

Edizione di giovedì 21 Settembre 2023

CASI OPERATIVI

Superbonus e immobili con cambio di destinazione d'uso
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

L'indicazione dei titolari effettivi dei crediti d'imposta investimenti
di Alessandro Bonuzzi

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Dividendi esteri fra "netto" e "lordo" frontiera
di Marco Alberi

AGEVOLAZIONI

Il pegno non possessorio come opportunità di crescita per le cooperative agricole
di Alberto Rocchi, Luigi Scappini


IVA

Operazioni complesse: progettazione, fornitura e costruzione impianti extra UE
di Francesco Zuech

CASI OPERATIVI

Superbonus e immobili con cambio di destinazione d'uso

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

A horizontal banner with a blue border. On the left, there is a circular image showing hands typing on a laptop. To the right of the image is a blue square with the white text 'M3'. Further right, the text 'Master Breve' is displayed in a bold, sans-serif font. To the right of this, the text '365 giorni di formazione in abbonamento' is shown in a smaller font. On the far right, there is a blue rounded rectangle containing the white text 'NUOVA EDIZIONE 2023/2024'. Below the main text, a small blue link 'Scopri le novità della nuova edizione >' is visible.

Un condominio minimo di 2 abitazioni ha deliberato la esecuzione dei lavori di miglioramento sismico ed efficientamento energetico in data 13 novembre 2022. Successivamente ha presentato la CILAS per l'esecuzione dei lavori in data 29 dicembre 2022 senza però che ancora i lavori siano effettivamente iniziati, tranne che per la parte riguardante le progettazioni.

Il dubbio circa la regolarità della procedura seguita per aver diritto al c.d. *superbonus* 110% e alla possibilità di cedere il credito fiscale deriva dal fatto che l'appartamento più grande, da qualche anno, è stato utilizzato come ufficio senza però modificare la classificazione catastale che è sempre stata A/3 perché tale utilizzo era di natura provvisoria ed è cessato al 31 marzo 2023.

Di conseguenza quando saranno stati eseguiti i lavori l'appartamento tornerà a essere utilizzato come abitazione.

La domanda è se sia possibile applicare quanto precisato dall'Agenzia delle entrate con circolare n. 7/E/2021 e con le risposte a istanza di interpello n. 709E//2021 e n. 290/E/2022 nelle quali viene affermato che il c.d. *superbonus* spetta anche per gli interventi che riguardano un immobile non residenziale che risulterà con destinazione d'uso abitativo al termine dei lavori edilizi, purché nel provvedimento amministrativo che autorizza i lavori risulti chiaramente che gli stessi comportano il cambio di destinazione d'uso del fabbricato in abitativo.

Nel caso specifico prospettato però non ci sarà alcun cambiamento di destinazione in quanto il fabbricato è stato sempre classificato come A/3. C'è stato soltanto un uso temporaneo come ufficio, uso che è cessato prima dell'esecuzione effettiva dei lavori.

In questa situazione permane il diritto di usufruire del c.d. *superbonus* 110% oppure è meglio chiudere, senza aver effettuato i lavori, la CILAS presentata il 29 dicembre 2022 e presentare una nuova CILAS dopo il 31 marzo 2023 (data di cessazione dell'uso come ufficio) ed usufruire

quindi del credito fiscale al 90% senza però aver diritto alla cessione del credito?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



ADEMPIMENTO IN PRATICA

L'indicazione dei titolari effettivi dei crediti d'imposta investimenti di **Alessandro Bonuzzi**

Convegno di aggiornamento

Ultimi controlli prima dell'invio delle dichiarazioni

Scopri di più

Nel **modello Redditi 2023** trova applicazione il nuovo **obbligo di indicare**, nel rigo **RU150**, i **titolari effettivi** dei **crediti d'imposta** volti a incentivare l'acquisto, da parte di professionisti e imprese, di **beni strumentali materiali** e **immateriali**. Si tratta più precisamente dei seguenti crediti:

- credito d'imposta investimenti in **beni strumentali nuovi** "generici" (codice L3);
- credito d'imposta in **beni strumentali nuovi materiali 4.0** (codice 2L);
- credito d'imposta in **beni strumentali nuovi immateriali 4.0** (codice 3L).

È appena il caso di precisare che andranno riportati nello stesso rigo anche i titolari effettivi dei meno diffusi crediti d'imposta **formazione 4.0** (codice F7) e **ricerca, sviluppo e innovazione** (codice L1).

