

Risposta n. 304/2022

OGGETTO: Iva - Trattamento operazioni complesse rese in esecuzione di un appalto internazionale

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

QUESITO

La società istante, ALFA - avente per oggetto sociale principale la progettazione e fornitura di impianti (o parti di impianti) situati in Paesi UE ed extra UE - nell'ambito dell'esercizio della propria attività partecipa alle procedure (gare pubbliche o private) indette da committenti esteri per l'affidamento, a fronte della corresponsione di un prezzo generalmente unitario, dello svolgimento di una o più delle specifiche funzioni di seguito elencate:

- la predisposizione del disegno del progetto e/o l'attività di controllo dello stesso, la definizione e/o la verifica degli aspetti tecnici dell'impianto e dei materiali necessari o più funzionali alla sua realizzazione (cosiddetta attività di "*engineering*");
- l'individuazione e l'approvvigionamento, presso fornitori terzi (la maggior parte fornitori italiani), dei materiali e delle componenti aventi le caratteristiche di cui sopra, successivamente rivenduti al cliente senza alcuna manipolazione e/o lavorazione da parte del *contractor* (cosiddetta attività di "*procurement*");
- in alcuni casi, l'effettuazione *in loco* dell'attività di supervisione al montaggio e

al collaudo o messa in opera ovvero, in casi più marginali, l'espletamento delle attività di vera e propria costruzione dell'impianto (cosiddetta attività di "*construction*").

In tale ambito, la società ALFA rappresenta di aver stipulato con clienti esteri, residenti in Paesi extra UE, due differenti tipologie di schemi contrattuali:

1) un Contratto denominato *XXXX*, avente ad oggetto l'affidamento delle sole attività di "*engineering*" e "*procurement*" finalizzate alla realizzazione di un impianto situato in XXX (di seguito "*Contratto 1*");

2) un Contratto (in corso di negoziazione con un cliente extra-UE) tra il committente estero, la società ALFA e una società, facente parte del medesimo gruppo d'impresе cui appartiene ALFA, costituita nel paese extra-UE di realizzazione dell'impianto. Nello specifico, la bozza del contratto prevede che la società ALFA svolga in Italia le sole attività di "*engineering*" e "*procurement*", mentre la società consorella residente fiscalmente in un Paese extra-UE realizzerà in loco l'attività di "*construction*" (di seguito "*Contratto 2*").

La realizzazione degli impianti oggetto rispettivamente del Contratto 1 e del Contratto 2, in base a quanto descritto dall'istante con la nota inoltrata a seguito della richiesta di documentazione integrativa, è stata commissionata sulla base di gare indette dal rispettivo cliente estero.

Nello specifico, per quanto riguarda il Contratto 1, come chiarito dallo stesso interpellante con la nota sopra richiamata, il committente (cliente estero) ha svolto una gara privata a cui hanno potuto partecipare alcuni selezionati potenziali fornitori. A questi sono state inviate le relative istruzioni (*XXXX*), nelle quali è stato indicato, tra l'altro, che:

- il cliente ha intenzione di concludere due contratti: un contratto di "*engineering*" e "*procurement*" relativo alle attività da svolgere al di fuori del territorio del Paese extra UE (*XXXX*) e un altro separato contratto relativo alle attività di costruzione da svolgere nel territorio del Paese extra UE (*XXXX*);

- la separazione delle attività in due contratti è dovuta a una precisa scelta del

cliente, motivata anche dalla legislazione vigente nel paese di costruzione dell'impianto (Paese extra UE), secondo cui le attività di costruzione e tutte le altre attività da effettuare in loco possono essere eseguite unicamente da una società costituita in tale paese e in possesso di determinati requisiti e licenze rilasciate dal governo locale. Deve trattarsi, in particolare, di una società avente non solo la residenza nel Paese extra UE ma anche ivi operante da un certo periodo di tempo e dotata di una struttura idonea ad effettuare direttamente le prestazioni richieste dal contratto relativo alle attività di costruzione da svolgere nel territorio del Paese extra UE (XXXX).

Pertanto, in base a quanto rappresentato dall'istante in sede di presentazione della documentazione integrativa, la società ALFA e una società residente nel Paese extra UE, indirettamente controllata dalla stessa controllante della prima, hanno partecipato alla predetta gara, presentando, ciascuna per la sua parte, un distinto scopo di lavoro, la documentazione tecnica e la relativa offerta economica. Una volta ricevuta la comunicazione circa il buon esito della gara, ciascuna delle società (ALFA e la società consorella) ha stipulato rispettivamente i contratti (contratto 1 e contratto relativo all'attività di construction) con il cliente. Dal punto di vista giuridico, la società ALFA e la consociata estera sono responsabili, ciascuna per il lavoro di sua spettanza

Come specificato dall'istante nella nota già citata, modalità di affidamento in parte analoghe sono state seguite con riferimento al Contratto 2 . Tale schema negoziale, infatti, è stato perfezionato a seguito di una gara privata alla quale hanno partecipato sia la società ALFA sia la consorella estera, quest'ultima incaricata delle attività di costruzione da svolgersi in loco. Al di là dei contratti 1 e 2, non esistono ulteriori contratti o accordi tra le due società che regolamentano i rapporti al loro interno.

Ciò posto, la società ALFA evidenzia che per entrambe le tipologie di contratto (1 e 2), la stessa si è impegnata a fornire i servizi necessari per la preparazione (quali fornitura di strutture, strumenti, servizi tecnici e professionali, attività di supervisione,

approvvigionamenti) e per la realizzazione dell'impianto.

Tutti e due i contratti (1 e 2) prevedono, infatti, la fornitura di materiali, attrezzature, materiali di consumo necessari per progettare, ingegnerizzare, procurare e consegnare materiale e le attrezzature individuate nel contratto. Detti Beni verranno acquistati principalmente presso fornitori nazionali.

