



Roma, 04 aprile 2006

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Istanza di interpello. Art. 72, comma 3, punto n. 3), del D.P.R. n. 633/72, e artt. 74, comma 2, e 143 del Tuir. Acquisto di beni e/o servizi funzionali all'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione stipulati con l'Unione Europea.

Con istanza di interpello, inoltrata ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, il Consiglio nazionale delle Ricerche ha esposto il seguente:

QUESITO

Il Consiglio Nazionale delle Ricerche, ente pubblico non economico, nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali, stipula, con l'Unione Europea, accordi attuativi del Quinto e del Sesto Programma Quadro, col fine comune di promuovere e diffondere la ricerca scientifica e tecnologica nello spazio territoriale comunitario.

Per dare esecuzione ai contratti di ricerca sopra citati, il CNR si avvale di beni e servizi forniti da soggetti terzi.

In relazione alla fornitura dei beni e dei servizi di cui sopra, il CNR chiede di sapere se possa trovare applicazione l'art. 72, comma 3, punto n. 3), del D.P.R. n. 633/72, che prevede la non imponibilità, ai fini dell'IVA, per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate ad imprese o enti per l'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione conclusi con l'Unione Europea.

Più precisamente, i dubbi interpretativi del CNR sorgono in ragione del fatto che l'ente, nell'ambito della propria attività istituzionale, stipula con l'Unione Europea dei "contratti di promozione della ricerca", collocabili, a parere

dell'ente stesso nella più generale e omnicomprensiva categoria dei contratti di ricerca citati dal sopra richiamato art. 72.

Al riguardo, il CNR esprime l'avviso che l'espressione "contratti di ricerca" designa due ben distinte tipologie contrattuali: i contratti di commessa di ricerca, aventi natura tendenzialmente sinallagmatica (riconducibili alle figure civilistiche del contratto d'opera, di appalto, ecc...), e i contratti di promozione della ricerca, in cui un organismo pubblico nazionale, o sopranazionale, assicura l'ausilio (economico, tecnico, ecc...) all'esecuzione di un'opera di ricerca di rilievo collettivo.

Tali ultimi contratti si caratterizzano, pertanto, sia per i profili collaborativi, associativi, tra le parti, sia per le modalità di utilizzo del prodotto conoscitivo ottenuto dall'esecuzione del programma di ricerca. L'interesse del committente-finanziatore non è, infatti, legato all'uso diretto e privato del risultato della ricerca, bensì alla sua divulgazione e pubblica condivisione.

L'ente istante chiede, inoltre, di sapere se le somme che percepisce dall'Unione Europea per effetto della stipulazione dei contratti di promozione della ricerca possano essere escluse dal reddito complessivo dell'ente non commerciale, ai sensi dell'art. 143 del Tuir.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il CNR ritiene di poter beneficiare, per l'acquisto da terzi fornitori (soggetti IVA) di beni e servizi necessari per l'esecuzione degli accordi di ricerca che l'ente stesso stipula con l'Unione Europea, del regime di non imponibilità previsto, ai fini dell'IVA, dall'art. 72, comma 3, n. 3), del D.P.R. n. 633/72.

A parere dell'ente istante rileva, infatti, la circostanza che, a monte, sussiste un vincolo giuridico tra l'Unione Europea e l'ente/impresa, ancorché privo dei caratteri della sinallagmaticità e della commercialità (l'ente opera nell'ambito della propria attività istituzionale e non nell'ambito dell'attività commerciale).

Tale ultimo vincolo giuridico costituirebbe, ad avviso dell'istante, una garanzia affinché l'operazione commerciale che si realizza a valle tra l'ente/impresa committente e il soggetto terzo, per la fornitura di beni e servizi, sia inequivocabilmente destinata al perseguimento di una finalità istituzionale della Unione Europea, e, come tale, ammessa a godere della non imponibilità ai fini dell'IVA.

