



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Settore Fiscalità delle imprese e degli enti  
Ufficio Enti non commerciali e Onlus

Roma, 31 MAR. 2008

DOTT.SSA SIMONA RANALLI  
C/O UNIVERSITÀ LA SAPIENZA  
PIAZZALE ALDO MORO 5  
00185 ROMA (RM)

Direzione Regionale del Lazio  
Via G. Capranesi, 60  
Roma

Prot. n. 954-46520/2008

**OGGETTO:** *Interpello 954-7/2008-ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212.  
UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI ROMA 'LA SAPIENZA'  
Codice Fiscale 80209930587 Partita IVA 02133771002  
Istanza presentata il 03/12/2007*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 34-bis del DL n. 69 del 1989, è stato esposto il seguente

#### QUESITO

L'Università degli Studi di Roma "La Sapienza" fa presente di svolgere, "accanto alla attività principale a carattere istituzionale (...), in modo del tutto secondario, subordinato e compatibile con l'attività istituzionale, altre attività" di natura commerciale.

In particolare, l'ente interpellante riferisce di aver stipulato, tramite il proprio Dipartimento di Fisica, due contratti di ricerca con l'Agenzia Spaziale Italiana (ASI), aventi ad oggetto, rispettivamente, la realizzazione del progetto "Studi di cosmologia e

fisica fondamentale" e del progetto "Attività per la Missione B2K5 del programma Boomerang".

L'Università istante fa presente di avvalersi, per l'esecuzione di detti progetti, di alcuni soggetti denominati "sottocontraenti", espressamente individuati negli stessi contratti, ed evidenzia che nell'ambito di tale attività emergono, pertanto, due rapporti:

A) un primo rapporto che intercorre fra l'Ateneo e l'ASI;

B) un secondo rapporto intercorrente fra l'Ateneo ed i sottocontraenti.

In particolare, nel rapporto intercorrente fra l'Università e l'ASI, quest'ultimo versa, per lo svolgimento dell'attività di ricerca, un determinato importo.

L'Università dovrà poi suddividere detto importo con i propri sottocontraenti secondo le rispettive quote di competenza.

Ai fini della certificazione dell'importo percepito, l'Ateneo rilascerà direttamente all'ASI "una fattura o nota di debito comprensiva anche delle somme destinate ai sottocontraenti", mentre i sottocontraenti provvederanno ad emettere, per le quote di rispettiva competenza, fattura o nota di debito nei confronti dell'Ateneo.

Ciò premesso, l'Università istante chiede chiarimenti in merito al trattamento fiscale applicabile ad entrambi i rapporti sopra indicati.

Con specifico riferimento all'IVA, l'Università interpellante chiede di sapere se dette somme abbiano o meno natura di corrispettivo e, in caso positivo, se le stesse possano ritenersi non imponibili ai sensi dell'art. 34-bis del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito con modificazioni dalla legge 27 aprile 1989, n. 154.

Ai fini delle imposte sui redditi l'Ateneo chiede di sapere se le anzidette attività da essa svolte nei confronti dell'ASI costituiscano esercizio di attività commerciale produttiva di reddito d'impresa.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Università istante ritiene che le somme da essa percepite abbiano natura di

corrispettivo e che, conseguentemente, le stesse siano rilevanti ai fini IVA, ma che non siano imponibili ai sensi dell'art. 34-bis, comma 1, del decreto-legge n. 69 del 1989 "limitatamente alla quota di prezzo che risulta essere di esclusiva prerogativa dell'Ateneo per il tramite del Dipartimento (escluso cioè l'ammontare destinato agli altri sottocontraenti)".

Ai fini delle imposte sui redditi l'Ateneo ritiene che l'attività di ricerca svolta nei confronti dell'ASI si configuri quale attività commerciale produttiva di reddito d'impresa.

L'ente istante ritiene, inoltre, che anche le somme destinate ai sottocontraenti dalla stessa Università siano rilevanti ai fini IVA, ma non imponibili in base al citato articolo 34-bis, comma 1, del decreto-legge n. 69 del 1989, e che i sottocontraenti debbano "emettere fattura direttamente all'ASI per il valore della quota loro pervenuta".