L'adempimento in esame riguarda gli investimenti effettuati nel **triennio 2020, 2021, e 2022** e ha lo scopo di **tutelare gli interessi finanziari dell'UE**.

		Anno 2020		Anno 2021		Anno 2022	
		1		2		3	
Codice fiscale		Nome					
5		6					
Cognome		Data di nascita				Codice Stato estero di nascita	
7		8 giorno mese anno				9	
DOMICILIO ANAGRAFICO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)							
Codice comune		C.a.p.		Tipologia (via, piazza, ecc.)			
10		11		12			
Indirizzo		Numero civico		Frazione			
13		14		15			
RESIDENZA ANAGRAFICA ESTERA							
Codice Stato estero		Stato federato, provincia, contea				Località di residenza	
16		17				18	
Indirizzo		19					
DOMICILIO ANAGRAFICO ESTERO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)							
Codice Stato estero		Stato federato, provincia, contea				Località di domicilio	
20		21				22	
Indirizzo		23					

RU150 Titolare effettivo

Le informazioni richieste dal **suddetto rigo RU150** sono le seguenti:

- i **periodi d'imposta** (2020, 2021 e/o 2023) per i quali ciascun titolare effettivo ha **beneficiato del credito**;
- il **codice fiscale** del singolo titolare effettivo;
- il **nome**, il **cognome**, la **data di nascita** e il **codice Stato estero di nascita** dei titolari effettivi **non residenti privi di codice fiscale**;
- il **domicilio anagrafico** in Italia, se diverso dalla residenza anagrafica, del titolare effettivo;
- la **residenza anagrafica estera** e/o il **domicilio anagrafico estero** se diverso dalla residenza anagrafica all'estero.

Nella sostanza va tenuto conto che:

- il **professionista** e l'**imprenditore individuale** residente in Italia **non deve compilare il rigo RU150**, atteso che le informazioni richieste interessano i soggetti non residenti;
- le **società di persone** e di **capitali**, nonché gli **studi associati**, devono generalmente riportare nel rigo RU150 il **solo codice fiscale dei titolari effettivi**, siccome gli altri campi interessano i soggetti non residenti.

Si ricorda che, a norma dell'[articolo 1, comma 2, lettera pp\), D.Lgs. 231/2007](#), va inteso quale

titolare effettivo *“la persona fisica o le persone fisiche, diverse dal cliente, nell’interesse della quale o delle quali, in ultima istanza, il rapporto continuativo è istaurato, la prestazione professionale è resa o l’operazione è eseguita”.*

Si veda il seguente **esempio**.

La Alfa Snc ha acquistato:

- nel corso del **2021** un **macchinario al costo di 23.400 euro oltre Iva** beneficiando del credito d’imposta per beni strumentali nuovi materiali 4.0. Il credito d’imposta spettante ammonta a **11.750 euro** (23.400 euro x 50%). La prima rata, pari a 3.900 euro (11.700 euro/3), è stata utilizzata in compensazione nel 2022;
- nel corso del **2022** un macchinario al costo di 2.500 euro oltre Iva beneficiando del credito d’imposta per beni strumentali nuovi materiali 4.0. Il credito d’imposta spettante risulta pari a 1.000 euro (2.500 euro x 40%). La prima rata, pari a 333 euro (1.000 euro/3), è utilizzata in compensazione nel 2023.

La società è partecipata da **2 soci persone fisiche al 50%**. Entrambi i soci, quindi, **sono titolari effettivi**.

Il quadro RU del modello Redditi 2023 SP va così compilato, con l’utilizzo di **2 moduli**.

QUADRO RU - CREDITI DI IMPOSTA									
Sezione I - Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)									
Calcolo Manuale									
Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito							
RU1	INVESTIMENTI BENI STRUMENTALI NEL TERRITORIO DELLO STATO 2021						2L		
RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione								11.700
RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)								
Credito d'imposta spettante nel periodo									
RU5	(di cui ¹ 1.000 ² <input type="text"/> B2 <input type="text"/> C2 <input type="text"/> D2 <input type="text"/> E2 <input type="text"/>) ³ 1.000								
RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24								3.900
RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconto)		IVA (Saldo)		Imposta sostitutiva		
		¹ <input type="text"/>	² <input type="text"/>		³ <input type="text"/>		⁵ <input type="text"/>		
RU8	Credito d'imposta riversato								<input type="text"/>
RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)								<input type="text"/>
RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nella sezione VI-B)								<input type="text"/>
RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso								<input type="text"/>
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)								Vedere istruzioni <input type="checkbox"/> ² 8.800
Sezione II - Caro petrolio									
Calcolo Manuale									