L'ente fa altresì presente che, al fine di poter fruire del regime fiscale in discussione, avrà cura di rilasciare ai propri fornitori un'apposita dichiarazione da cui risultino gli estremi del contratto stipulato con l'Unione Europea e lo scopo degli acquisti.

Ai fini dell'Ires, l'ente istante ritiene poi che, stante il carattere non sinallagmatico degli accordi di ricerca stipulati con l'Unione Europea e l'impossibilità per l'ente stesso di realizzare una finalità lucrativa, le somme percepite per effetto della stipulazione dei citati contratti siano esclusi dalla formazione del reddito complessivo, ai sensi dell'art. 143 del Tuir.

Al riguardo, il CNR fa presente, infatti, che, ai sensi dell'art. 109 del Regolamento CE, Euratom n. 1605/2002 del 25 giugno 2002 (recante il regolamento finanziario applicabile al bilancio generale delle Comunità Europee), le sovvenzioni concesse non possono avere come oggetto o effetto un profitto per il beneficiario.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La scrivente fa presente, in via preliminare, che l'istanza di interpello in esame riproduce, con l'apporto di argomentazioni integrative, la questione in materia di IVA già oggetto di una precedente istanza di interpello del CNR, riscontrata dalla scrivente con una nota poi trasfusa nella risoluzione 14 marzo 2005, n. 34.

Nella risoluzione sopra citata, è stata ravvisata la natura tendenzialmente sinallagmatica dei contratti di ricerca sottoposti all'esame della scrivente, con la conseguenza che le somme versate dall'Unione Europea al CNR sono state

configurate quali corrispettivi per le prestazioni di servizi rese dal CNR, rilevanti ai fini dell'IVA, ma rientranti nel regime di non imponibilità di cui all'art. 72, comma 3, punto n. 3), del D.P.R. n. 633/72.

La risoluzione in discorso precisa, infine, che una volta riconosciuta la sussistenza di un vincolo contrattuale di ricerca tra la Comunità Europea e il CNR, anche le operazioni connesse all'esecuzione dei contratti di ricerca conclusi con la Comunità Europea (acquisto di beni e servizi effettuato dal CNR) godono della non imponibilità ai fini dell'IVA, ai sensi dell'art. 72, comma 3, punto 3), del D.P.R. n. 633/72 sopra citato.

In relazione all'istanza d'interpello in esame, i dubbi interpretativi manifestati dal CNR riguardano, però, l'ipotesi in cui i contratti stipulati con la Comunità Europea siano posti in essere dall'ente istante nell'ambito della propria attività istituzionale (e quindi non nell'ambito dell'attività commerciale) e risultino privi della natura sinallagmatica, atteso che, ad avviso dell'ente, si collocano nell'area della collaborazione per la promozione della ricerca.

Tutto ciò premesso, la scrivente, al fine di poter fornire una corretta soluzione al quesito in esame, ritiene opportuno richiamare brevemente la normativa nazionale e comunitaria vigente in materia di contratti di ricerca e di associazione stipulati con la Comunità Europea.

L'art. 72, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, riconosce, ai fini dell'IVA, l'applicazione delle agevolazioni già previste da trattati e accordi internazionali in materia di imposte sulla cifra d'affari.

Lo stesso art. 72 del D.P.R. n. 633/72 sopra citato, precisa, al comma 2, che *“le cessioni e le prestazioni di servizi non soggette all'imposta ai sensi del primo comma sono equiparate alle operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-bis, e 9”*.

Il regime di non imponibilità è poi esteso, per effetto delle disposizioni contenute nel comma 3, punto 3), del citato art. 72 in discussione, anche alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate *“alle Comunità europee nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, anche se effettuate ad imprese o*

enti per l'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione conclusi con le dette Comunità nei limiti per questi ultimi della partecipazione della Comunità stessa".

Il legislatore, con la previsione contenuta nell'ultimo periodo dell'art. 72, comma 3, n. 3), del D.P.R. n. 633/72 sopra citato, ha inteso estendere il beneficio fiscale della non imponibilità ai fini dell'IVA anche al rapporto commerciale che intercorre tra il terzo fornitore e l'ente/impresa committente per la fornitura di beni e servizi che risultino funzionali all'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione che l'ente/impresa stipula con l'Unione Europea.

