

Risposta n. 96

OGGETTO: IVA - Territorialità prestazioni di logistica integrata

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

QUESITO

Alfa S.r.l. (di seguito "Società", "Istante" o "Contribuente") riferisce di essere una società costituita con la finalità di fornire servizi con architetture logistiche e informatiche altamente specializzate.

L'istante sottopone all'attenzione della scrivente un contratto di servizi di logistica integrata che rimodula il contratto in precedenza stipulato (oggetto di contestazione ai fini fiscali definita con il ricorso alla procedura agevolata di cui al D.L. n. 119 del 2018) e che definisce con più precisione i rapporti tra le parti (la Società e Gamma), i relativi diritti e le reciproche obbligazioni ("*Amendment Agreement*" sottoscritto a dicembre 2019 - di seguito anche solo "Contratto").

L'Istante rappresenta che il nuovo contratto ha a oggetto, sostanzialmente, il servizio di logistica integrata, conferito in *outsourcing* dalla seconda alla prima.

La Società è un *provider* di servizi logistici *leader* nazionale nel settore del *fashion*, in grado di fornire un servizio di logistica integrata ai propri clienti. Il servizio si sostanzia essenzialmente in un'operazione complessa, composta da elementi

connessi alla movimentazione della merce, al suo trasporto, al magazzinaggio, all'espletamento di servizi e formalità doganali, all'assistenza nell'etichettatura, nella cernita, nel condizionamento, nel confezionamento, nella contabilizzazione e, in generale, in tutti i servizi connessi alla qualifica di *hub* di logistica integrata per merci di terzi.

Il Contribuente precisa, altresì, che questo servizio è svolto in maniera preponderante per Gamma in quanto l'Istante cura il comparto logistico del Committente per tutte le spedizioni destinate al mercato nazionale, unionale, del *Middle East* e di talune destinazioni speciali (es. Brasile o altri Paesi del Sud America), in esito ad approvvigionamenti che vengono effettuati in Europa e, primariamente, nel *Far East*.

Più nello specifico, l'Istante richiama le clausole contrattuali che ritiene maggiormente rilevanti ai fini della qualificazione del servizio, quali a esempio quelle che disciplinano le seguenti definizioni:

- Servizi Logistici: "*servizi logistici integrati, in supporto alle Attività della Società nella Regione, ivi compresa, tra le altre cose, la ricezione delle Merci, la custodia, i Servizi con Valore Aggiunto, l'allestimento ordine (order picking), il caricamento, la spedizione ed il conteggio, sia manualmente o tramite pesatura, delle Merci dal Fornitore ad altri "pool point" e Servizi Logistici presso le Strutture del Fornitore e/o altri Magazzini, la gestione dei dazi e IVA, ed i servizi relativi ai crediti dei Clienti*" (lettera Y del Contratto);

- Servizi con Valore Aggiunto: "*servizi che cambiano o alterano la natura, la composizione o il confezionamento delle Merci, diverse dall'immagazzinamento. Tali attività comprendono, senza limitazione, il reimpballaggio, l'etichettatura e qualsiasi forma di assemblaggio diverso dall'allestimento di ordini*" (lettera QQ del Contratto);

- Servizi di *e-commerce*: selezione della merce a livello della singola unità specifica, in relazione ai dettagli di cui all'ordine dei vari clienti, come di volta in volta indicato da Gamma; più in particolare, i servizi riguardano "*l'imballaggio e i*

preparativi per la spedizione, ivi comprese le scatole da regalo, le carte da regalo e le merci personalizzate, con l'applicazione dell'etichetta e il compimento di ogni spedizione in uscita e la creazione della documentazione opportuna e delle etichette di ritorno ordini" (lettera P del Contratto).