L'ente istante ritiene, infine, che sugli acquisti di beni e servizi dallo stesso effettuati nei confronti di soggetti terzi, diversi dai sub-contraenti, "dovrà essere corrisposta l'IVA nella misura applicabile al bene e/o servizio" acquistato o reso, non potendo trovare applicazione a detti acquisti e forniture il citato articolo 34-bis, comma 1, del decreto-legge n. 69 del 1989.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Dai contratti di ricerca stipulati fra l'ASI e l'Università degli Studi di Roma "La Sapienza", concernenti l'esecuzione del progetto "Studi di Cosmologia e Fisica Fondamentale" e del progetto "Attività per la Missione B2K5 del programma Boomerang", emerge che:

- l'Università istante, in veste di contraente, si impegna a realizzare le attività di ricerca ad essa affidata "secondo le modalità e i tempi previsti" nei rispettivi Allegati Tecnico-Gestionali;

954-7/2008

ORA RICEZ. 31. MAR. 16:05

- l'Università "si impegna a condurre le attività (...) in aderenza al Piano dei Lavori, contenuto nell'allegato Tecnico-Gestionale, e si impegna a verificarne costantemente lo stato di avanzamento, riportando tempestivamente al Responsabile di Programma dell'ASI";
- a fronte dello svolgimento di dette attività di ricerca, l'ASI si impegna a versare all'Università un importo, che deve essere suddiviso con i sottocontraenti coinvolti nel progetto, dei quali vengono individuate espressamente le denominazioni e le rispettive quote di competenza;
- le note di debito o fatture relative ai pagamenti saranno emesse al raggiungimento degli obiettivi stabiliti nei contratti e nei relativi Allegati Tecnici (qualità, quantità e tempi delle attività previste).

Dalla ricostruzione sopra operata discende che le somme erogate dall'ASI all'Università istante sono rilevanti ai fini IVA, in quanto costituiscono il corrispettivo per lo svolgimento di prestazioni di servizi, ai sensi dell'art. 3 del DPR n. 633 del 1972, consistenti nell'esecuzione di attività di ricerca rese nell'ambito di un rapporto sinallagmatico.

Ciò posto, per quanto concerne l'applicabilità dell'art. 34-bis, comma 1, del decreto-legge n. 69 del 1989, si fa presente quanto segue.

L'art. 34-bis, primo comma, del citato decreto-legge n. 69 del 1989 in argomento stabilisce che "le disposizioni dell'articolo 8-bis, primo comma, lett. b), del D.P.R. n. 633 si applicano anche alle cessioni ivi previste effettuate alla Agenzia spaziale italiana".

Il citato art. 8-bis, primo comma, lett. b), del DPR n. 633 del 1972 prevede che sono assimilate alle cessioni all'esportazione, e quindi soggette al regime di non imponibilità IVA, fra l'altro, "le cessioni di navi e di aeromobili, compresi i satelliti, ad organi dello Stato (...)".

Sono altresì assimilate alle cessioni all'esportazione, ai sensi della successiva lett. e) del medesimo art. 8-bis, primo comma, "le prestazioni di servizi (...) relativi alla

costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), b) e c), degli apparati motori e loro componenti e ricambi e delle dotazioni di bordo (...)"

Pertanto, in forza dell'estensione del regime di non imponibilità di cui all'art. 8-bis del DPR n. 633 del 1972, operata dall'art. 34-bis, comma 1, del decreto-legge n. 69 del 1989, sono considerate non imponibili, fra l'altro, le cessioni di satelliti ed alcune prestazioni di servizi relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione ecc.. di satelliti effettuate nei confronti dell'ASI.

Con risoluzione n. 416114 del 2 ottobre 1986 è stato precisato che, ai fini dell'applicabilità del regime di non imponibilità di cui all'art. 8-bis del DPR n. 633 del 1972, è necessario che le prestazioni rese siano riconducibili fra quelle indicate nella citata lett. e) del medesimo art. 8-bis e che le stesse siano strutturalmente collegate alla realizzazione di un satellite o di parti di esso.