		Investimenti diversi allegati A e B			
		Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw	Investimenti allegato A
RU130	Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati nel periodo d'imposta)	1	2	3	4 2.500
	Investimenti primo gruppo allegato A	4A 2.500	Investimenti secondo gruppo allegato A	Investimenti terzo gruppo allegato A	Investimenti allegato B
	4B	4C	5	Interconnessione	

Modulo 1

		Anno 2020	Anno 2021	Anno 2022
5	Codice fiscale	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
6	Nome			
7	Cognome			
8	Data di nascita	9 <input type="text"/>		
		Codice Stato estero di nascita <input type="text"/>		
DOMICILIO ANAGRAFICO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)				
10	Codice comune	11 C.a.p.	12 Tipologia (via, piazza, ecc.)	
13	Indirizzo	14 Numero civico	15 Frazione	
RESIDENZA ANAGRAFICA ESTERA				
16	Codice Stato estero	17 Stato federato, provincia, contea	18 Località di residenza	
		19 Indirizzo		
DOMICILIO ANAGRAFICO ESTERO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)				
20	Codice Stato estero	21 Stato federato, provincia, contea	22 Località di domicilio	
		23 Indirizzo		

RU150 Titolare effettivo

Modulo 2

RU150 Titolare effettivo

		Anno 2020	Anno 2021	Anno 2022
		<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Codice fiscale		Nome		
<input type="text"/>		<input type="text"/>		
Cognome		Data di nascita	Codice Stato estero di nascita	
<input type="text"/>		<input type="text"/>	<input type="text"/>	
DOMICILIO ANAGRAFICO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)				
Codice comune	C.a.p.	Tipologia (via, piazza, ecc.)		
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>		
Indirizzo		Numero civico	Frazione	
<input type="text"/>		<input type="text"/>	<input type="text"/>	
RESIDENZA ANAGRAFICA ESTERA				
Codice Stato estero	Stato federato, provincia, contea		Località di residenza	
<input type="text"/>	<input type="text"/>		<input type="text"/>	
Indirizzo				
<input type="text"/>				
DOMICILIO ANAGRAFICO ESTERO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)				
Codice Stato estero	Stato federato, provincia, contea		Località di domicilio	
<input type="text"/>	<input type="text"/>		<input type="text"/>	
Indirizzo				
<input type="text"/>				

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Dividendi esteri fra “netto” e “lordo” frontiera

di **Marco Alberi**

Seminario di specializzazione

Credito per le imposte pagate all'estero

Scopri di più

L'imposizione dei **dividendi esteri**, percepiti da persone fisiche che non detengono le partecipazioni in regime d'impresa, sconta difficoltà interpretative circa la **diversa quantificazione della base imponibile** in funzione dell'intervento (o meno) di un **intermediario residente nella riscossione** dei predetti redditi.

In particolare, i commi 4, 4-bis dell'[articolo 27, D.P.R. 600/1973](#), prevedono l'assoggettamento dei dividendi esteri ad una **ritenuta a titolo di imposta del 26%**, applicata dall'intermediario residente intervenuto nella riscossione, da calcolarsi sui dividendi percepiti **al netto delle ritenute subite nello Stato estero** di residenza della società erogante (la base imponibile rappresenta il c.d. “**netto frontiera**”).

Diversamente, nel caso in cui i dividendi siano percepiti dal **socio persona fisica senza l'intervento di un intermediario residente**, l'articolo 18, comma 1, Tuir, prevede l'assoggettamento degli stessi redditi “*ad imposizione sostitutiva delle imposte sui redditi con la stessa aliquota della ritenuta a titolo d'imposta*”. Sul punto l'Agenzia delle entrate ha più volte ribadito la sua posizione (si veda, da ultimo, la [risposta ad interpello n. 111/2020](#)), specificando che, in quest'ultimo caso, l'imposta sostitutiva deve essere **calcolata sui dividendi percepiti al lordo delle ritenute subite nello Stato estero** di residenza della società erogante (la base imponibile rappresenta il c.d. “**lordo frontiera**”).

Così interpretando, i redditi in oggetto **sconterebbero la medesima aliquota** (pari al 26%), seppur con basi imponibili diverse, in **funzione dell'intervento (o meno) di un intermediario residente nella riscossione del dividendo**.