Ciò in quanto la ratio della disposizione in argomento deve essere ravvisata nell'esigenza di garantire che gli organismi comunitari non debbano subire l'onere dell'imposta sul valore aggiunto allorché acquistano beni e servizi, direttamente o a mezzo di soggetti ad essi legati da vincoli di associazione o di ricerca.

E tale esigenza ricorre, naturalmente, anche nell'ipotesi in cui il soggetto di cui l'organismo internazionale si avvale per lo svolgimento in comune delle attività oggetto dell'intervento, non opera nell'esercizio di un'attività commerciale.

In merito ai progetti concernenti l'attività di ricerca e sviluppo tecnologico, il Regolamento C.E. n. 2321/2002 del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 16 dicembre 2002, recante le regole di partecipazione delle imprese, dei centri di ricerca e delle università, e le regole di diffusione dei risultati della ricerca per l'attuazione del sesto programma quadro della Comunità Europea (2002- 2006), definisce, all'art. 2, n. 3), l'azione indiretta come quella *"attività di ricerca e sviluppo tecnologico intrapresa da uno o più partecipanti mediante uno strumento del sesto programma quadro"*.

Lo stesso articolo 2, prevede poi, al punto n. 5), che per contratto deve intendersi *"un accordo tra la Comunità e i partecipanti, concernente una sovvenzione avente l'obiettivo di realizzare un'azione indiretta e che crea diritti*

ed obblighi tra la Comunità e i partecipanti da un lato, e tra i partecipanti all'azione indiretta, dall'altro”.

Il Regolamento C.E. n. 2321/2002 sopra citato, prevede, altresì, all'art. 12, che il contratto, redatto conformemente alle disposizioni del sesto programma quadro e dello stesso regolamento, *“fissa i diritti e gli obblighi dei partecipanti conformemente al presente regolamento, in particolare le disposizioni per il controllo scientifico, tecnologico e finanziario dell'azione indiretta, per l'aggiornamento dei suoi obiettivi, ..., per il versamento del contributo finanziario della Comunità...”*.

Circa i contributi finanziari erogati dall'Unione Europea in attuazione del predetto contratto, il Regolamento (CE, Euratom) n. 1605/2002 del Consiglio del 25 giugno 2002 prevede, all'art. 108, che *“le sovvenzioni sono contributi finanziari diretti a carico del bilancio, accordati a titolo di liberalità, per finanziare quanto segue:*

- a) un'azione destinata a promuovere la realizzazione di un obiettivo che si iscrive nel quadro di una politica dell'Unione Europea;*
- b) oppure il funzionamento di un organismo che persegue uno scopo di interesse generale europeo o un obiettivo che si iscrive nel quadro di una politica dell'Unione Europea”.*

Ai sensi dell'art. 109 del medesimo Regolamento n. 1605/2002 sopra citato è previsto poi che *“la concessione delle sovvenzioni deve rispettare i principi della trasparenza, della parità di trattamento, del divieto di cumulo e di retroattività e del cofinanziamento. La sovvenzione non può avere come oggetto o effetto un profitto per il beneficiario”*.

Dalle disposizioni comunitarie sopra citate si evince che i contratti di promozione della ricerca stipulati con l'Unione Europea mirano a instaurare rapporti di collaborazione piuttosto che rapporti a prestazioni corrispettive.

Il codice civile, all'art. 1321, definisce, invece, il contratto come *“l'accordo di due o più parti per costituire, regolare o estinguere tra loro un rapporto patrimoniale”*.

Non è del tutto chiaro se la formulazione letterale dell'art. 72, comma 3, punto 3), del D.P.R. n. 633/72 si riferisce al contratto inteso nella ristretta accezione di cui al richiamato art. 1321 del c.c. o è suscettibile di abbracciare anche rapporti ascrivibili ad altri modelli giuridici.