In base a quanto specificato dall'interpellante, la scelta di acquistare presso fornitori italiani la componentistica è motivata in *primis* dalla maggiore qualità dei prodotti e dal fatto che, nel corso della sua decennale esperienza, la società ALFA ha consolidato i rapporti con aziende italiane operanti nel settore, privilegiandole quindi nella selezione dei propri fornitori, anche rispetto a fornitori di altri paesi che garantiscono gli stessi standard qualitativi.

Nessuna attività di adattamento dei beni e/o costruzione verrà svolta dalla società ALFA, la quale si limita alla progettazione e alla mera cessione dei beni acquistati dai fornitori italiani.

Con specifico riferimento alla fornitura dei predetti beni il contratto 1 prevede:

- il versamento di un corrispettivo unico dovuto a fronte del completamento delle attività di ingegneria e di acquisto dei beni materiali. La parte del prezzo dovuto attribuibile ai beni trasportati o spediti fuori del territorio dell'UE è pari al 90% dell'importo complessivo. Per quanto concerne la tempistica dei pagamenti, la società ALFA procede all'incasso mensile del prezzo del progetto ("XXXX") e dei materiali ("XXXX") sulla base dello stato di avanzamento dei lavori;

- che il passaggio dei rischi connessi alla custodia dei beni ed elementi oggetto di fornitura nonché dei materiali destinati ad essere incorporati negli impianti siano trasferiti ai clienti alla data di emissione del certificato di completamento dell'impianto.

La tipologia di contratto 2 sempre con riguardo alla cessione dei beni, acquistati dalla società ALFA presso fornitori italiani e trasportati fuori UE, stabilisce altresì:

- che il passaggio della proprietà per i materiali e gli elementi che devono essere

forniti dalla ALFA e provenienti da paese diversi da quello del sito (la maggioranza dei casi) verrà trasferito al cliente al primo dei seguenti momenti: 1) la data in cui gli elementi e/o materiali sono caricati per la spedizione al punto di partenza; 2) la data in cui gli elementi e/o materiali sono consegnati ad un magazzino o luogo di stoccaggio se il trasporto nel paese è ritardato; 3) il pagamento da parte del cliente.

- per quanto riguarda il pagamento del prezzo, pur essendo indicato un valore omnicomprensivo, viene ripartito tra le attività svolte da ciascun fornitore, ivi compresa la società istante ALFA.

La società istante fa presente, inoltre, che i beni e i materiali necessari per adempiere le proprie obbligazioni sono generalmente acquistati dalla stessa presso fornitori terzi (italiani) con la previsione secondo cui il relativo trasporto al cliente finale al di fuori dell'UE sia effettuato:

- direttamente dai fornitori italiani a propria cura e spese;
- oppure dalla società istante a cui i beni sono consegnati dai fornitori italiani con termini di resa EXW (presso lo stabilimento del fornitore/primo cedente) ovvero FCA (presso lo stabilimento del fornitore/primo cedente).

Tanto premesso, la società ALFA - dopo aver premesso di nutrire dubbi in merito alle corrette modalità di fatturazione da adottare con riferimento alle operazioni poste in essere per la realizzazione degli impianti di cui trattasi, anche alla luce dell'indirizzo interpretativo espresso dall'Amministrazione finanziaria con la nota di risposta (non pubblicata) fornita all'istanza di interpello n. 956-XXX/XXX e la risposta pubblicata n. 166 del 2020 - chiede di sapere se:

1) le operazioni complesse effettuate, in esecuzione degli obblighi assunti con i contratti 1, dalla stessa siano qualificabili, agli effetti dell'IVA, come cessioni all'esportazione di beni, ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lett. a), del DPR n. 633 del 1972, che concorrono alla formazione del plafond spendibile ai fini dell'acquisto e/o importazione di beni e servizi senza imposta;

2) le operazioni complesse effettuate, in esecuzione degli obblighi assunti a

seguito della stipula con i committenti esteri dei contratti 2, dalla stessa siano qualificabili, agli effetti dell'IVA, come cessioni all'esportazione di beni, ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lett. a), del DPR n. 633 del 1972, computabili ai fini della formazione del plafond spendibile per l'acquisto e/ o importazione di beni e servizi in sospensione d'imposta;

3) se le forniture di beni effettuate nell'ambito della propria attività relativa a contratti di fornitura di impianti in Paesi extra UE, riconducibili non solo alle tipologie sopra descritte (1 ed 2) ma anche ad altri schemi, non puntualmente definiti, possano essere considerate, ai fini IVA, come cessioni all'esportazioni "*triangolari*" di cui all'articolo 8, primo comma, lett. a) del DPR n. 633 del 1972, a prescindere dalla qualificazione ai fini IVA delle operazioni effettuate a valle dalla stessa istante.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ai fini della soluzione dei quesiti di cui ai nn. 1) e 2) - concernenti la qualificazione, ai fini IVA, delle operazioni composite poste in essere in esecuzione degli obblighi assunti a seguito della stipulazione dei contratti 1 e 2 - la società istante richiama l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia dell'UE in materia di prestazioni complesse.

In particolare, viene evidenziato che, in conformità all'indirizzo statuito dai giudici comunitari, l'interprete, al fine di individuare quale sia il corretto trattamento IVA dei contratti aventi ad oggetto diverse prestazioni, deve seguire un preciso iter logico di analisi caratterizzato dai seguenti passaggi:

a) verificare se ci si trovi di fronte a due o più prestazioni distinte o ad un'unica prestazione complessa. A tal fine occorre "*prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata*" ed individuare gli elementi caratteristici della stessa, tenendo in considerazione che: 1) ai fini IVA ciascuna

operazione deve essere considerata di regola autonoma ed indipendente; 2) "*l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non deve essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema IVA*". Sul punto, la Corte di Giustizia dell'UE, con la pronuncia relativa alla causa C-44/11, ha statuito che l'inscindibilità dell'operazione deve essere collegata all'obiettivo che le parti intendono perseguire e, in particolare, a ciò che sulla base delle pattuizioni del contratto stipulato, il cliente si proponga di raggiungere attraverso l'accordo contrattuale;

b) nel caso di esistenza di un'operazione unica occorre identificare la tipologia di operazione (cessione di beni o prestazione di servizi) che possa dirsi predominante. Nel caso di contratto unitario complesso è necessario individuare l'operazione "*predominante*" (principale) che attira e assorbe nella sua sfera giuridica le altre cessioni/prestazioni (marginali o subordinate) finalizzate ad una migliore fruizione dell'operazione predominante. Ai fini dell'identificazione dell'elemento predominante, la Corte di Giustizia dell'UE evidenzia che esso va ricercato attraverso un'attenta analisi non limitata agli aspetti quantitativi ma estesa anche a quelli qualitativi tenendo conto dell'obiettivo del cliente tipico.