Quanto sopra rappresentato, si precisa che l'applicabilità al caso di specie del regime di non imponibilità previsto dall'art. 34-bis, comma 1, del decreto-legge n. 69 del 1989, è subordinata all'effettiva riconducibilità dell'attività di ricerca svolta fra le prestazioni di servizi di cui all'art. 8-bis, primo comma, lett. e), del DPR n. 633 del 1972 (relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio dei satelliti, degli apparati motori e loro componenti e ricambi e delle dotazioni di bordo) ed alla sussistenza di un collegamento strutturale fra l'anzidetta attività di ricerca e la realizzazione di un satellite o di parti di esso, condizioni queste il cui accertamento esula dalle prerogative esercitabili dalla scrivente in sede di interpello.

Laddove sussistano le condizioni sopra indicate, l'intero importo percepito dall'Università dovrebbe essere dalla stessa fatturato con applicazione del predetto regime di non imponibilità.

Per quanto concerne le imposte sui redditi, si ritiene che l'intero importo percepito

dall'Università per le attività di ricerca in argomento concorra alla formazione della base imponibile IRES dell'Ateneo stesso, non essendo le stesse attività riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 74, comma 2, lett. a), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che decommercializza espressamente "l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici".

La circolare n. 37 del 2 maggio 1994 ha precisato, infatti, che sono esclusi dalla decommercializzazione prevista dall'art. 74, comma 2, lett. a) del TUIR i redditi derivanti dalle attività svolte dalle Università statali in regime di diritto privato "anche se connesse all'esercizio di funzioni statali (es. redditi derivanti da aziende agrarie, da attività svolte sulla base di rapporti convenzionali o contrattuali)" e che, pertanto, gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo degli enti in argomento.

In merito ai rapporti che intercorrono fra l'Università interpellante e i sottocontraenti di cui la stessa si avvale per l'esecuzione dell'attività di ricerca di cui trattasi, si evidenzia quanto segue.

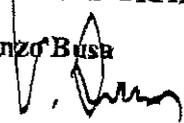
Con risoluzione n. 161/E del 30 luglio 2003, riguardo ad una fattispecie analoga a quella oggetto del quesito in esame, relativa ad una serie di contratti di appalto e subappalto stipulati per la realizzazione di una nave commerciale, è stato chiarito che la disposizione di cui all'art. 8-bis del DPR n. 633 del 1972 trova applicazione con riferimento a "tutte le prestazioni necessarie, come mezzo a fine, per la costruzione delle navi stesse, a prescindere da particolari requisiti soggettivi degli assuntori dei lavori o dagli schemi contrattuali posti in essere per la realizzazione dell'opera".

Pertanto, conformemente all'indirizzo interpretativo sopra richiamato, si ritiene, in relazione al caso di specie, che, in forza dell'art. 34-bis, comma 1, del decreto-legge n. 69 del 1989, anche ai sub-contratti stipulati tra l'Università istante ed i sottocontraenti per l'esecuzione dell'attività di ricerca di cui trattasi possa applicarsi il regime di non imponibilità di cui al citato art. 8-bis del DPR n. 633 del 1972 - sempre a condizione che il contratto di ricerca principale (concluso fra la medesima Università e l'ASI)

Pagina 7 di 7

abbia ad oggetto le prestazioni di servizi di cui alla lett. e) del medesimo art. 8-bis, primo comma - e che, conseguentemente, i sottocontraenti debbano fatturare all'Università stessa gli importi percepiti in applicazione del predetto regime. Restano invece esclusi dall'ambito applicativo della disposizione di cui all'art. 34-bis, comma 1, del decreto-legge n. 69 del 1989 e sono, quindi, assoggettabili ad IVA le cessioni di beni e/o le prestazioni di servizi rese all'Università istante da soggetti terzi, diversi dai sottocontraenti, in quanto detti acquisti o forniture non sono direttamente riconducibili alla realizzazione di satelliti o parti di essi.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale del Lazio, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

**IL DIRETTORE CENTRALE**Vincenzo Busa  


954-7/2008

ORA RICEZ. 31. MAR. 16:05