

Risposta n. 276/2022

OGGETTO: Applicabilità dell'Iva alla somma corrisposta da una Autorità di Sistema Portuale ad una Fondazione per lo svolgimento dell'attività di monitoraggio dell'ambiente marino.

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

QUESITO

L'Autorità istante rappresenta che il Comitato ha approvato la variante al Piano Regolatore Generale Portuale X finalizzata all'adeguamento dello stesso, in quanto, come precisato nella Memoria per il Comitato "*La struttura esistente, destinata alla flotta peschereccia e all'accesso dei natanti diretti al porto fluviale ... realizzata agli albori del secolo scorso, risulta ormai completamente superata dall'evolversi delle condizioni socio-economiche dell'antico borgo di ...*".

In base alla medesima Memoria, inoltre, "*la configurazione prevista per il nuovo porto è del tipo a bacino, con molo di sopraflutto, di lunghezza pari a 1400m, posto in prosecuzione dell'attuale molo guardiano nord (...) il bacino protetto all'interno del quale si sviluppano le nuove banchine ed i retrostanti terrapieni, ha una estensione di circa 77 ha (...) Nel piano regolatore è previsto anche un piccolo bacino, separato dal principale e destinato alle imbarcazioni da pesca, con una imboccatura di lunghezza*

pari a 60 m posta tra l'estremità dell'esistente molo di sopraflutto e l'inizio del nuovo molo di sopraflutto".

Successivamente, con decreto Interministeriale XY e con D.G.R. YY è stata deliberata la compatibilità ambientale del vigente Piano Regolatore Portuale X, subordinandone l'attuazione al rispetto di un "*piano di monitoraggio ambientale esteso a tutta l'unità fisiografica da A a B*".

Nell'attuazione del progetto di ampliamento e ristrutturazione della predetta area portuale, l'istante rappresenta che, in osservanza della disciplina di tutela ambientale, ha stipulato una "Convenzione operativa" (di seguito Convenzione) con una Fondazione.

L'istante rappresenta che la Fondazione è un ente di ricerca senza fine di lucro.

Oggetto della Convenzione è la disciplina delle "*attività di ricerca inerenti il monitoraggio ambientale degli ambiti portuali e periportuali di ... estese all'unità fisiografica, descritte nel progetto di ricerca allegato ...*" denominato "*Caratterizzazione morfodinamica e di trasporto solido idrodinamica ed ecologica dell'unità fisiografica ...*".

L'istante riferisce che si tratta di una attività di ricerca scientifica cofinanziata da entrambi gli enti, rivolta al conseguimento dei loro molteplici scopi istituzionali, tra i quali, per l'istante, la realizzazione del progetto di ristrutturazione del Porto Commerciale di (...)

L'articolo ... di tale Convenzione quantifica il costo complessivo dell'attività di monitoraggio in euro (...), di cui euro (...) a carico dell'istante e deve corrispondersi, in base a quanto previsto dall'articolo ... della Convenzione "*a titolo di mero ristoro delle spese sostenute dalla Fondazione*" e dietro presentazione di "*un elaborato tecnico contenente il dettaglio delle attività svolte e la relativa rendicontazione dei costi sostenuti*" mentre i residui euro ... restano a carico della Fondazione.

All'articolo ... è altresì precisato che "*i costi verranno rendicontati rispetto al budget di progetto riportato nell'allegato prospetto ... che è altresì parte integrante del*

presente atto".

Al riguardo, l'istante riferisce che i prospetti delle attività allegati alla Convenzione dettagliano una serie di costi e servizi che la Fondazione deve commissionare ai suoi fornitori, subaffidatari, per lo svolgimento dell'attività di ricerca. Per quanto riguarda i servizi, si tratta in particolare di noli di attrezzature (imbarcazioni, boe oceanografiche, flussimetri), dell'impiego di squadre di personale specializzato come i sommozzatori, ma anche di software realizzati appositamente per l'elaborazione dei dati rilevati e per le analisi chimiche e batteriologiche.

Trattandosi di servizi strettamente inerenti al monitoraggio marino e ambientale, essi stessi riflettono il funzionamento del porto con lo stesso grado di funzionalità del servizio di monitoraggio.

Ciò premesso, l'istante chiede di conoscere il trattamento fiscale cui assoggettare il contributo di euro (...), che verrà corrisposto alla Fondazione per l'attività di monitoraggio ambientale espletata.

La stessa, inoltre, chiede di conoscere se i costi che detta Fondazione dovrà sostenere con le ditte fornitrici per l'acquisto dei servizi necessari ad espletare il monitoraggio ambientale e marino e che verranno rendicontati all'istante possano godere del regime di non imponibilità Iva, ai sensi dell'articolo 9, primo comma, n. 6) del d.P.R. n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che dalla lettura della Convenzione si possa ricavare che sia l'istante sia la Fondazione sono due enti non commerciali che agiscono nell'ambito delle loro attività istituzionali, per il perseguimento di un interesse pubblico comune, per cui le somme corrisposte non costituiscono i corrispettivi riferibili ad attività di

impresa e restano al di fuori della sfera impositiva dell'Iva.