c) qualora sia individuabile una prestazione principale, qualificare l'operazione nel suo complesso come cessione di beni o prestazioni di servizi.

Ciò posto, l'istante richiama la pronuncia relativa alla causa C-111/05, con cui i giudici comunitari hanno qualificato, ai fini IVA, l'operazione di fornitura e posa in opera di un cavo a fibre ottiche come cessione di beni tenendo in considerazione, a parere dell'interpellante, i seguenti fattori:

- dopo la posa e il collaudo il potere di disporre del bene come proprietario sarebbe stato trasferito al cliente;
- il prezzo del bene rappresentava una parte preponderante del costo complessivo della fornitura;
- i lavori che il fornitore si era impegnato a compiere si limitavano alla posa in

opera e non avevano lo scopo di alterare la natura del bene né quello di adattare detto bene ai bisogni specifici del cliente.

Diversamente, con la pronuncia relativa alla causa C-41/04 la Corte di Giustizia dell'UE ha, invece, concluso che la cessione di un software standardizzato seguito dalla cessione in licenza d'uso di quello stesso software personalizzato sia qualificabile, agli effetti dell'IVA, come prestazione di servizi.

A parere dell'istante, le conclusioni cui sono pervenuti i giudici comunitari sono fondate sulle seguenti considerazioni:

- nel caso di specie, oltre all'importanza degli adattamenti del programma standard al fine di renderlo utile per le attività esercitate dall'acquirente, anche la portata, la durata e il costo di detti adattamenti costituiscono elementi rilevanti;

- i predetti adattamenti rivestono carattere predominante in virtù della loro importanza decisiva rappresentata dalla volontà dell'acquirente di fruire di un programma adeguato alle esigenze specifiche della sua azienda.

La società istante, dopo aver illustrato l'indirizzo giurisprudenziale comunitario espresso in materia di operazioni complesse, richiama la risposta non pubblicata all'interpello n. XXXX, con cui l'Amministrazione finanziaria ha esaminato la questione della qualificazione, ai fini IVA, delle attività svolte nell'ambito del contratto di appalto avente ad oggetto l'espansione di un preesistente impianto di raffinazione del petrolio situato al di fuori dell'Unione Europea.

Con la risposta all'interpello sopra citato l'Amministrazione finanziaria, valorizzando la volontà delle parti contrattuali, ha ritenuto che oggetto del contratto sia una complessa prestazione di servizi, rispetto alla quale la fornitura di pezzi da assemblare rappresenta una semplice componente.

Nel rapporto contrattuale esaminato, l'amministrazione finanziaria ha concluso che la fornitura di elementi e pezzi destinati all'ampliamento e al potenziamento del preesistente impianto di raffinazione non assumeva valore in sé, bensì in funzione del più ampio e complesso compito che la società istante era chiamata ad assolvere,

rappresentato dai lavori di ampliamento dell'impianto. Conseguentemente, le prestazioni di servizi rese dalla società istante sono state ritenute tali da assorbire, sotto il profilo finalistico, le cessioni di beni necessarie alla realizzazione dell'intervento.

Con la successiva risposta (pubblicata) n. 166 del 2020 è stato, invece, analizzato il caso di un contratto avente per oggetto l'attività di ingegneria, fornitura, costruzione, carico e rizzaggio su un mezzo navale di una struttura per una piattaforma marina da installare nell'oceano di fronte alle coste di uno Stato membro dell'UE.

In base al parere, l'operazione nel suo complesso è stata qualificata come una cessione di beni in quanto i lavori assegnati al fornitore non avevano lo scopo o il risultato di alterare la natura essenziale del bene né di adattarlo ai bisogni specifici del cliente.

Tanto premesso, la società istante, dopo aver illustrato i principi sopra esposti, effettua una disamina delle caratteristiche (dettagliatamente descritte nel quesito) che contraddistinguono i due contratti 1 e 2 giungendo alle seguenti conclusioni, ovvero che:

- a) nell'ambito del contratto 1, la società ALFA:
 - 1) non si occupa della fase di costruzione e delle relative attività accessorie da effettuare in loco;
 - 2) non adatta i beni al bisogno dei clienti (i beni sono acquistati da fornitori terzi e ceduti al cliente senza modifiche e/o adattamenti);
 - 3) il preminente interesse delle parti in relazione al contratto in oggetto non è di ottenere da parte della società istante la costruzione di un impianto, ma è di acquisire dei beni che saranno poi utilizzati da parte del cliente acquirente nell'ambito dell'attività di costruzione affidata ad altri;
 - 4) la fase di ingegneria affidata alla società istante risulta connaturata ed essenziale alla fornitura di beni aventi, per loro natura, le caratteristiche tecniche ed ingegneristiche richieste dal cliente nonché prodromica alla successiva individuazione dei materiali più funzionali alla tipologia di beni da realizzare e dei fornitori in grado

di offrire il miglior rapporto qualità prezzo;

5) peraltro i servizi di ingegneria e di progettazione previsti nel contratto 1 sono realizzati dalla società istante in Italia, analogamente al caso analizzato nella risposta n. 166 del 2020, non quindi nel Paese in cui verrà eseguita l'opera e non è previsto alcun lavoro di adattamento degli elementi o dei beni acquistati da fornitori terzi alle esigenze del committente;