Le attività in concreto svolte che caratterizzano il contratto di logistica integrata, a detta dell'Istante, comprendono:

- servizi realizzati per merce destinata ai negozi di proprietà di Gamma;
- attività *seasonal*, servizi realizzati per merce destinata a clienti negozianti, non di proprietà di Gamma;
- *e-commerce* ovvero servizi realizzati per la merce destinata ai clienti *e-commerce* di Gamma;
- gestione statistiche (attività svolta da personale dedicato alla realizzazione di reportistica e statistiche finalizzate al rispetto delle performance logistiche, all'interfacciamento con Gamma, alla generale soddisfazione del cliente, telecomunicazioni);
- progetto integrazione *software* SAP (attività dedicata allo sviluppo del progetto di integrazione del *software* di gestione magazzino, lavori di analisi del personale dedicato, progettazione e realizzazione delle interfacce, test del sistema e analisi dei dati);
- servizi doganali di esportazione (attività dedicata all'effettuazione delle operazioni di sdoganamento per la spedizione delle merci verso destinazioni extra UE);
- resi (gestione logistica dei resi da clienti di Gamma, verifica, ricondizionamento, etichettatura e rimessa a stock, personale dedicato);
- attività di ricamo e di personalizzazioni richieste da Gamma (ricami per eventi particolari, uniformi);
- linea casa - *home collection* (ciclo operativo linea casa, gestione spazi, etichettatura, personale addetto, costo per cartoni e materiale di consumo, controllo

giacenze);

- *creative invoice* (gestione logistica per oggettistica di arredamento dei negozi, gestione *software* creativo, gestione spazi creativi).

Inoltre la Società fa presente che in base al nuovo Contratto può prestare i suddetti servizi, utilizzando diverse tipologie di immobili, denominate:

- "*facilities*" ovvero i magazzini utilizzati di regola per la fornitura dei servizi a Gamma;

- "*warehouse*" cioè ulteriori magazzini, edifici o locali eventualmente utilizzati per l'espletamento dei servizi di logistica, anche a favore di altri committenti.

È previsto, inoltre, come sempre avviene negli accordi contrattuali a tutela e a garanzia dei clienti (articolo 5 del Contratto, punto QQ come emendato), che Gamma, previo preavviso ragionevole, possa accedere alle strutture e ai magazzini e ciò al solo fine di supervisionare, per lo stretto tempo necessario, la qualità del servizio reso e, dunque, la qualità dello svolgimento del lavoro svolto a suo favore da parte del prestatore.

È pattuito che il servizio viene reso alla Società senza vincolo di esclusiva, unicamente garantendo, in termini di qualità, efficienza, spazi, personale, ecc., ogni sforzo necessario per soddisfare le esigenze di celerità e le elevate performance, sia nella fase *inbound* sia nella fase *outbound*.

Con riferimento agli immobili, l'Istante chiarisce che non sono previsti diritti di subentro, pre-approvazione, interferenza, *step-in*, tali da pregiudicare la sua autonomia circa le località e le modalità di effettuazione del servizio reso, comunque gestito in assoluta autonomia.

Il Contribuente evidenzia, infine, che il corrispettivo contrattualmente pattuito (artt. 6 e 10 del Contratto) è costituito da una parte fissa e una variabile:

- la prima è funzionale al rimborso di una serie di costi fissi sostenuti dalla Società per l'esecuzione delle prestazioni;

- la seconda varia in funzione del numero di pezzi movimentati nel corso del

periodo di riferimento.

Tutto ciò descritto, l'Istante chiede il parere della scrivente in merito alla qualificazione dei servizi oggetto del "nuovo" contratto, al fine di definire la territorialità IVA della complessa prestazione resa.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che:

- il servizio di logistica integrata in questione, sebbene complesso, è da considerarsi unico e indivisibile e non riconducibile al mero magazzinaggio. Si tratta infatti di un servizio che integra numerose attività, gestionali, contabili, di spedizione, di trasporto, doganali, di reportistica, con interventi sui beni e sul loro confezionamento, sulla loro profilazione informatica e sulla relativa qualità, testata e controllata;

- al contempo, il magazzinaggio non si configura come servizio principale della prestazione complessa, ma è un elemento connaturato alla logistica integrata intesa nella sua interezza;

- gli immobili ove l'attività si svolge non sono elementi costitutivi ed essenziali della prestazione;

- non vi è uso esclusivo degli immobili da parte del Committente, quale elemento normativamente richiesto affinché possa qualificarsi come servizio immobiliare. Gamma non partecipa alle attività di logistica integrata, né le dirige e coordina e accede ai siti ove si svolge il servizio in forma eccezionale e periodica, previo preavviso, al solo fine di testare la qualità dei servizi resi.

