

Risposta n. 202/2025

OGGETTO: Piano Nazionale per gli investimenti Complementari (PNC) – Contratto di associazione e ricerca – Opere di urbanizzazione secondaria – Disciplina IVA

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

QUESITO

Alfa (in seguito "Società", "Istante" o "*Alfa*") riferisce:

1. di essere un IRCCS (Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico) e, in quanto tale, di rientrare, anche se di diritto privato, tra gli enti pubblici di ricerca (cfr. risoluzione 19 agosto 2011, n. 87/E);
2. di far parte di un partenariato (con un totale di 19 *partner*) costituito per la partecipazione a un Avviso pubblico, relativo al finanziamento di un intervento di riqualificazione e rifunionalizzazione di siti del Mezzogiorno, in attuazione del Decreto - Legge 6 maggio 2021, n. 59 e s.m.i. e, in particolare, della Scheda progetto "BETA".

Si tratta in particolare di un Bando, emanato dall'Agenzia di Coesione (ora Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per la Politiche di Coesione e per il Sud);

3. nell'ambito di detto partenariato, la Società agisce in veste di soggetto attuatore mentre GAMMA è presente nella duplice qualità di soggetto proponente e di beneficiario. Nella veste di proponente ha presentato il progetto "ZETA";

4. che, con decreto del Direttore Generale dell'Agenzia della Coesione Territoriale, a tale progetto è stato riconosciuto un finanziamento sottoforma di contributo a valere sulle risorse dell'articolo 1, comma 2, lett. a), n. 4 del decreto-legge 6 maggio 2021, n. 59 (Fondo complementare al PNRR).

La Società precisa altresì che l'intervento di riqualificazione in commento consiste nella realizzazione di strutture e complessi per l'istruzione **superiore a quella dell'obbligo**, suddivisi in 4 lotti.

Alfa fa presente che l'erogazione del contributo è regolata da un'apposita convenzione, sottoscritta il 28 giugno 2022 (in breve, "Convenzione"), ai sensi della quale:

- *"I Partner conferiscono mandato collettivo speciale al Soggetto proponente (GAMMA) che è autorizzato a rappresentare in via esclusiva, anche processuale, i Partner nei confronti dell'Agenzia per la Coesione Territoriale e della Presidenza del Consiglio dei Ministri per tutte le operazioni, gli atti di qualsiasi natura dipendenti dalla suddetta convenzione, fino alla estinzione di ogni rapporto"* (cfr. articolo 4.2);

- GAMMA, in qualità di beneficiario, si obbliga a *"dare piena attuazione al Progetto ammesso a finanziamento, rispettando la tempistica prevista dal relativo cronoprogramma"* (articolo 7.1, lett. c), con la precisazione che *"Per quanto non previsto*

dalla presente Convenzione si rinvia alle norme dell'Unione Europea e nazionali di riferimento" (articolo 17.1);

Secondo l'Istante, dunque, il finanziamento consegue ad un effettivo "contratto di ricerca", caratterizzato da un rapporto tra l'erogazione del finanziamento e l'attività di ricerca da realizzare nell'ambito delle finalità del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR), attuativo del *Recovery Plan "Next Generation EU"*, relative alla ricerca scientifica e allo sviluppo tecnologico.

L'Istante chiede quale sia la disciplina IVA delle operazioni che pone in essere in qualità di soggetto attuatore del descritto progetto. Chiede in particolare se *"il pagamento per conto di GAMMA (beneficiario della sovvenzione) delle opere in relazione alle quali (n.d.r. la Società) è soggetto attuatore (sempre per conto di GAMMA), possano ricondursi, nell'ottica dei fornitori, a cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti dell'Unione Europea, nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali"* **(Quesito 1).**

L'incertezza deriva dal fatto che l'intervento di finanziamento delle opere si inserisce in *"una più ampia convenzione tra GAMMA ed Unione Europea, per il tramite dell'Agenzia di Coesione, nell'ambito del PNRR, finalizzata a diffondere la ricerca scientifica, mentre il soggetto attuatore non è GAMMA ma (n.d.r. l'Istante)".*

Alfa, infatti, è il soggetto che esegue il progetto di ricerca, acquisendo beni e servizi da soggetti terzi, i cui corrispettivi sono pagati con le risorse del fondo disciplinato dall'articolo 1, comma 2, lett. a), n. 4 del decreto legge n. 59 del 2021, che è un fondo per l'innovazione al sud per contesti urbani marginalizzati, complementare al PNRR.

In sostanza, l'Istante chiede se può essere considerato "soggetto esecutore" ai sensi dell'articolo 72, comma 1, lett. c) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve "Decreto IVA"), nella parte in cui la norma estende il beneficio della non imponibilità a quelle operazioni *"anche se effettuate nei confronti di imprese o enti per l'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione conclusi con l'Unione, nei limiti, per questi ultimi, della partecipazione dell'Unione stessa"*.

