occupa materialmente del trasporto»;*
- *«la merce passa attraverso i magazzini (hub) gestiti dall'appellata, che quindi coordina ed organizza la distribuzione[...]»;*
- *«l'impresa di trasporto "concessionaria immettitore" può a sua volta assumere il ruolo, per il trasporto di merce di altre associate, di "concessionaria distributore", a seconda dei luoghi in cui devono essere compiute le consegne »;*
- l'istante *«fattura alle imprese associate corrispettivi qualificati come contributi d'ingresso e di permanenza nel network, corrispettivi per il transito della merce nei magazzini, corrispettivi per servizi amministrativi e per l'utilizzo e la vendita di attrezzature».*

Analizzando gli elementi sopra richiamati, i giudici ne hanno desunto che l'istante *«non percepisce alcun guadagno per il trasporto. Si tratta di mere movimentazioni contabili, che dimostrano il ruolo di intermediario. Viceversa fattura ricavi per i servizi che rende alle imprese associate, consistenti principalmente nella gestione del network [...] che trovano la loro ragione causale nella complessa organizzazione gestita dalla società.*

Ci si trova pertanto al di fuori della previsione dell'art. 74, 4° co, del d.p.r. n. 633/72 [...]».

Hanno, altresì, affermato che non è possibile rinvenire un contratto di sub-trasporto tra l'istante ed i concessionari distributori. *«I concessionari non operano in base a contratti di trasporto con il gestore del network, ma in quanto inseriti nell'organizzazione diretta da [...]»*

Quanto poi alla natura accessoria delle prestazioni i giudici hanno rilevato che « *la gestione del network, inserendosi nell'ambito di rapporti associativi (regolati dai contratti di adesione) ha una sua specificità, e non può essere qualificata come mera prestazione accessoria inerente a contratti di trasporto di merci per conto terzi*», e che, « *anche dal punto di vista economico, tale attività non ha nulla di accessorio, perché da essa (e solo da essa, e non anche dal trasporto subdelegato ai concessionari distributori) [...] genera guadagni*».

«*Il fatto, infine, che [...] provveda alle coperture assicurative anche a favore dei trasportatori concessionari (addebitando poi i costi agli stessi) conferma ulteriormente il ruolo gestorio del network da parte dell'appellata e la prevalenza del modello associativo rispetto allo schema giuridico trasporto-sub-trasporto*».

Per i motivi sopra illustrati la CTR ha accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate rigettando il ricorso dell'istante.

Tutto ciò premesso, si osserva che dalla descrizione della fattispecie contenuta nell'istanza e dai documenti allegati (proposta di contratto, contratto di adesione, manuale operativo) non emergono elementi nuovi che consentano di modificare le conclusioni cui sono giunti gli organi di controllo in sede di accertamento, né rivalutare il giudizio della CTR reso in sede di contenzioso.

Dai documenti allegati risulta, infatti, in breve, che nell'ambito dell'attività di gestione del *network* l'istante *i)* non svolge alcuna attività di trasporto, ma si limita a coordinare le imprese di trasporto per favorire una più rapida ed efficiente distribuzione delle merci nel territorio nazionale ed una tempestiva consegna al destinatario finale; *ii)* non incassa specifici compensi per il trasporto in sé, ma per l'adesione al progetto e per i servizi che rende ai concessionari; *iii)* non si accolla il rischio del trasporto considerato che il costo della copertura assicurativa viene ribaltata sulle singole società aderenti. Ne deriva che la gestione del *network*, inserita nell'ambito di rapporti associativi regolati dai contratti di adesione, ha una sua autonomia e non può essere qualificata come mera prestazione accessoria dell'attività

di trasporto di merci per conto terzi, svolta separatamente.

Non si ritiene rilevi, inoltre, la circostanza che i contenziosi aventi ad oggetto la natura dell'attività in argomento siano stati definiti ai sensi degli articoli 6 e 7 del decreto-legge n. 119 del 2018. Come chiarito, infatti, dalla Corte di cassazione, con sentenza 5 aprile 2017, n. 8782, in merito alla chiusura delle liti disciplinata dall'art. 16 della legge n. 289 del 2002, la definizione agevolata determina una «*mera assoluzione dal processo, priva di effetti di giudicato sostanziale*». La Suprema Corte ha, altresì, affermato che «*Il condono fiscale costituisce la forma procedimentale atipica di definizione del rapporto tributario, che prescinde da un'analisi delle varie componenti ed esaurisce il rapporto stesso mediante definizione forfettaria e immediata, nella prospettiva [...] di recuperare risorse finanziarie e di ridurre il contenzioso, e non invece in quella dell'esatto accertamento dell'imponibile*» (Cass. 15 febbraio 2019, n. 4573; nello stesso senso, *ex multis*, Cass., SS.UU., 27 gennaio 2016, n. 1518).

In altri termini, la definizione agevolata della lite sull'atto impositivo, con estinzione del relativo giudizio, non può essere equiparata all'annullamento dell'atto impositivo medesimo.

In conclusione si conferma che i compensi percepiti nell'ambito dell'attività di gestione del *network* non possono beneficiare delle disposizioni di favore contenute nell'articolo 74, quarto comma del decreto IVA destinate alla sola attività di trasporto per conto svolta da autotrasportatori iscritti all'albo di cui alla legge 6 giugno 1974, n. 298.

[...]

IL CAPO DIVISIONE

(firmato digitalmente)