In dottrina (per tutti si veda la denuncia n. 15 del 2020 dell'AIDC Milano) è stato osservato che l'interpretazione data dall'Amministrazione finanziaria **conduce ad un trattamento fiscale discriminatorio**, in contrasto con i principi comunitari (nello specifico il riferimento è agli articoli 56 e 63 T.F.U.E.).

Anche la giurisprudenza di merito sembra convergere su queste conclusioni (Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano sentenza n. 2973/2023), seppur con diverse

argomentazioni.

Nella citata sentenza **i giudici di merito**, dopo aver ripercorso il diverso approccio adottato dalla Corte di Giustizia UE (causa del 1.7.2010 C-233/09, Dijkman) rispetto alla posizione assunta dall'Agenzia delle entrate, **ritengono applicabile il "netto frontiera" anche in assenza dell'intervento di un intermediario residente** nella riscossione.

La Corte di Giustizia Tributaria, infatti, analizzato il dettato normativo dell'articolo 18 Tuir, rileva che il principio ivi stabilito prevede che **i redditi in commento** (ad eccezione di quelli di provenienza paradisiaca) debbano essere **assoggettati ad imposizione sostitutiva nella medesima misura della ritenuta alla fonte praticata in Italia** per proventi di identica natura a titolo di imposta sui redditi.

E per questo, a parere dei giudici della Corte di Giustizia, in linea con le indicazioni rivenienti dalla UE, **la base imponibile** sulla quale calcolare l'imposta sostitutiva non può che **coincidere con il netto ricevuto**, dovendosi interpretare in questo senso la locuzione "redditi di capitale corrisposti" di cui al primo comma dell'articolo 18.

Diversamente argomentando, continua la Corte di Giustizia Tributaria, l'assoggettamento di tali redditi esteri ad una duplice diversa imposizione, derivante dall'applicazione di un imponibile ragguagliato al netto o al lordo frontiera, comporterebbe una **ingiustificata duplicità di trattamento** in capo al soggetto percettore, in netto contrasto con il principio costituzionalmente garantito della **tassazione in funzione della capacità contributiva**.

AGEVOLAZIONI

Il pegno non possessorio come opportunità di crescita per le cooperative agricole

di **Alberto Rocchi, Luigi Scappini**

OneDay Master

Pegno rotatorio, vendita diretta, enoturismo ed e-commerce

Scopri di più

Finanziare l'impresa con l'apporto di capitali di terzi rappresenta una **possibile forma di sostenimento** della struttura produttiva che, tuttavia, ha un costo non irrilevante a cui si aggiungono i dati di questi ultimi mesi che pongono l'Italia all'ultimo posto, nel perimetro dell'Eurozona, per quanto concerne **l'erogazione di prestiti alle imprese**. Dato certamente influenzato dall'alta incidenza dei tassi di interesse.

In questo contesto, deve essere letta con interesse, l'operatività, a decorrere dallo scorso 15.6.2023, del **registro dei pegni non possessori**, forma di finanziamento introdotta con l'[articolo 1, D.L. 59/2016](#), e consistente nella possibilità di procedere all'istituzione di un pegno mobiliare non possessorio **a garanzia di crediti concessi all'impresa**.

La caratteristica che rende questa forma di pegno interessante consiste nella circostanza che, a differenza di quanto previsto per il pegno dall'[articolo 2784 e ss. cod. civ.](#), nel pegno non possessorio **il bene continua a rimanere nella disponibilità del debitore**.

Infatti, ai sensi dell'[articolo 2784, cod. civ.](#), *“Il pegno è costituito a garanzia dell'obbligazione dal debitore o da un terzo per il debitore.”* Inoltre, oggetto del pegno possono essere **beni mobili, crediti e altri diritti aventi per oggetto beni mobili**; mentre, il successivo [articolo 2786, cod. civ.](#), stabilisce che *“Il pegno si costituisce con la consegna al creditore della cosa o del documento che conferisce l'esclusiva disponibilità della cosa”*.

In deroga a quanto *“ordinariamente”* previsto, il comma 2 dell'[articolo 1, D.L. 59/2016](#), prevede che *“Ove non sia diversamente disposto nel contratto, il debitore o il terzo concedente il pegno è autorizzato a trasformare o alienare, nel rispetto della loro destinazione economica, o comunque a disporre dei beni gravati da pegno.”*

Ma quali sono i soggetti che possono utilizzare il pegno mobiliare non possessorio.