Per effetto di quanto descritto, la Società esclude la possibilità che l'attività di logistica integrata dalla stessa svolta e formalizzata nel nuovo contratto di servizi logistici possa ricondursi tra «*i servizi relativi a beni immobili*» ex articolo 31-*bis* del Regolamento 282/2011/CE, così come modificato dal Regolamento 1042/2013/CE,

con conseguente applicazione dell'articolo 7-*quater* del d.P.R. n. 633 del 1972 (articolo 47 della Direttiva 2006/112/CE), che individua in Italia il luogo di tassazione di detti servizi..

L'Istante è dell'opinione che le prestazioni in oggetto siano da ricondurre nella regola generale in tema di territorialità dell'IVA di cui all'articolo 7-*ter* (articolo 44 della Direttiva 2006/112/CE), in quanto si tratta di un servizio generico svolto in favore di un soggetto passivo non stabilito in Italia, come tale da tassare ai fini IVA nel luogo in cui ha sede il Committente, ovvero nel luogo del consumo finale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In materia di territorialità IVA, la regola generale contenuta nell'articolo 7-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633 (in seguito, "Decreto IVA"), prevede che l'imposta sia dovuta nello Stato in cui è stabilito il committente (rapporti *B2B*) ovvero il prestatore (rapporti *B2C*).

Tale regola trova una deroga per i servizi immobiliari, che sono tassabili nel luogo in cui è situato l'immobile, a nulla rilevando lo *status* di soggetto passivo o meno del committente.

In particolare, l'articolo 47 della Direttiva 2006/112/CE (in breve, "Direttiva IVA") prevede che: "*Il luogo delle prestazioni di servizi relativi a un bene immobile, incluse le prestazioni di periti, di agenti immobiliari, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali i campi di vacanza o i terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile e le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori edili come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza, è il luogo in cui è situato il bene*".

A sua volta, l'articolo 7-*quater*, comma 1, lettera *a*), del Decreto IVA stabilisce che: "*In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-*ter*, comma 1, si considerano*

effettuate nel territorio dello Stato:

a) le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato".

L'articolo 31-*bis* del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, come emendato dal Regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013 del 7 ottobre 2013, con valenza a partire dal 1° gennaio 2017 chiarisce cosa debba intendersi per servizio relativo a un bene immobile ed elenca a titolo esemplificativo una serie di servizi che possono essere considerati tali e altri che invece possono essere considerati non relativi a un bene immobile.

In particolare, ai sensi del paragrafo 1 dell'articolo 31-*bis* in commento: *"I servizi relativi a beni immobili di cui all'articolo 47 della direttiva 2006/112/CE comprendono soltanto i servizi che presentano nesso sufficientemente diretto con tali beni. Si considera che presentino nesso sufficientemente diretto con beni immobili i servizi:*

a) derivati da un bene immobile se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua prestazione;

b) erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica di tale bene".

I successivi paragrafi 2 e 3 contengono un'elencazione esemplificativa dei servizi che possono e di quelli che non possono essere considerati relativi a beni immobili.

In particolare, per quel che in questa sede rileva, il paragrafo 2, lettera *h)*, prevede che *"nell'ambito di applicazione del paragrafo 1 rientrano in particolare: h) la locazione finanziaria o la locazione di beni immobili....., compreso il magazzinaggio di merci con assegnazione di una parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del*

destinatario", mentre il successivo paragrafo 3, lettera *b)*, prevede che *"nell'ambito di applicazione del paragrafo 1 non rientrano: b) il magazzinaggio di merci in un bene immobile qualora non sia assegnata alcuna parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario"*.

L'attuale formulazione dell'articolo 31-*bis* del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 recepisce i principi forniti dalla Corte di Giustizia nella sentenza *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (causa C-155/12 del 27 giugno 2013).

Il caso *RR Donnelley* ha per oggetto una fattispecie simile a quella in esame, consistente nella fornitura a operatori economici, soggetti all'IVA e stabiliti in Stati membri diversi dalla Repubblica di Polonia e senza stabile organizzazione in Polonia, di un servizio complesso di stoccaggio merci. Tale servizio include, in particolare, il ricevimento delle merci in magazzino, la sistemazione delle stesse nelle apposite aree di stoccaggio, la custodia, l'imballaggio per i clienti, la consegna, lo scarico e il carico (paragrafo 24).