6) l'attività di *procurement* (vendita materiale e beni) in sé considerata ha un valore economico notevolmente superiore rispetto al valore economico delle prestazioni di *engineering*. Le prime rappresentano circa il 90 per cento del valore complessivo del contratto 1;

7) una così elevata percentuale di valore attribuibile ai beni rappresenta un ulteriore rilevante indice che dimostra la prevalente natura di cessione di beni delle prestazioni oggetto del contratto. L'obbligazione di "fare" appare assolutamente servente e accessoria rispetto all'obbligazione di "dare" (cessione di beni);

8) sotto il profilo tecnico, i beni forniti dalla società istante richiedono, per la loro realizzazione e fornitura al committente, studi ingegneristici e tecnici decisamente inferiori, da un punto di vista sia quantitativo sia qualitativo, rispetto ai beni oggetto della sentenza relativa alla causa C-111/05.

b) nell'ambito del contratto 2:

1) le prestazioni rese dalla società ALFA debbono essere considerate separatamente da quelle svolte dall'altra società parte del contratto. Si tratta di soggetti giuridici distinti, uno dei quali è inoltre non residente in Italia e quindi le sue prestazioni sono territorialmente irrilevanti nel nostro Paese;

2) la redazione di un contratto unitario, come già evidenziato, soddisfa l'obiettivo del cliente di ottenere una maggiore tutela giuridica, ma nulla toglie al fatto che ciascuno dei fornitori presta le proprie attività in via del tutto autonoma e risponde alla fine solo per le proprie attività, fermo restando la responsabilità solidale "esterna" verso il cliente;

3) le prestazioni rese dalla società ALFA non riguardano la fase della costruzione dell'opera, ma la sola preliminare fase di "*engineering*" e "*procurement*". Si tratta quindi esattamente delle stesse prestazioni erogate nel contratto 1;

4) il valore dei beni ceduti determinato dalle parti del contratto è notevolmente superiore rispetto al valore economico delle prestazioni di "*engineering*". I beni ceduti rappresentano circa l'88 per cento del valore complessivo delle prestazioni rese dalla società istante.

Quanto sopra rappresentato, la società istante è dell'avviso che le operazioni complesse effettuate dalla stessa in esecuzione degli obblighi assunti con i contratti 1 e 2 siano qualificabili, agli effetti dell'IVA, come cessioni all'esportazione di beni, ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lett. a), del DPR n. 633 del 1972, computabili ai fini della formazione del plafond spendibile per l'acquisto e/ o importazione di beni e servizi senza imposta;

Per quanto concerne, invece, il quesito di cui al n. 3) - avente ad oggetto il trattamento agli effetti dell'IVA da riservare ai beni e/o materiali oggetto di fornitura nell'ambito della propria attività relativa a contratti di realizzazione degli impianti in Paesi extra UE riconducibili non solo al tipo di contratti 1 ed 2 ma anche ad altri schemi - la società ALFA richiama l'articolo 146, paragrafo 1, della Direttiva IVA, trasfuso nell'ordinamento domestico nell'articolo 8, comma 1, del DPR n. 633 del 1972.

La normativa nazionale disciplina, in via generale, il regime di non imponibilità per le cessioni all'esportazioni e, in particolare, per:

a) le cessioni all'esportazione cosiddette "*dirette*", di cui all'art. 8, comma 1, lett. a) del DPR n. 633 del 1972, che si realizzano al verificarsi congiuntamente dei seguenti requisiti:

I. il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento del bene tra un soggetto passivo IVA e un altro soggetto passivo IVA;

II. il trasferimento "*fisico*" dei beni fuori del territorio dell'UE;

III. il trasporto e/o spedizione di beni "*a cura o a nome del cedente*".

b) le cessioni all'esportazioni cosiddette "*improprie*", di cui all'art. 8, comma 1, lett. b) del DPR n. 633 del 1972, in cui un soggetto non residente provvede a ritirare direttamente o tramite terzi la merce presso il cedente italiano, oppure si fa consegnare i beni in un determinato punto del territorio italiano, procedendo poi egli stesso al trasporto fuori dal territorio unionale.

L'istante evidenzia che, a differenza della normativa comunitaria, la disciplina domestica prevede la fattispecie delle "*esportazioni triangolari*", introdotta in ambito nazionale dall'art. 2 del DPR n. 897 del 1980.

Si tratta di operazioni commerciali nelle quali intervengono, oltre al terzo non residente, ultimo acquirente, due operatori nazionali rispettivamente cedente e cessionario di beni da esportare.

In sostanza, l'ipotesi di triangolazione ricorre quando la cessione, anche tramite l'intervento di un commissionario, sia eseguita dal cedente con trasporto o spedizione dei beni nel paese di destino (extra UE) su incarico del cessionario italiano (o del suo commissionario). È pertanto necessario che i beni siano recapitati direttamente al cliente extra-UE del cessionario italiano. Il regime di non imponibilità opera anche nelle cessioni che intervengono tra il primo cedente ed il promotore.

A tal proposito, la società istante analizza le condizioni che devono ricorrere ai fini della qualificazione di una cessione di beni come cessione all'esportazione triangolare, di cui all'art. 8, primo comma, lett. a) del DPR n. 633 del 1972, rilevante ai fini della formazione del plafond spendibile per l'acquisto di beni e servizi senza addebito d'imposta e in particolare:

a) il trasporto o spedizione dei beni all'estero: la società istante fa presente che originariamente l'Amministrazione finanziaria aveva assunto come requisito essenziale ai fini della classificazione di una cessione di beni "*triangolare*" all'esportazione la circostanza che il trasporto o spedizione dei beni all'estero avvenga a cura o nome del primo cedente, anche per incarico del proprio cessionario, senza che il cessionario

