

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 importato, **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.