La messa a disposizione di aree di stoccaggio rappresenta soltanto uno dei tanti elementi facenti parte del processo logistico gestito dalla RR.

Nel caso in esame i servizi logistici e i servizi di *e-commerce* di cui alle lettere Y) e P) delle definizioni del contratto rappresentano una prestazione da valutare unitariamente ai fini IVA. Infatti, per il committente Gamma la prestazione consistente nello stoccaggio delle merci, nel loro ricevimento, nella sistemazione, nella consegna, nello scarico, nel carico delle merci e nelle altre attività accessorie configura una prestazione unitaria in cui lo stoccaggio delle merci negli immobili di (...) costituisce l'elemento principale.

I servizi con valore aggiunto di cui alla lettera QQ) delle definizioni del contratto in cui è ricompreso il reballaggio avranno un'autonoma valenza ai fini IVA in quanto non sono direttamente collegate alle prestazioni di cui alle lettere Y) e P). Tuttavia, i servizi con valore aggiunto potranno ritenersi accessori alle prestazioni di cui alle lettere Y) e P) se la relativa remunerazione assume natura secondaria rispetto

alle predette prestazioni.

Fatte le predette precisazioni, al fine di verificare la territorialità del servizio di logistica integrata in esame, come evidenziato dalla Corte di giustizia assumono rilevanza le seguenti circostanze che si passa a esaminare.

In primo luogo, la prestazione in esame deve essere collegata a un bene immobile espressamente determinato. Nel nostro caso, tale collegamento sussiste, essendo la prestazione di logistica integrata svolta negli stabilimenti siti in (...).

Occorre, in secondo luogo, verificare se l'immobile possa essere considerato elemento costitutivo, in quanto rappresenta un elemento centrale e indispensabile della prestazione in esame.

A questo proposito occorre circoscrivere attentamente l'ambito di applicazione della norma, dal momento che - come ricordato dalla Corte di giustizia - un ampio numero di servizi si riferisce a un bene immobile.

A tal fine, la Corte evidenzia che le prestazioni di servizi elencate nell'articolo 47 della direttiva IVA sono accomunate dal fatto che il bene immobile costituisce l'oggetto del servizio che riguarda l'uso o la sistemazione di un bene immobile oppure la gestione, compreso lo sfruttamento, e la valutazione dello stesso.

Dal momento che - prosegue la Corte - *"la prestazione di stoccaggio come quella in esame non può essere considerata relativa alla sistemazione, alla gestione o alla valutazione di un bene immobile, la stessa può rientrare nell'ambito di applicazione del suddetto articolo 47 soltanto se viene riconosciuto al suo beneficiario il diritto di utilizzare in tutto o in parte un bene immobile espressamente determinato"*. Perciò, conclude la Corte, se, per esempio, i beneficiari della prestazione del servizio non hanno alcun diritto di accesso alla parte dell'immobile in cui sono stoccate le loro merci o l'immobile sul quale o nel quale le medesime devono essere stoccate non costituisce un elemento centrale e indispensabile della prestazione di servizi, la prestazione di servizi di stoccaggio complesso non può rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA (cfr. paragrafi 37-39).

Ciò posto, tornando al caso in esame, la Società evidenzia che Gamma non partecipa alle attività di logistica integrata, né le dirige e coordina e accede ai siti ove si svolge il servizio in forma eccezionale e periodica, previo preavviso, al solo fine di testare la qualità dei servizi resi (clausola QQ della sezione 5.2 del nuovo contratto).

Qualora siano rispettate le predette condizioni e in assenza, in ogni caso, dei presupposti per configurare una stabile organizzazione in Italia del Committente, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria, non può ritenersi che il Committente abbia il diritto di utilizzare in tutto o in parte i beni immobili in cui è svolta la prestazione di logistica integrata in esame, la quale non rientrerà nell'ambito di applicazione dell'articolo *7-quater* del Decreto IVA, ma tra le prestazioni generiche di cui all'articolo *7-ter*.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)