IVA

Non imponibili a IVA gli acquisti funzionali all'esecuzione dei contratti di ricerca stipulati con l'UE

di **Marco Peirolo** (*)

LA NOVITA'

Contratti di ricerca con l'UE

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 50/E/2006, ha chiarito che il regime di non imponibilità previsto dall'art. 72, comma 3, n. 3), del D.P.R. n. 633/1972 si applica non solo alle operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuate direttamente nei confronti dell'UE nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, ma anche quando la cessione o la prestazione sia posta in essere in via mediata, ossia per il tramite di un'impresa che abbia stipulato con l'UE un contratto di ricerca e di associazione.

In sostanza, è possibile acquistare beni e servizi in regime di non imponibilità sulla base di uno specifico vincolo giuridico, rappresentato, "a monte", dall'avvenuta stipula del suddetto contratto di ricerca e di associazione.

Il predetto vincolo giuridico, in particolare, si pone quale garanzia affinché, "a valle", l'operazione alla quale si riferisce la non imponibilità sia destinata, seppure in via mediata, al soddisfacimento delle finalità istituzionali dell'UE.

Riferimenti di prassi

• Agenzia Entrate, risoluzione 4 aprile 2006, n. 50/E

Non imponibilità delle operazioni effettuate nei confronti dell'UE

Ai sensi dell'art. 72, comma 3, n. 3), del D.P.R. n. 633/1972, sono **equiparate** alle **operazioni non imponibili** di cui agli artt. 8, 8-bis e 9 dello stesso decreto, le **cessioni di beni** e le **prestazioni di servizi** effettuate **nei confronti delle "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".

Limite minimo di importo delle operazioni attive

Il beneficio della non imponibilità, in base al quarto comma del citato art. 72 del D.P.R. n. 633/1972, si applica, ad eccezione delle operazioni effettuate nei confronti della NATO e dei comandi militari, a condizione che l'ammontare delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi sia **superiore a 258,23 euro**, al netto dell'IVA (cfr. R.M. 5 febbraio 1996, n. 29/E).

Detto limite, così definito dal D.L. 20 giugno 1996, n. 323 (convertito dalla Legge 8 agosto 1996, n. 425), non si applica, oltre che alle operazioni non imponibili di cui al primo comma dell'art. 72 (cfr. R.M. 9 febbraio 1982, n. 370008), "alle cessioni di prodotti soggetti ad accisa, per le quali la non imponibilità all'imposta sul valore aggiunto opera alle stesse condizioni e negli stessi limiti in cui viene concessa l'esenzione dai diritti di accisa" (cfr. art. 72, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972).

Natura oggettiva della non imponibilità

La non imponibilità a IVA trova applicazione in termini oggettivi, per cui **non necessita** del **previo rilascio della dichiarazione d'intento** prevista, per gli esportatori abituali, dall'art. 1, comma 1, lett. c), del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746 (convertito dalla Legge 27 febbraio 1984, n. 17); quest'ultima deve essere, invece, rilasciata ai propri fornitori, ovvero prodotta in dogana, qualora il soggetto passivo intenda avvalersi della facoltà di acquistare o importare beni o servizi senza pagamento dell'imposta, seppure nei limiti del plafond disponibile.

Ai fini della detassazione, le parti interessate sono tenute a presentare all'operatore economico, per ogni singola operazione, ovvero alla dogana (per le importazioni), per le importazioni, un'apposita certificazione rilasciata dal Ministero degli Affari esteri, attestante la sussistenza delle condizioni previste dall'art. 72 del D.P.R. n. 633/1972 (o dall'art. 68, comma 1, lett. c).

(*) Gruppo di Studio - Eutekne

Operazioni connesse all'esecuzione dei contratti di ricerca e di promozione della ricerca scientifica conclusi con l'UE

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 50/E/2006, ha chiarito, in conformità alla precedente risoluzione 14 marzo 2005, n. 34/E, che il regime di **non imponibilità** in esame, introdotto nell'ordinamento nazionale per garantire la detassazione stabilita dall'art. 3 del Protocollo sui privilegi e le immunità (ratificato con la Legge 3 maggio 1966, n. 437), **si estende** anche, "**a monte**", **ai beni e servizi acquistati dai soggetti che** stipulano **contratti di ricerca scientifica con l'UE**.