La norma richiede, quale unico requisito, **l'iscrizione al Registro Imprese**, con la conseguenza che vi rientrano a pieno titolo non solo gli imprenditori agricoli e le società agricole ma anche

le cooperative. Unici soggetti del comparto primario **esclusi**, sono **quei piccoli produttori che**, avendo un volume di affari “*minimale*”, nel limite di 7.000 euro annui, **non hanno l'obbligo di iscrizione in CCIAA**.

Come detto, oltre ai crediti, possono essere oggetto del pegno anche **i beni mobili**, anche immateriali, a condizione che siano **destinati all'esercizio dell'impresa**, con l'esclusione di quelli registrati.

Inoltre, possono essere oggetto del pegno mobiliare non possessorio anche **i beni futuri**, a condizione che siano **determinati o determinabili** anche per il tramite del riferimento a una o più categorie merceologiche o a un valore complessivo.

La normativa è molto importante per il mondo delle cooperative e può trovare particolare applicazione nel settore agricolo. In questo ambito va segnalato che, in sede di conversione con modifiche del D.L. 18/2020 (c.d. decreto “*Cura Italia*”), è stata introdotta una nuova figura di **pegno speciale sui prodotti agricoli e alimentari a denominazione d'origine protetta o a indicazione geografica protetta**.

Il pegno può avere a oggetto **soltanto prodotti DOP e IGP**, il cui elenco è reperibile sul sito del Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali al seguente indirizzo: <https://www.politicheagricole.it/flex/cm/pages/ServeBLOB.php/L/IT/IDPagina/2090>.

Le cooperative agricole possono utilizzare questo strumento per ottenere **anticipazioni sulla vendita dei prodotti**, che possono poi essere attribuite ai soci con il meccanismo della fatturazione per acconti. E' anche possibile sfruttare la garanzia reale per **supportare operazioni di finanziamento più strutturate** o per rimodulare prestiti già in essere. Una cantina sociale potrà **costituire in pegno il vino in fase di invecchiamento** o anche la vendemmia futura. Resta inteso che in questo secondo caso interviene un maggior elemento di aleatorietà influenzato *in primis* dalla variabile clima.

Parimenti il caseificio potrà **utilizzare il formaggio in stagionatura quale bene posto a garanzia**.

I beni utilizzati dovranno obbligatoriamente essere **oggetto di una attenta descrizione** nel contratto costitutivo del pegno, come nella domanda di iscrizione al registro dei pegni non possessori.

Il mantenimento della disponibilità del bene rappresenta un indubbio *plus* che permette alla cooperativa di **affrontare i lunghi tempi di lavorazione del prodotto** assicurandosi una scorta di liquidità da utilizzare per il pagamento di anticipi ai soci e la copertura dei costi fissi.

A questo si deve aggiungere anche l'altra caratteristica del pegno introdotto con il D.L. 59/2016, consistente nella c.d. rotatività. Infatti, come detto, oltre che poter disporre del bene oggetto di pegno, la cooperativa può altresì **procedere alla trasformazione o alienazione**,

sempre nel rispetto della destinazione economica, o comunque a **disporre dei beni gravati da pegno**.

È previsto che il pegno si trasferisca, alternativamente, al prodotto risultante dalla trasformazione, al corrispettivo della cessione del bene gravato o al bene sostitutivo acquistato con tale corrispettivo, senza che sia necessaria la costituzione di una nuova garanzia.

Il pegno si costituisce attraverso la stipula di un **contratto rigorosamente in forma scritta** che deve essere, per poter essere opposto ai terzi, **iscritto al registro dei pegni non possessori** come regolamentato dal D.M. 114/2021.

IVA

Operazioni complesse: progettazione, fornitura e costruzione impianti extra UE

di **Francesco Zuech**

Le [risposte ad interpello n. 283/2023](#) e [n. 304/2022](#) (chiaramente riferite ad istanze formulate dal medesimo istante) riaccendono l'attenzione su un tema difficile (mai affrontato in modo completamente esaustivo ed esplicito), qual è quello delle **forniture di impianti progettati e forniti dall'Italia, ma costruiti (installati) in altro Stato extra UE**. Con detti interpelli l'Agenzia delle entrate ha fornito alcune indicazioni in merito all'inquadramento di **tre situazioni contrattuali complesse caratterizzate da alcune varianti** in cui (caso 1 e 2) la società residente (Alfa IT) fornisce solo attività di progettazione (**Engineering**), supervisione e fornitura (**Procurement**) di impianti (o parti) a favore di un cliente extra UE e, in un altro caso (caso 3), si occupa anche della costruzione (**Construction**) dell'impianto presso lo Stato estero.