Peraltro, la considerazione del fatto che gli Organismi Comunitari, nel perseguimento delle loro finalità istituzionali utilizzano, per il coinvolgimento di soggetti terzi, schemi in prevalenza diversi rispetto al modello contrattuale definito dal nostro codice civile, porta a ritenere, al fine di consentire il perseguimento della ratio di cui all'art. 72, comma 3, punto n. 3), del D.P.R. n. 633/72, che il regime dallo stesso previsto sia applicabile per l'acquisto di beni e servizi necessari per l'esecuzione dei programmi di ricerca, anche nel caso in cui siano stipulati con l'Unione Europea accordi di promozione della ricerca, aventi natura tendenzialmente collaborativa, ma inquadrabili nella categoria dei contratti di ricerca, intesa in senso lato.

Per quanto attiene la corretta individuazione delle operazioni passive correlate all'attività di ricerca disciplinata dal contratto stipulato con l'U.E., si osserva che il contratto tipo relativo al rimborso dei costi per i progetti di ricerca e sviluppo tecnologico (Quinto Programma Quadro) prevede, all'art. 25, che al fine di giustificare i costi ammissibili, il contraente deve tenere in modo regolare, e secondo le normali convenzioni contabili dello Stato in cui è stabilito, la contabilità del progetto e la documentazione idonea a comprovare ed attestare in particolare i costi e le ore dichiarate nelle note spese. La documentazione deve essere precisa, completa e comprovante ed è sottoposta a controlli da parte degli organi comunitari.

Ai fini del beneficio della non imponibilità, in particolare, i costi sostenuti dovranno essere comprovati da idonei documenti giustificativi, dai quali risulti espressamente che gli acquisti di beni e di servizi non imponibili sono stati effettuati specificatamente ai fini del progetto di ricerca.

La scrivente ritiene altresì che non osti all'applicazione del predetto art. 72 la circostanza che l'ente, nei rapporti con l'Unione Europea, non operi nell'ambito dell'attività commerciale, bensì agisca in via istituzionale.

Se si ritenesse il contrario, risulterebbe fortemente vanificata l'efficacia della norma in discorso rispetto alla ratio perseguita, da rinvenire nell'esigenza che i fondi investiti dall'Unione Europea arrivino ai settori beneficiari senza essere decurtati del prelievo IVA.

In merito al secondo quesito, concernente la possibilità di escludere dal reddito complessivo del CNR, soggetto ad imposizione diretta, le somme percepite nel quadro dei contratti di promozione della ricerca intercorsi con la UE, si fa presente, in premessa, che il CNR riveste la natura di ente pubblico strumentale attributario di funzioni statali.

Da ciò discende che al predetto ente torna applicabile l'art. 74, comma 2, del TUIR, il quale prevede che non costituisce esercizio di attività commerciale l'espletamento di funzioni statali da parte di enti pubblici.

Naturalmente, come chiarito dalla circolare n. 37/E del 2 maggio 1994, mentre le attività svolte dall'ente nell'esercizio di funzioni statali non sono assoggettate ad imposizione, concorrono invece a formare il reddito complessivo dell'ente in argomento *“i redditi derivanti dalle attività svolte in regime di diritto privato, anche se connessi all'esercizio di funzioni statali (... es. le attività svolte sulla base di rapporti convenzionali o contrattuali)”*.

Tutto ciò premesso, con riferimento ai contratti di promozione della ricerca stipulati dal CNR con gli organismi comunitari, si fa presente che nel quesito è espressamente precisato che gli stessi vengono posti in essere nello quadro dello svolgimento delle funzioni istituzionali dell'ente, ossia di quelle funzioni che sono direttamente riconducibili alle attività dello Stato e che di norma vengono espletate in assenza di corrispettivo specifico. Sulla base di quanto dichiarato, pertanto, deve ritenersi che si versi nell'ambito di applicazione del richiamato art. 74, comma 2, del TUIR e che, quindi, le erogazioni finanziarie

che il CNR percepisce dall'Unione Europea non concorrano alla formazione della base imponibile IRES.