entri in possesso dei beni nel territorio nazionale. In seguito, è intervenuto il legislatore che, con una norma di interpretazione autentica recata dall'art. 13 della legge n. 413 del 1991, ha circoscritto la rilevanza delle modalità e dell'intestazione della fattura del trasporto, elevando a prova essenziale di regolarità nella triangolazione la vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura emessa dal primo cedente nei confronti del promotore della triangolazione, nonché su un esemplare della fattura emessa dal promotore nei confronti del cliente finale, destinatario finale dei beni. La circostanza che il regime di non imponibilità della triangolazione all'esportazione sia applicabile anche nel caso in cui il contratto di trasporto dei beni all'estero sia stipulato dal promotore/secondo cedente risulta coerente, a parere dell'istante, con l'orientamento maggioritario della Corte di Cassazione (in tal senso sentenza 13951 del 24 giugno 2011). Conseguentemente, in base alla ricostruzione fatta dall'istante, si configurerebbe una cessione all'esportazione triangolare ove il trasporto venga svolto a cura o nome del cessionario (promotore della triangolazione) purché vengano fornite le prove della materiale uscita dei beni dal territorio unionale.

b) l'eventuale consegna dei beni al promotore in Italia: in base alla prassi dell'Amministrazione finanziaria affinché si realizzi una triangolazione all'esportazione è necessario che il promotore della triangolazione ed il cessionario extra-UE non acquisiscano la disponibilità dei beni all'interno del territorio nazionale. Sul punto, è stato precisato che la consegna al secondo cessionario extra-UE, anche se avviene all'interno di un aeroporto nazionale, non costituisce impedimento affinché l'operazione sia considerata non imponibile, in quanto la resa FOB assicura il soddisfacimento della condizione che la consegna avvenga fuori dal territorio doganale. Diversamente, nella resa EXW non è possibile configurare una triangolazione all'esportazione considerato che il passaggio della proprietà si concretizza nel territorio nazionale e non fuori del territorio doganale come richiesto dalla norma. Tuttavia, la società istante fa presente che l'orientamento espresso in materia sia dalla Corte di Giustizia dell'UE che dalla Corte di Cassazione è meno

restrittivo. In particolare, l'interpellante richiama l'indirizzo espresso dai giudici di legittimità, con la pronuncia n. 4408 del 23 febbraio 2018, secondo cui, ai fini dell'applicabilità del regime della doppia non imponibilità, è consentita, a parere dello stesso istante, la possibilità che i beni vengano consegnati dal primo cedente al promotore della triangolazione nel territorio nazionale in vista del successivo invio all'estero. Secondo l'istante, alla luce di quanto statuito dalla Corte di Cassazione con la richiamata pronuncia dovrebbe ritenersi superato l'indirizzo interpretativo dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui il promotore della triangolazione non può acquisire la disponibilità dei beni nel territorio nazionale;

c) la prova dell'avvenuta esportazione di beni: alla luce delle considerazioni sopra svolte l'eventuale consegna dei beni in Italia alla società istante non determinerebbe in via generale l'immissione in consumo dei suddetti beni in Italia. Dal punto di vista documentale entrambi gli operatori nazionali devono, quindi, conservare la prova dell'avvenuta esportazione, circostanza che consente all'Amministrazione finanziaria di verificare sia la corrispondenza tra i beni oggetto delle due cessioni sia l'effettiva uscita degli stessi dal territorio unionale e, di conseguenza, la legittimità dell'applicazione del regime di non imponibilità della cessione del primo fornitore al promotore. Secondo l'istante:

1) sia la fattura emessa dal primo cedente sia la fattura emessa dal promotore sono indicate nella dichiarazione doganale di esportazione;

2) il promotore, in quanto esportatore, cura l'operazione ai fini doganali e può comprovare l'avvenuta esportazione attraverso copia del DAE e del messaggio elettronico "risultati di uscita" registrato nel sistema informatico doganale nazionale AIDA;

3) sulla fattura emessa dal primo cedente nei confronti del promotore e presentata in dogana è apposto il visto doganale. A tal fine, secondo quanto specificato nella circolare n. 16/D datata 11 maggio 2011 se dal MRN l'uscita risulta conclusa le fatture associate s'intendono vistate ai fini della non imponibilità IVA;

4) il primo cedente può integrare la prova con la copia del DAE intestato al promotore e contenente il riferimento alla triangolazione unitamente alla stampa del messaggio elettronico di uscita;

5) Tale sarebbe la procedura che verrebbe adottata anche dalla stessa istante con il seguente iter:

- il primo cedente, a fronte di un ordine con resa FCA/EXW (presso lo stabilimento del primo cedente) emette fattura alla società ALFA (promotore della triangolazione) non imponibile ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a) del DPR n. 633 del 1972;

- le fatture del primo cedente e del promotore (la società ALFA) sono presentate congiuntamente in dogana;

- la società ALFA e il primo cedente compaiono entrambi nella bolla doganale di export;

- la società ALFA emette fattura verso il cliente extra UE indicando come titolo di non imponibilità l'art. 8, primo comma, lett. a) del DPR n. 633 del 1972;

- nella fattura emessa dal primo cedente nei confronti della società ALFA e presentata in dogana è apposto il visto doganale;

- il primo cedente può integrare la prova con la copia del DAE, intestato a ALFA e contenente il riferimento alla triangolazione, unitamente alla stampa del messaggio elettronico di uscita.

d) irrelevanza della qualificazione del contratto di fornitura ai fini della configurabilità di una esportazione triangolare: a parere dell'istante l'eventualità che i beni siano acquistati dalla società ALFA (in qualità di promotore della triangolazione) in esecuzione di un contratto di fornitura complessivamente qualificabile ai fini IVA come prestazione di servizi non avrebbe alcun riflesso sull'applicabilità del regime di non imponibilità, previsto dall'art. 8, comma 1, lett. a) del decreto IVA, all'acquisto dei beni dai fornitori italiani a condizione che:

- l'operazione intercorsa tra il fornitore italiano (primo cedente) e la società

istante si configuri ai fini IVA come cessione di beni;

- dal complesso delle pattuizioni contrattuali tra la società ALFA e il proprio cliente risulti chiara l'intenzione delle parti di trasferire la proprietà dei beni dalla prima al secondo, ossia che i beni risultino sin dall'inizio destinati ad essere esportati per essere trasferiti definitivamente al cliente finali e, quindi, immessi in consumo in un Paese extra-UE;

- sussista la prova che i beni siano stati effettivamente trasportati al di fuori del territorio UE.