Nel primo e secondo caso l'Agenzia delle entrate ha concluso che, non essendo Alfa coinvolta nell'attività di costruzione, di conseguenza **sia l'engineering che il procurement non possono essere considerate un'operazione unica** (ancorché contratto e prezzo siano tali), con gli effetti sotto illustrati; nel secondo, invece, non ha escluso (lo evidenzia la più recente [risposta ad interpello n. 283/2023](#)) che l'unitarietà complessiva dell'operazione **non debba essere inquadrata come servizi** (aspetto che comporterebbe la perdita del plafond sul relativo fatturato). Prima di formulare alcune osservazioni vediamo, più nel dettaglio, quali sono **le tre situazioni affrontate** (tralasciamo, in questa sede, l'altro tema affrontato, in particolare nella [risposta ad interpello n. 283/2023](#), ovvero quello dell'acquisto in triangolazione dei componenti da parte di Alfa).

Caso 1 – Contratto di Engineering e Procurement (EP)

Con il primo tipo di contratto, Alfa IT **risulta aggiudicataria della progettazione, della fornitura dei componenti** in partenza dall'Italia – ma con passaggio dei rischi al momento del collaudo (ovvero alla data di emissione del certificato di completamento dell'impianto) – e **della supervisione, ma non anche della costruzione** all'estero dell'impianto; costruzione che il cliente extra UE ha affidato – con gara e contratto separato – ad un'impresa locale (Beta, consorella di Alfa), anche per effetto dei vincoli imposti dalle normative interne del paese.

Nel caso in analisi **ciascuno dei due contraenti** (Alfa e Beta) risponde verso il (medesimo)

cliente per l'esecuzione dei propri compiti, come individuati, quantificati e remunerati separatamente nei rispettivi contratti; cliente che per il corretto adempimento delle citate consorelle ha preteso e ottenuto **specifiche garanzie patrimoniali dalla società capogruppo** attraverso la firma di un accordo (Bridging Agreement) in cui, tuttavia, non sono parte né Alfa né Beta.

Con riguardo alle forniture di Alfa che non è coinvolta, come detto, nella costruzione all'estero, l'Agenzia delle entrate ([risposta ad interpello n. 304/2022](#)) ha ritenuto di considerare **distinte** ed assoggettate ciascuna al proprio regime le seguenti attività:

- **attività di engineering** (progettazione dell'impianto), quale **prestazioni non rilevante ai fini Iva** nel territorio dello Stato italiano in quanto **soggetta alle regole di cui all'articolo 7-quater, D.P.R. 633/1972** (servizi relativi agli immobili);
- **attività di procurement** (individuazione e approvvigionamento dei materiali e componenti rivenduti al cliente senza modifiche), quale cessione di beni (trasferimento della proprietà o altro diritto reale del bene e/o materiali al cliente) classificabile come **cessione all'esportazione** al verificarsi dei **requisiti di cui all'articolo 8, D.P.R. 633/1972**.

L'istante riteneva, invece, di considerare la seconda assorbente la prima, anche per effetto del valore economico – circa il 90% – notevolmente superiore.

Al riguardo l'Agenzia delle entrate ha precisato di ritenere che:

- l'obiettivo perseguito dal cliente (extra UE), attraverso l'assetto contrattuale perfezionato con i due fornitori aggiudicatari della gara (Alfa IT per engineering e procurement e altro soggetto di diritto locale per la costruzione) è rappresentato di fatto dalla **realizzazione complessiva dell'impianto e in tale contesto** (ai fini della classificazione come operazione unica, ovvero distinte e indipendenti, delle attività poste in essere da Alfa) **non assume rilevanza preponderante** (come aveva invece prospettato l'istante) la **fornitura dei beni rispetto all'attività di engineering**; attività (*engineering* e fornitura) che assumono una distinta utilità economica da cui discende un'autonoma rilevanza ai fini Iva, senza che ciò determini scomposizione artificiosa di un'operazione unica; l'Agenzia delle entrate sottolinea altresì che non è di ostacolo a tale conclusione **il rapporto tra il prezzo dei beni e quello dei servizi** – evidenziato dall'istante – rappresentando detto rapporto solo un indice di cui tener conto per la qualificazione dell'operazione che, tuttavia, necessita, come evidenziato dalla Corte di Giustizia, della presenza di **altri elementi propri dell'operazione complessa**;
- per la parte *procurement*, ai fini del trattamento Iva di cui all'[articolo 8, D.P.R. 633/1972](#), non è idonea a differire l'effetto traslativo, la clausola contrattuale secondo cui il passaggio dei rischi, sui componenti forniti, avviene al **momento del collaudo dell'impianto**, atteso che il costruttore (Beta) né avrà piena disponibilità nell'ambito dell'attività di realizzazione (costruzione all'estero) dello stesso.