In subordine, ossia qualora fosse negata l'applicazione del citato articolo 72, la Società chiede se l'opera da realizzare possa essere considerata ai fini IVA un *"istituto di istruzione superiore all'obbligo e quindi come opera di urbanizzazione secondaria, (n.d.r. così da beneficiare) dell'aliquota del 10%" (Quesito 2)*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che le operazioni di realizzazione del progetto "ZETA" siano non imponibili ai sensi dell'articolo 72, comma 1, lett. c) del Decreto IVA con conseguente possibilità di acquistare beni e/o servizi dai fornitori, previo rilascio di un'apposita dichiarazione in cui attesta che questi acquisti sono effettuati in esecuzione di apposita convenzione con l'Agenzia per la Coesione Territoriale, stipulata in data 28 giugno 2022 su fondi dell'articolo 1, co. 2, lett. a), n. 4 del d.l. n. 59 del 2021 (FC PNRR-*Next Generation EU*) e che tali acquisti rientrino, per l'intero importo, nel regime di non imponibilità IVA ai sensi dell'articolo 72, comma 1, lett. c), del Decreto IVA, così come chiarito dalla nota dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 2006/19016 del 21 marzo 2006.

La Società, inoltre, precisa che *"le somme ricevute in ottemperanza alla convenzione per il pagamento dei fornitori saranno contabilizzate separatamente e*

vincolate alla esecuzione della convenzione tra GAMMA e Unione Europea per il tramite dell'Agenzia per la Coesione Territoriale" (Quesito 1).

In subordine, in base al combinato disposto delle disposizioni contenute nei numeri 127-*quinquies*) e 127-*septies*) della Tabella A, Parte terza, allegata al Decreto IVA e nell'articolo 4, c. 2, lett. b e g, L. 29.9.1964 n. 847, *Alfa* ritiene che le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici in questione, possano beneficiare dell'aliquota IVA del 10 per cento (cfr. risposte ad interpelli 53/2021, 261/2024, 41/2020, 49/2020, 768/2021, 532/2020, R.M. 24.5.86 n. 321536) (Quesito 2).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere attiene esclusivamente ai profili interpretativi oggetto di interpello ed è reso sulla base delle informazioni fornite dall'Istante, qui assunte acriticamente, nel presupposto della loro veridicità. Su queste e su qualunque altra valutazione circa fatti e/o circostanze non rappresentati dalla Società e riscontrabili nell'eventuale sede di accertamento, resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

L'individuazione del corretto trattamento IVA applicabile alle operazioni prospettate dalla Società non può prescindere da una più chiara ricostruzione "fattuale" della fattispecie in esame in quanto strettamente funzionale a individuare le disposizioni normative applicabili. A tal fine e per quanto qui di interesse, si osserva che:

1. la *partnership* di cui l'Istituto fa parte ha partecipato all'Avviso pubblico di cui al decreto del Direttore Generale dell'Agenzia per la Coesione Territoriale, per

la manifestazione di interesse di candidatura di idee progettuali relative all'attuazione di uno degli obiettivi del Piano Nazionale per gli investimenti Complementari (PNC). Si tratta in particolare dell'obiettivo descritto dalla Scheda progetto "BETA", compresa nell'Allegato 1 al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 15 luglio 2021;

2. questa Scheda individua quale Soggetto Attuatore del citato progetto l'Agenzia per la Coesione Territoriale che riveste questo ruolo fino alla data della stipula della convenzione con i Beneficiari;

3. con decreto del Direttore Generale dell'Agenzia per la Coesione Territorialeè approvato l'elenco dei progetti vincitori e dunque dei Beneficiari del relativo contributo, tra cui figura "GAMMA e Partner" in relazione al progetto da loro presentato, finanziato con un contributo di euro 24,5 milioni;

4. a metà 2022, l'Agenzia per la Coesione Territoriale stipula con GAMMA e i Partner la "Convenzione per la concessione di sovvenzione" (in seguito, "Convenzione") che definisce le modalità di concessione del contributo, il relativo ammontare, gli obblighi delle Parti, le procedure di rendicontazione e di pagamento;

5. la Convenzione individua il Soggetto Beneficiario del contributo nella *"compagine di progetto costituita dal Soggetto proponente e dai Partner indicati in epigrafe ...(n.d.r. rispettivamente GAMMA e l'Istante).."* e nello stesso tempo con essa *"i Partner conferiscono mandato collettivo speciale al Soggetto proponente che è autorizzato a rappresentare in via esclusiva, anche processuale, i Partner nei confronti dell'Agenzia per la Coesione Territoriale e della Presidenza del Consiglio dei Ministri per tutte le operazioni, gli atti di qualsiasi natura dipendenti dalla suddetta convenzione, fino alla estinzione di ogni rapporto"*.