In conclusione, l'istante ritiene che al ricorrere delle condizioni sopra illustrate possa trovare applicazione il regime di non imponibilità, previsto dall'art. 8, comma 1, lett. a) del DPR n. 633 del 1972, anche per le cessioni effettuate, nei termini sopra descritti, dai fornitori italiani nei confronti della società ALFA

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si evidenzia, in via preliminare, che il presente parere è reso sulla base degli elementi indicati nell'istanza di interpello e nella nota di risposta alla richiesta di documentazione integrativa, nel presupposto della loro veridicità e completezza.

Lo stesso, inoltre, attiene ai dubbi interpretativi formulati espressamente dall'interpellante in relazione alle fattispecie puntualmente descritte e documentate e non si estende a questioni e/o a schemi contrattuali diversi da quelli che hanno costituito oggetto di espressa e dettagliata documentazione.

Ciò posto, si fa presente che i quesiti di cui ai nn. 1) e 2) hanno ad oggetto l'individuazione del trattamento, agli effetti dell'IVA, da riservare alle operazioni economiche complesse poste in essere in esecuzione delle due tipologie di schemi negoziali, denominati nell'istanza Contratto 1 e Contratto 2, che la società istante ALFA intende stipulare a seguito dell'aggiudicazione di gare (pubbliche o private)

indette da clienti esteri per la realizzazione di impianti localizzati in un Paese extra-UE, ovvero in XXX.

Ai fini che qui interessano, si evidenzia che le procedure bandite (dal committente estero) per l'affidamento della costruzione dell'impianto di cui trattasi, in base a quanto specificato dall'istante nella nota inoltrata in sede di richiesta di documentazione integrativa, sono strutturate in modo tale da prevedere il perfezionamento tra il soggetto appaltante e due (distinti) soggetti aggiudicatari, nel caso di specie la società ALFA e la società consorella residente fiscalmente in un Paese extra UE, di due contratti aventi ad oggetto rispettivamente lo svolgimento delle attività di seguito elencate:

- 1) l'attività di "*engineering*" e di "*procurement*" da svolgere al di fuori del territorio del Paese extra UE;
- 2) l'attività di costruzione da svolgere nel territorio del Paese extra UE a cura di una società ivi residente.

Le particolari modalità di selezione dei soggetti affidatari, che implicano la presentazione (da parte di due distinti partecipanti) di due offerte ciascuna per ogni specifica attività oggetto di affidamento di cui ai nn. 1) e 2) sopra elencati, sono dovute, in base a quanto rappresentato dall'istante, alla legislazione vigente in un Paese extra UE che impone che la costruzione dell'impianto sia realizzata da una società operante nel territorio del Paese arabo e ivi fiscalmente residente.

Ciò posto, la società istante risultata aggiudicataria, insieme alla società partecipata dalla sua stessa controllante, della procedura di affidamento di cui trattasi, ha intenzione di concludere con il committente estero due distinti schemi negoziali (contratto 1 e contratto 2) che, per quanto di interesse ai fini della presente risposta, si contraddistinguono per le seguenti caratteristiche:

- a seguito della stipulazione del Contratto 1 la società ALFA s'impegna a fornire tutte le strutture, gli strumenti, i servizi tecnici e professionali (e le relative attività di supervisione), i materiali, le attrezzature, le forniture e i materiali di

consumo necessari per progettare, ingegnerizzare, procurare e consegnare il materiale e le attrezzature, individuati nel contratto, destinati complessivamente alla realizzazione dell'impianto la cui costruzione è stata commissionata con la gara indetta dal committente estero. La consociata estera appartenente al medesimo gruppo d'impresе si occuperà, invece, dell'attività di costruzione. La società ALFA non risponderà verso la società incaricata della costruzione per la qualità e la conformità dei beni forniti. Analogamente, quest'ultima società non risponderà verso la società ALFA per l'esecuzione dei lavori di costruzione;

- in virtù della conclusione del contratto 2 la società ALFA renderà le medesime prestazioni (*engineering*) e forniture identificate nel primo schema contrattuale, con la differenza che in questo caso è individuato il soggetto terzo, la società del medesimo gruppo d'impresе cui appartiene la società ALFA, responsabile della costruzione in loco dell'impianto. In base a quanto rappresentato dall'istante, la scelta di stipulare un contratto unitario, sebbene le attività svolte da ciascuno dei due *contractor* siano nettamente distinte, eseguite autonomamente e remunerate separatamente, è motivata dalla scelta del Cliente, che preferisce che i due fornitori siano solidalmente responsabili in relazione a tutte le attività oggetto del Contratto.

In altri termini, i due strumenti negoziali si differenziano sotto il profilo della responsabilità contrattuale per le seguenti motivazioni:

- con riferimento al contratto 1 in base a quanto precisato dall'istante, ciascuno dei due soggetti (ALFA e la consorella) risponde verso il Cliente per l'esecuzione dei propri compiti, come individuati, quantificati e remunerati separatamente dal rispettivo contratto. Il Cliente chiede che la società capogruppo della società istante presti specifiche garanzie in ordine al corretto adempimento delle obbligazioni assunte da ciascuna controllata (la società ALFA e la società residente in un Paese extra UE deputata alla costruzione) attraverso la firma di un cosiddetto *Bridging Agreement*. Con tale accordo, di cui non sono parte né la società ALFA né la società deputata alla costruzione, la capogruppo presta la propria garanzia patrimoniale a beneficio del

Cliente in relazione alla responsabilità di entrambe le sue controllate;

- per effetto della conclusione della struttura negoziale 2 , come specificato dall'istante, il Cliente ha il diritto di rivalersi su ciascuno dei due *contractor* per l'intero, invece che rivalersi su ciascuno solo per il proprio inadempimento. Ciò, secondo quanto riferito dall'istante, conformemente alla prassi - spesso imposta - del settore in considerazione degli ingenti importi e della rilevante complessità tecnica delle forniture che portano spesso i clienti a prediligere queste forme contrattuali.