Caso 2 – Contratto di Engineering e Procurement più Construction (EP+C)

Con il secondo tipo di contratto, Alfa IT esegue le medesime prestazioni e forniture del caso 1, con la differenza che il **cliente ha però voluto sottoscrivere un unico contratto** che, oltre ad Alfa, vede parte contrattuale anche Beta (per la costruzione in loco), al fine di coinvolgere solidalmente i due fornitori in tutte le attività oggetto del contratto. Per l'inquadramento delle forniture eseguite da Alfa non sono evidenziate conclusioni diverse (non ve ne sarebbe sostanziale motivo) e vale quindi **quanto già sintetizzato per il caso 1**.

Caso 3 – Contratto di Engineering, Procurement e Construction (EPC)

Nel terzo caso, il contratto concluso da Alfa è riconducibile ad uno schema contrattuale ulteriormente più complesso **occupandosi dell'intera operazione**: *engineering, procurement* e anche *construction*. Nella più recente [risposta ad interpello n. 283/2023](#), l'Agenzia delle entrate afferma che, in tal caso, *"occorre valutare se la complessa operazione ... **sia qualificabile come prestazione dei servizi derivanti da un contratto di appalto** avente ad oggetto la realizzazione di un impianto"* nel qual caso *"il trattamento della prestazione di servizi, configurabile come operazione principale (assorbente), si **estenderà anche all'operazione ancillare di fornitura di beni**"*.

Osservazioni

Non esiste ai fini Iva una norma che permetta di determinare quando un'operazione è complessa piuttosto che autonoma, né esistono regole assolute quanto alla determinazione dell'estensione di una prestazione (sentenza CGUE 17/1/2013, causa C-224/11, p.32; consulenza giuridica n. 4/2022). La soluzione va ricercata **caso per caso** considerando la totalità delle circostanze in cui si svolge l'operazione (sentenza CGUE 4/9/2019, causa C-71/18, p.39) tenendo conto degli **insegnamenti della Corte di giustizia** secondo cui:

- in linea di principio, ciascuna operazione dovrebbe **essere considerata distinta e indipendente** (ex *plurimis* sentenza CGUE 29/03/2002, causa C-111/05, p.22) ma, dall'altra;
- si deve considerare di essere in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi forniti dal soggetto passivo al cliente **sono così strettamente connessi da formare oggettivamente una sola prestazione economica** indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso (p.23) ovvero, per dirla in altri termini, l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità dell'Iva;
- il **prezzo unitario**, pur essendo un indizio importate, **riveste un'importanza non decisiva** essendo necessario accertare sulla base di tutte le circostanze di fatto l'effettivo interesse economico del cliente all'acquisto o meno di operazioni autonome distinte

tra loro (sentenza CGUE 25/2/1999, causa C-349/96, p. 5; [risposta ad interpello n. 759/2021](#)).

Con una interpretazione (forse fin troppo rigorosa) l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che Alfa, nei **casi 1 e 2**, non occupandosi anche della costruzione, **realizzi due distinte operazioni** perdendo quindi il plafond per la parte dell'engineering inquadrato come servizio. Si ritiene che la conclusione possa essere comunque diversa (ovvero che la progettazione possa essere assorbita dal trattamento della cessione) laddove Alfa (anziché occuparsi del procurement presso terzi) **sia il fabbricante dell'impianto** (componenti) oggetto della fornitura, oltre che progettista (in tal senso sembra deporre anche la risposta ad interpello n. 166/2020 per il caso, considerato unitariamente, della progettazione, costruzione, fornitura, carico e rizzaggio su mezzo navale di una struttura in acciaio da trasportare – resa FOB – nell'Oceano per costituire il supporto di una piattaforma per produrre energia).