Contratti di ricerca conclusi con l'UE

Nella risoluzione n. 34/E/2005, l'Agenzia delle Entrate, dopo avere riscontrato il nesso sinallagmatico esistente tra la prestazione di servizi resa dall'istituto di ricerca e, quale controprestazione, il finanziamento comunitario, ha ritenuto che il beneficio della non imponibilità di cui al citato art. 72, comma 3, n. 3), del D.P.R. n. 633/1972 possa essere esteso agli acquisti di beni e servizi effettuati direttamente dai soggetti che stipulano con la Commissione UE i suddetti contratti di ricerca; al contrario, la detassazione non si applica, ancora più a monte, agli acquisti effettuati dagli operatori che, successivamente, cedono i beni o prestano i servizi, in regime di non imponibilità, all'istituto di ricerca, sul quale grava l'obbligo contrattuale discendente dal contratto di ricerca.
A ben vedere, è la norma interna stessa che **estende l'agevolazione ai fornitori del prestatore** "con l'intento di evitare che, indirettamente, la Comunità possa essere assoggettata ad imposta nell'ipotesi in cui il soggetto che ha stipulato il contratto non possa detrarre l'IVA pagata ai propri fornitori" (cfr. P. Centore, Le attività non imponibili della Commissione europea: il contratto di «associazione», in Corriere tributario n. 23/2001, pag. 1715).
Più nello specifico, la suddetta estensione risponde alla duplice esigenza di **evitare** che:

- il **bene/servizio acquistato dalla Comunità europea** sia **indirettamente tassato** attraverso il divieto di detrazione in capo alla controparte priva della soggettività passiva;
- il **prestatore**, soggetto IVA, effettuando operazioni attive non imponibili, si trovi in **posizione creditoria nei confronti dell'Erario**.

Si tratta, quindi, di un orientamento che, oltre ad essere stato ribadito più volte dall'Amministrazione finanziaria (Cfr. R.M. 2 aprile 1991, n. 470176; R.M. 15 marzo 1994, n. VII-15-350; R.M. 12 luglio 2000, n. 110/E), appare in linea con il tenore letterale dell'art. 72, comma 3, n. 3), del D.P.R. n. 633/1972.

Ai fini dell'applicazione dell'agevolazione, la risoluzione n. 34/E/2005 stabilisce, inoltre, che l'istituto di ricerca deve rilasciare ai propri fornitori un'apposita dichiarazione attestante la sussistenza delle condizioni previste per la non imponibilità (nella specie, gli estremi del contratto di ricerca stipulato con l'UE, la destinazione degli acquisti, la quota percentuale di partecipazione all'UE e il corrispondente importo della fornitura detassato).

Accordi di promozione della ricerca, non aventi natura sinallagmatica, conclusi con l'UE

Nella risoluzione n. 50/E/2006, l'Agenzia delle Entrate ha **esteso l'agevolazione** in oggetto alle **operazioni connesse all'esecuzione dei "contratti di promozione della ricerca"**, che si differenziano dai contratti di ricerca (ai quali soli l'art. 72, comma 3, n. 3, del D.P.R. n. 633/1972 fa riferimento), in quanto mentre questi ultimi hanno natura tendenzialmente sinallagmatica, con i primi, un organismo pubblico nazionale o sopranazionale assicura l'ausilio (economico, tecnico, ecc.) all'esecuzione di un'opera di ricerca di rilievo collettivo.
Il chiarimento, in particolare, riguarda l'ipotesi in cui i contratti stipulati con l'UE siano posti in essere dall'ente nell'ambito della propria attività istituzionale (e, quindi, al di fuori della sfera commerciale), risultando **privi del nesso sinallagmatico**, atteso che si collocano nell'area dei contratti per la promozione della ricerca.
L'esigenza, precedentemente evidenziata, di garantire che gli organismi comunitari non subiscano l'onere dell'imposta sul valore aggiunto qualora acquistino beni e servizi, direttamente o a mezzo di soggetti ad essi legati da vincoli di associazione o di ricerca, ricorre 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 operi nell'esercizio di un'attività commerciale.
La suddetta esigenza porta a ritenere che il regime di non imponibilità (di cui all'art. 73, comma 3, n. 3, del D.P.R. n. 633/1972) "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'UE accordi di promozione della ricerca, aventi natura tendenzialmente collaborativa, ma inquadrabili nella categoria dei contratti di ricerca, intesa in senso lato" (cfr. risoluzione n. 50/E/2006).
Ai fini della non imponibilità, i **costi sostenuti** devono essere **provati da idonei documenti giustificativi**, dai quali risulti espressamente il suddetto **vincolo di destinazione**.