Tanto premesso, ai fini della soluzione dei quesiti di cui ai nn. 1) e 2), occorre, in primo luogo, stabilire se il complesso delle operazioni (attività di "*engineering*" e "*procurement*") poste in essere dalla società istante in adempimento delle obbligazioni assunte, a seguito del perfezionamento dei predetti due contratti (contratto 1 e 2), possano qualificarsi, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, come un'unica operazione economica, il cui trattamento è determinato dalla prestazione di servizi e/o cessione di beni predominante, oppure se le stesse devono essere trattate separatamente ed assoggettate al regime IVA proprio di ciascuna operazione.

A tal riguardo, si richiama, in primo luogo, l'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma della Direttiva n. 112 del 2006 secondo cui "*a ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo*".

Come si evince dal predetto articolo 1, ai fini dell'IVA, ciascuna cessione di beni o prestazione di servizi deve essere normalmente considerata distinta e indipendente (in tal senso, Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sentenze del 29 marzo 2007, C111/05, C461/08, C276/09).

In applicazione del suddetto principio di carattere generale, un'operazione economica, che comprenda più elementi, deve essere, quindi, considerata come costituita da diverse prestazioni e/o cessioni distinte e indipendenti che devono essere valutate separatamente dal punto di vista dell'IVA.

L'applicabilità del medesimo regime IVA a tutti gli elementi che configurano l'operazione economica è possibile solo in presenza di operazione complessa la cui sussistenza implica, in particolare, che le prestazioni e/o cessioni formalmente distinte, che potrebbero essere eseguite separatamente dando luogo ad una differente imposizione, non sono tra loro indipendenti.

In base all'orientamento espresso dai giudici comunitari, detta circostanza si verifica quando:

- due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica operazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (cfr., in questo senso, sentenza, C41/04);

- una o più prestazioni costituiscano la prestazione principale, mentre l'altra o le altre prestazioni costituiscono una prestazione accessoria o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale.

Al fine di stabilire se le prestazioni fornite costituiscano più prestazioni indipendenti o una prestazione unica, occorre, da un lato, individuare gli elementi caratteristici dell'operazione complessa (in tal senso sentenze del 17 gennaio 2013, C-224/11, C-42/14) e, dall'altro, tenere conto dell'obiettivo economico di tale operazione economica (in tal senso, sentenze C-461/08, C-175/09, C-392/11).

Gli stessi giudici comunitari, in applicazione del principio in base al quale un'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA, hanno esaminato varie casistiche di fattispecie complesse, enfatizzando, ai fini della qualificazione dell'operazione, gli elementi caratteristici che contraddistinguono le predette operazioni complesse.

A titolo di esempio, la Corte di Giustizia ha classificato, sotto il profilo IVA, come operazione unica (cessione di beni) la fornitura e posa in opera di un cavo a fibre ottiche (sentenza relativa alla causa C-111/05), oppure come operazioni distinte la

vendita di un veicolo usato e l'estensione di una garanzia per i guasti (sentenza del 16 luglio 2015, relativa alla causa C-584/13).

I principi elaborati dalla giurisprudenza comunitaria sono stati recepiti dall'Amministrazione finanziaria nei documenti di prassi citati dallo stesso interpellante (in tal senso risposta n. 166 del 2020).

Tanto premesso, con specifico riferimento alla peculiare fattispecie oggetto di interpellato, dall'analisi delle caratteristiche, come rappresentate dall'istante, che qualificano l'operazione posta in essere dalla società ALFA in esecuzione dei due Contratti 1 e 2, emerge che l'attività di "*engineering*" e di "*procurement*" di cui si compone l'operazione economica di cui trattasi non possono essere considerati così strettamente connessi da costituire, sotto il profilo Iva, un'operazione unica nell'accezione elaborata dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

L'attività di "*engineering*", pur essendo prodromica - tra l'altro - alla successiva identificazione dei materiali più adeguati alla tipologia di beni oggetto di fornitura, sembra assumere un proprio valore economico a sé stante rispetto all'attività di "*procurement*", atteso che la predetta attività di predisposizione del disegno del progetto e i relativi servizi correlati alla stessa (di controllo, definizione e/o verifica degli aspetti tecnici dell'impianto e dei materiali necessari) è in via diretta e immediata preordinata alla costruzione dell'impianto e solo in via indiretta funzionale alla scelta dei beni oggetto di fornitura.

In tale contesto, ai fini della classificazione quale unica operazione del complesso delle attività poste in essere dalla società istante, si ritiene che l'individuazione dei beni e/o materiali da rifornire al committente estero non assuma una rilevanza preponderante rispetto all'attività di *engineering*, in quanto l'obiettivo perseguito dal cliente estero, attraverso l'assetto contrattuale perfezionato con i due soggetti aggiudicatari della gara, è rappresentato di fatto dalla realizzazione complessiva dell'impianto.

L'attività di "*engineering*" e l'attività di fornitura dei beni svolte dalla società

istante nell'ambito dei due schemi contrattuali sopra descritti hanno, quindi, una distinta utilità economica, da cui discende un'autonoma rilevanza ai fini IVA, senza che ciò determini una scomposizione artificiosa di un'operazione economica unica, tale da alterare la funzionalità del sistema dell'IVA.

Non è di ostacolo a tale conclusione il rapporto, evidenziato dall'Istante, tra la quota parte di prezzo attribuibile all'attività di progettazione e quello imputabile ai beni oggetto di fornitura; questo, infatti, ancorché costituisca un dato obiettivamente misurabile e sia considerato anche dalla Corte di Giustizia come elemento valutabile, rappresenta solo un indice di cui tener conto ai fini della qualificazione dell'operazione, che necessita della presenza degli altri elementi propri della operazione complessa.