Va anche osservato che l'Agenzia delle entrate ha richiamato per l'*engineering* l'articolo 7-quater, D.P.R. 633/1972, sottendendo (si ritiene) che l'impianto (elementi, apparecchi o congegni) **costituisca un (o parte di un) immobile o sia ad esso servente** e non possa essere rimosso senza distruggere o alterare l'edificio (articolo 13-ter e articolo 31-bis del regolamento UE n. 282/2011 e le Explanatory notes 26/10/2015 della Commissione UE), ma va da sé che nel caso di impianto (o parti) non riconducibili alla definizione di immobile (si pensi ad una linea produttiva e/o ad apparecchiature funzionali al ciclo produttivo, comunque rimovibili) il riferimento debba invece ricadere, nel B2B, nell'[articolo 7-ter, D.P.R. 633/1972](#) (in tal senso anche l'inquadramento, come servizio generale, della realizzazione dell'impianto di raffreddamento e cablaggio – rimovibile – costituenti dotazioni di un edificio a servizio di un "supercomputer", affrontato nella [risposta ad interpello n. 36/2022](#)).

Con riferimento al **caso 3** è evidente che, laddove l'operazione, unica considerando i dettami interpretativi della giurisprudenza UE, **sia inquadrata come servizio, il contribuente perde**, per l'intero corrispettivo, la **maturazione del plafond come esportatore abituale** (in merito all'inquadramento fra i servizi immobiliari, secondo le valutazioni dell'Agenzia delle entrate, depone, fra gli altri, il caso delle "camere bianche" recentemente affrontato nella [risposta ad interpello n. 573/2020](#)).

Va tuttavia osservato che sono **"cessioni a destino"** (e non servizi) le **forniture di beni che vengono installati o montati**, con o senza collaudo, dal fornitore stesso o da terzi per suo conto (articolo 36 direttiva UE); si tratta di operazioni che, nella loro unitarietà sancita dalla norma stessa, sono considerate **territoriali nel luogo in cui avviene l'installazione o il montaggio** (nel nostro caso all'estero) e da questo versante la collocazione extraterritoriale ([articolo 7-bis D.P.R. 633/1972](#)) collima, nei fatti, con quella dell'[articolo 7-quater D.P.R. 633/1972](#), con i medesimi effetti negativi ai fini del plafond, se non fosse che il legislatore domestico (fin dal '93) le ha forzatamente (e saggiamente) infilate nelle **cessioni intracomunitarie non imponibili** ([articolo 41, comma 1, lett. c, D.L. 331/1993](#)), quando i **componenti partono dall'Italia e sono installati o montati in altro Stato UE**.

Analoga esplicita previsione normativa non c'è, però, per le forniture a destino in Stato extraUE da cui l'imbarazzo (con cui si convive da sempre) nell'applicare in via analogica il medesimo approccio nel contesto dell'[articolo 8 D.P.R. 633/1972](#); ci si consola aggrappandosi alla vecchia risoluzione n. 26/41138/1979 impostata, però, sulla separazione dell'installazione dalla cessione, in cui si afferma che costituiscono esportazione – per l'[articolo 8 D.P.R. 633/1972](#) – le cessioni che hanno per oggetto **beni inviati all'estero o comunque fuori del territorio doganale** a cura o nome del cedente *“considerandosi tali le consegne all'estero di beni anche in dipendenza di contratti di appalto, limitatamente al corrispettivo dei beni esportati”* (va da sé che in tal caso può essere opportuno muoversi con approcci prudenti ai fini della quantificazione del plafond effettivamente spendibile) oppure osservando che recentemente l'Agenzia delle entrate avrebbe riconosciuto il **plafond anche per altre cessioni di beni in partenza dall'Italia che si perfezionano all'estero** ([risoluzione n. 58/E/2005](#) e [risoluzione n. 94/E/2013](#) per le esportazioni in consignment stock; [risposta ad interpello n. 238/2020](#) e [risposta ad interpello n. 802/2021](#) per le vendite a distanza).

E appena il caso di segnalare, infine, che l'[articolo 7, comma 1, lett. a\), L. 111/2023](#), prevede la **revisione dei presupposti dell'imposta**, tra i quali quelli territoriali, per renderli più aderenti alla normativa UE; vedremo quindi se, nei prossimi mesi, interverranno modifiche che impatteranno (e come) anche per gli aspetti retro analizzati.