In particolare, l'articolo 6 della legge 28 gennaio 1994, n. 84, istitutiva delle Autorità di Sistema Portuale, qualifica le stesse quali enti pubblici non economici di rilevanza nazionale a ordinamento speciale dotati di autonomia amministrativa, organizzativa, regolamentare, di bilancio e finanziaria.

Inoltre, l'articolo 5, comma 5-*bis* della medesima legge individua nelle predette Autorità i soggetti autorizzati dalla normativa vigente all'esecuzione delle opere all'interno dei porti.

L'istante ritiene che la commessa delle opere necessarie alla riqualificazione del porto, in qualità di stazione appaltante, rientri nei compiti istituzionali dell'Ente previsti dalla legge istitutiva e il monitoraggio marino e ambientale costituisca la *conditio sine qua non*, vale a dire un passaggio obbligato per il rilascio delle autorizzazioni necessarie per la realizzazione delle opere portuali come previsto dall'articolo 28 del d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152.

Tale attività non potrebbe quindi essere considerata commerciale in quanto espletata da un ente pubblico "*nell'ambito di attività di pubblica autorità*".

Nella Convenzione stipulata tra la Fondazione e l'istante è previsto che "*la Fondazione possa stipulare accordi di collaborazione, senza scopo di lucro, con pubbliche amministrazioni, enti, agenzie territoriali e di sviluppo, in ambito regionale, nazionale e internazionale*" e che esso per perseguire i propri scopi possa operare "*con proprie iniziative dirette o con la partecipazione ad iniziative di terzi*". Da ciò, l'istante ricava che la Fondazione sia un ente non commerciale a partecipazione pubblica, che fornisce all'istante il servizio di monitoraggio ambientale e marino nell'area portuale di ... nell'ambito della propria attività istituzionale ed in forza della presente Convenzione.

L'istante ritiene che tale attività, ai sensi dell'articolo 4, quanto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, non configurando esercizio di impresa, si colloca al di fuori del campo di applicazione dell'imposta.

In relazione alla natura del corrispettivo, nella premessa che il corrispettivo debba costituire la remunerazione di una cessione di beni o di una prestazione di servizi effettuata nell'esercizio di una attività commerciale, ritiene assente il requisito della attività commerciale e le stesse modalità di determinazione del contributo escludono che per la fondazione possa esservi un margine remunerativo che vada oltre il ristoro dei costi effettivamente sostenuti.

Difatti, l'articolo... della Convenzione prevede il mero ristoro dei costi sostenuti per il servizio commissionato, quantificati previamente sulla base dei Tariffari Regionali, che dovranno essere rendicontati per il loro riconoscimento ma a fronte dei quali non è previsto alcun margine aggiuntivo, remunerativo dell'attività svolta dalla Fondazione. In particolare, all'articolo ... viene specificato che "*i costi verranno rendicontati rispetto al budget di progetto riportato nell'allegato prospetto ... che è altresì parte integrante del presente atto*".

L'istante osserva, altresì, che il contributo copre una parte soltanto dei costi del monitoraggio ambientale e marino, dovendo l'istante sostenere l'(...) degli oneri preventivati, lasciando l'onere residuo alla Fondazione, ciò comportando a detta dell'istante che debba ritenersi escluso che nella determinazione del contributo possa essere compreso un *mark-up* aggiuntivo oltre il mero ristoro dei costi sostenuti dalla Fondazione.

In relazione al trattamento, ai fini Iva, dei servizi relativi alla attività di monitoraggio marino ed ambientale prestati dai subaffidatari alla Fondazione, l'istante ritiene che i corrispettivi delle opere di ammodernamento ed adeguamento tecnico della struttura portuale esistente che riflettono direttamente il funzionamento del porto, ricadono nel regime di non imponibilità di cui all'articolo 9, primo comma, n. 6) del d.P.R. n. 633 del 1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'articolo 1 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 rientrano nel campo di applicazione dell'IVA le *"cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate sul territorio dello Stato nell'esercizio di imprese (...)"*.

Assunto come integrato il requisito territoriale, occorre verificare la sussistenza degli altri presupposti richiesti dalla norma.