Conseguentemente, le due attività di "*engineering*" e "*procurement*" rese dalla società istante, in attuazione dello specifico rapporto contrattuale intercorso con il committente estero, devono essere considerate distinte e indipendenti ed assoggettate ciascuna al regime IVA proprio:

a) l'attività di "*engineering*" quale prestazione di servizio non rilevante ai fini IVA nel territorio dello Stato italiano, in quanto soggetta alle regole di cui all'art. 7-*quater*, comma 1, lett. a) del DPR n. 633 del 1972;

b) l'attività di "*procurement*" quale cessioni di beni in linea di principio classificabile, sotto il profilo IVA, come cessioni di beni all'esportazione, computabili ai fini della formazione del plafond spendibile per l'acquisto e/o importazione di beni e servizi senza imposta, a condizione che si verificano i requisiti previsti dall'articolo 8, primo comma, lett. a), del DPR n. 633 del 1972.

Ai fini del trattamento IVA dell'attività di cui sub b), avente ad oggetto le cessione dei beni effettuate dalla società ALFA a favore del committente estero, si richiama l'articolo 8, comma 1, lett. a), del DPR n. 633 del 1972, che prevede il regime di non imponibilità per le cessioni di beni all'esportazione cosiddette "dirette", ovvero "*le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di*

beni fuori del territorio della Comunità economica europea a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi (...)".

Riguardo alla portata della predetta disposizione, con la risoluzione n. 94/E del 13 dicembre 2013, è stato ribadito l'indirizzo espresso con la circolare n. 156/E del 15 luglio 1999 secondo cui per ritenere sussistente una cessione all'esportazione non imponibile *"è indispensabile non solo la materiale uscita dei beni dal territorio comunitario, ma anche il verificarsi di un trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento oltre naturalmente al pagamento di un corrispettivo"*.

Affinché si configuri una cessione all'esportazione "diretta", ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lett. a), del DPR n. 633 del 1972, rilevante ai fini della formazione del plafond spendibile per l'acquisto di beni e servizi senza addebito d'imposta, è necessario che ricorrano i seguenti requisiti:

- a) il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento del bene e/o materiali tra la società ALFA e il committente estero;
- b) i beni devono trovarsi in Italia e essere trasportati dal territorio dello Stato verso un Paese extra-UE, con la consegna degli stessi fuori dal territorio doganale dell'UE;
- c) il trasporto e/o spedizione di beni deve essere effettuato "a cura o a nome del cedente".

Con specifico riferimento al trasferimento del diritto di proprietà del bene oggetto di fornitura, requisito individuato al sub a), si osserva che le clausole contrattuali contenute nel contratto 1 - che prevedono il trasferimento del passaggio dei rischi connessi alla custodia dei beni ed elementi oggetto di fornitura al cliente al momento del collaudo dell'impianti - non sembrano comportare un differimento dell'effetto traslativo, ai fini IVA, atteso che il soggetto, residente fiscalmente in Paese extra UE, deputato alla realizzazione dell'impianto ne avrà piena disponibilità nell'ambito dell'attività di realizzazione dello stesso.

Tanto premesso, si ritiene che le cessioni di beni e/o materiali poste in essere dall'istante nella peculiare fattispecie oggetto di interpello possano beneficiare del regime di non imponibilità previsto dalla norma recata dall'art. 8 del DPR n. 633 del 1972, al verificarsi di tutte e tre le condizioni sopra descritte, circostanza non valutabile dalla scrivente in sede di interpello.

Per quanto riguarda il quesito di cui al n. 3) - concernente in via generale la qualificazione, ai fini IVA, delle forniture di beni e materiali effettuate dalla società istante, nell'ambito dell'attività relativa a contratti di fornitura di impianti, come cessioni all'esportazioni "triangolari" - si evidenzia che le cessioni di beni di cui trattasi, le cui modalità di effettuazione (con particolare riferimento al trasporto e/o spedizione dei beni fuori del territorio dell'UE) sono state descritte in termini ipotetici e generici, vengono effettuate, come specificato dallo stesso istante, nell'ambito di fattispecie contrattuali ben più articolate rispetto a quelle documentate ed oggetto di chiarimenti da parte dell'istante con la nota inoltrata in sede di presentazione della documentazione integrativa.

A tal proposito, si rileva che la soluzione del quesito di cui al predetto n. 3) - che sottintende la classificazione delle forniture di beni e/o materiali (destinati ad essere trasportati e/o spediti fuori del territorio dell'UE) effettuate dai fornitori italiani alla società istante come cessioni all'esportazione nell'ambito di un'operazione triangolare di cui all'art. 8, primo comma, lett. a) del DPR n. 633 del 1972 - implica imprescindibilmente l'analisi del complesso dei rapporti contrattuali intercorrenti tra i fornitori italiani (primo cedente) e la società istante promotrice della cessione all'esportazione.

In assenza di una rappresentazione più circoscritta della fattispecie oggetto di esame, il quesito è volto solo ad ottenere, in via generale ed astratta, conferma di alcuni indirizzi interpretativi sulle norme di riferimento, anche alla luce di posizioni assunte dalla giurisprudenza ed asseritamente non in linea con chiarimenti resi in sede di prassi.

Pertanto, fermo restando il diritto del contribuente di ripresentare, al ricorrere dei relativi presupposti, il quesito nell'ambito di una nuova istanza riferita a fattispecie concrete e personali, dettagliatamente descritte e documentate, il quesito di cui al n. 3), in quanto privo del carattere di concretezza e personalità, deve considerarsi inammissibile e, conseguentemente, la mancata risposta allo stesso non produrrà gli effetti del silenzio di cui all'articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente.

**IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO e
DIRETTORE CENTRALE ad interim**

(firmato digitalmente)