Con riferimento al presupposto oggettivo, l'articolo 3 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede che *"costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazione di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte."*

Il legislatore sovranazionale (cfr. in particolare gli articoli 2 e 73 della Direttiva n. 112/2006/CE del 28 novembre 2006), alla luce della interpretazione della Corte di Giustizia UE, definisce in maniera alquanto ampia l'ambito oggettivo di un'operazione agli effetti dell'IVA configurando l'imponibilità di un'operazione qualora sussista un rapporto giuridico nella misura in cui il compenso ricevuto dal prestatore rappresenta il controvalore effettivo del servizio prestato (cfr. sentenze della Corte di Giustizia CE n. C-210/04 del 23 marzo 2006 e n. C-16/93 del 3 marzo 1994).

Nel caso di specie, secondo quanto rappresentato, la Fondazione è chiamata a prestare un'attività di monitoraggio marino ad ambientale nell'ambito della realizzazione del progetto per l'ampliamento del Porto Commerciale di ..., in attuazione della Variante al Piano Regolatore Portuale del Porto di ..., di cui alla delibera dell'Autorità Portuale di...

Tale attività di monitoraggio viene prestata dalla Fondazione in favore dell'istante in base alla Convenzione operativa *"PRP di ... Monitoraggio Ambiente Marino esteso all'Unità fisiografica"*, stipulata dagli stessi soggetti.

L'articolo ... della Convenzione prevede che *"La presente Convenzione Operativa è atta a disciplinare le attività di ricerca inerenti il monitoraggio ambientale degli ambiti portuali e periportuali di ..., estese all'Unità fisiografica,*

descritte nel progetto di ricerca di cui all'Allegato Prospetto n. ... e cadenzate secondo quanto riportato nel cronoprogramma di cui all'Allegato Prospetto n...".

Il successivo punto (...) prevede che "Le attività di cui alla presente Convenzione Operativa vengono puntualmente dettagliate nell'Allegato Prospetto (...) Progetto di Ricerca, denominato "Caratterizzazione morfodinamica e di trasporto solido, idrodinamica ed ecologica dell'unità fisiografica ..." che è parte integrante e sostanziale del presente Atto: tale progetto prevede una serie di attività di ricerca atte allo sviluppo di un innovativo sistema osservativo integrato costituito da una gerarchia di modelli matematici descrittivi e predittivi e da una rete osservativa modulare riconfigurabile comprendente strumentazione automatica innovativa, a supporto delle attività dell'... L'approccio alla base del progetto di ricerca infatti integra le attività di misura e campionamento in situ, dati telerilevati e un sistema di modelli numerici in grado di operare sia a scala regionale che a scala locale con griglia di calcolo a risoluzione crescente. Le attività messe in campo permetteranno all'(istante) di raccogliere dati utili a rispondere alle prescrizioni di cui al ... e a integrare le differenti attività legate allo studio dettagliato della geomorfologia costiera e dell'ecosistema marino costiero nell'area oggetto delle prescrizioni".

La predetta Convenzione prevede all'articolo ...che "Le parti si impegnano a: sviluppare le attività congiunte previste nel progetto di cui all'Allegato Prospetto n.... nel principio del mutuo beneficio, anche in collaborazione con altri soggetti pubblici e privati" e all'articolo... che "Gli oneri relativi alle attività di cui al precedente art.... definiti anche attraverso i vigenti Tariffari Regionali sono stati quantificati in complessivi ... euro (...). I costi verranno rendicontati rispetto al budget di progetto riportato nell'allegato prospetto n. .. che è altresì parte integrante del presente atto".

Da quanto riportato ed esaminato, emerge in relazione alle prestazioni descritte che risulta integrato il requisito oggettivo, ai fini Iva, stante la presenza di un rapporto di natura sinallagmatica tra parti. In particolare, nell'assetto dei rapporti in essere, la somma erogata dall'istante assume la natura di corrispettivo in quanto costituisce la

remunerazione del servizio reso dalla Fondazione in attuazione degli obblighi assunti con la sottoscrizione della Convenzione.

In relazione al presupposto soggettivo, ai fini Iva, l'articolo 4 del d.P.R. n. 633 del 1972, stabilisce al primo comma che *"per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del Codice civile, anche se non organizzate in forma d'impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alle prestazioni di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del Codice civile."*

Lo stesso articolo 4, al quarto comma, prevede, tra l'altro, che, per gli enti pubblici e privati *"(...) che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. (...)"*.

L'attività si considera effettuata con organizzazione d'impresa quando, per lo svolgimento della stessa viene predisposta un'organizzazione di mezzi e di risorse funzionali al raggiungimento di un risultato economico, per cui la commercialità di una determinata attività sussiste qualora la stessa sia caratterizzata dai connotati tipici della professionalità, sistematicità e abitudine, ancorché non esclusiva (*cf.* risoluzioni: n. 286/E dell'11 ottobre 2007; n. 348/E del 7 agosto 2008 e n. 122/E del 2009).

Tali caratteristiche sono presenti sia nell'eventualità in cui venga realizzata una serie coordinata di atti e operazioni, sia se venga effettuato un unico affare, in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui lo stesso si articola, che implica in ogni caso la necessità di compiere una serie coordinata di atti economici.

La normativa unionale, all'articolo 9 della Direttiva n. 2006/112/CE, stabilisce che soggetto passivo *"è chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività"* (*cf.* tra le altre, sentenze della Corte di Giustizia 26 settembre 1996, causa C-230/94 e

27 gennaio 2000, causa C-23/98).

Con riferimento al caso di specie, si rileva che, come riportato nel citato punto ... della Convenzione, sono previste *"una serie di attività di ricerca atte allo sviluppo di un innovativo sistema osservativo integrato costituito da una gerarchia di modelli matematici descrittivi e predittivi e da una rete osservativa modulare riconfigurabile comprendente strumentazione automatica innovativa, a supporto delle attività dell' (istante). L'approccio alla base del progetto di ricerca infatti integra le attività di misura e campionamento in situ, dati telerilevati e un sistema di modelli numerici in grado di operare sia a scala regionale che a scala locale con griglia di calcolo a risoluzione crescente. Le attività messe in campo permetteranno all'(istante) di raccogliere dati utili a rispondere alle prescrizioni di cui al... e a integrare le differenti attività legate allo studio dettagliato della geomorfologia costiera e dell'ecosistema marino costiero nell'area oggetto delle prescrizioni"*.

Inoltre, come risulta dal punto... *"la Fondazione coinvolgerà diversi Istituti di Ricerca e Università nelle attività di ricerca (...)"*.

Inoltre, il successivo articolo ... della Convenzione stabilisce che *"Con la sottoscrizione del presente Accordo, le Parti convengono nel costituire un apposito "Gruppo di coordinamento", composto da rappresentanti delle Parti, con il compito di pianificare, organizzare e coordinare le attività da intraprendersi nell'ambito della reciproca collaborazione"*. Ai sensi dell'articolo... della Convenzione *"il Gruppo può avvalersi del supporto di dipendenti dell' (istante), della Fondazione o di altri Istituti di ricerca"*.

Inoltre, nel Prospetto n. ... della Convenzione Operativa n. ... PRP di ... si precisa che *"Nel presente allegato alla Convenzione Operativa n.... del P.R.P di ... riguardante il monitoraggio dell'ambiente marino esteso all'Unità Fisiografica ..., viene dettagliato l'elenco delle differenti figure professionali necessarie all'esecuzione delle attività riportate nel Progetto di Ricerca "Predisposizione delle attività di indagine per la realizzazione dello stralcio del Lotto Funzionale del Nuovo Porto"*

Commerciale di...

Costituisce prerequisite vincolante il possesso di laurea specialistica in discipline afferenti alle scienze matematiche fisiche e naturali o triennale per le attività di campionamento e di laboratorio e in ogni caso pregressa esperienza in attività di ricerca applicate agli ambienti marino-costieri come di seguito specificato ".

Alla luce di quanto sopra, tenuto conto altresì della rilevanza economica dell'attività, si ritiene integrato anche il presupposto soggettivo, nel senso sopra illustrato.

In conclusione, risultando integrati i presupposti oggettivo e soggettivo per l'applicazione del tributo, si ritiene che le prestazioni di monitoraggio ambientale regolate dalla Convenzione e rese all'Istante verso pagamento di corrispettivo debbano essere assoggettate ad Iva.

Con riferimento, infine, al trattamento Iva applicabile ai servizi resi dalle ditte subaffidatarie in favore della Fondazione, trattandosi di operazioni poste in essere tra soggetti diversi dall'istante, il quesito è inammissibile ai sensi dell'articolo 11, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, secondo cui *"il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali"*.

Al riguardo, si rileva, inoltre, che l'articolo 2, comma 1, del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, in particolare prevede che *"Possono presentare istanza di interpello, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, i contribuenti, anche non residenti, e i soggetti che in base alla legge sono obbligati a porre in essere gli adempimenti tributari per conto dei contribuenti o sono tenuti insieme con questi o in loro luogo all'adempimento di obbligazioni tributarie"*.

Con riferimento ai soggetti legittimati alla presentazione dell'istanza, la circolare 1° aprile 2016, n. 9/E (cfr. par. 2.1.1), inoltre, ha precisato che il requisito della

riferibilità dell'istanza a casi concreti e "personali" è espressione di un principio di carattere generale ed è connesso alla natura dell'interpello come strumento finalizzato a conoscere il trattamento tributario di atti, operazioni o iniziative che, al di fuori dei casi di "*coloro che in base alla legge sono obbligati a porre in essere gli adempimenti tributari per conto dei contribuenti*"- concernono la sfera giuridica del soggetto istante.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)