Quanto rappresentato consente di affermare che il progetto presentato dalla Società unitamente a GAMMA e ad altri *Partner* si inserisce nell'ambito del Piano Nazionale per gli investimenti Complementari (PNC), di cui ne mutua la relativa disciplina, costituita *in primis*:

- dal decreto-legge 6 maggio 2021, n. 59, convertito con modificazioni dalla legge 1° luglio 2021, n. 101 che, all'articolo 1, comma 1, approva il PNC con l'obiettivo di integrare e potenziare i contenuti del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) e a tal fine lo finanzia con risorse nazionali a carico del bilancio dello Stato;

- dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 15 luglio 2021, emanato in attuazione del comma 7 del citato articolo, che ne individua la disciplina di dettaglio. In particolare, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, di questo decreto attuativo «*Gli obiettivi iniziali, intermedi e finali dei programmi e degli interventi del Piano sono individuati nelle schede di cui all'allegato I e appositamente definiti in relazione al cronoprogramma finanziario e in coerenza con gli impegni assunti nel PNRR sull'incremento della capacità di spesa nonché sull'attuazione degli interventi oggetto del presente decreto. Le schede riportano, altresì, le informazioni relative all'amministrazione proponente, alla complementarità con il PNRR, ai Soggetti attuatori e alle modalità di attuazione degli interventi*».

- dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 1° agosto 2022 che, in attuazione dell'articolo 1, comma 7, del decreto-legge n. 59 del 2021 e dell'articolo 3, comma 2, del DM 15 luglio 2021, definisce gli obiettivi iniziali, intermedi e finali dei programmi e degli interventi cofinanziati dal PNRR. Si tratta in sostanza di programmi

cofinanziati con il PNRR, già previsti nel PNRR e per i quali il PNC prevede risorse aggiuntive.

Il PNC, dunque, integra e potenzia il PNRR con lo stanziamento di ulteriori risorse nazionali che si aggiungono, in alcuni casi, a quelle comunitarie del PNRR. In particolare, la complementarità del PNC rispetto al PNRR si manifesta a livello di disciplina, a livello progettuale (con un'integrazione delle risorse per gli interventi già previsti nel PNRR) nonché a livello di missione o di componente della missione (prevedendo ulteriori investimenti finalizzati al raggiungimento di quelli del PNRR).

Peraltro, il PNC rappresenta un traguardo del PNRR, trattandosi di un impegno oggetto di due milestone della Riforma della pubblica amministrazione (M1C1-55 e M1C1-62).

Con riferimento al **Quesito 1**, alla luce di quanto rappresentato sfuggono le ragioni che inducono l'Istante a ritenere applicabile alla fattispecie in esame l'articolo 72, comma 1, lettera c) del Decreto IVA, che qualifica non imponibili *«le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dell'Unione europea, della Comunità europea dell'energia atomica, della Banca centrale europea, della Banca europea per gli investimenti e degli organismi istituiti dall'Unione (...), anche se effettuate nei confronti di imprese o enti per l'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione conclusi con l'Unione, nei limiti, per questi ultimi, della partecipazione dell'Unione stessa (n.d.r. enfasi aggiunta)»*.

In diversi documenti di prassi (cfr. fra tutti, risoluzioni 14 marzo 2005, n. 34/E, 4 aprile 2006, n. 50/E e 4 febbraio 2008, n. 31/E), questa Agenzia ha avuto modo di

chiarire che il regime di non imponibilità in commento si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo nazionale:

1. direttamente nei confronti dell'Unione europea che, agendo nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, stipula contratti di ricerca e simili con il soggetto passivo nazionale, assumendo così la veste di committente del progetto;

2. direttamente a favore delle imprese o degli enti che hanno stipulato contratti di ricerca o di associazione e simili con l'Unione. È infatti fisiologico che il contraente principale possa affidare, in tutto o in parte, a un terzo l'esecuzione delle operazioni che si è obbligato a realizzare nei confronti dell'Unione (c.d. sub-contratto). Tale sub-contratto può essere considerato alla stregua di un mezzo di adempimento, con il quale si realizza una forma di collaborazione interna finalizzata alla realizzazione del progetto. Sono invece escluse da questo beneficio le cessioni di beni e le prestazioni di servizio effettuate nello stadio più a valle della catena commerciale, cioè a favore dei fornitori dei soggetti che hanno stipulato i predetti contratti;

3. i progetti sono finanziati con fondi unionali.

Tali presupposti non sono riscontrabili nella fattispecie in esame.

Il progetto "ZETA" si inserisce nel PNC e, essendo stato elaborato in attuazione dell'Allegato 1 al decreto MEF del 15 luglio 2021, è finanziato esclusivamente con fondi nazionali a carico del bilancio dello Stato.

Con riferimento al committente, si ricorda che per l'articolo 181, paragrafo 2, del TFUE e del combinato disposto degli articoli 58, par. 2 lett. d), e 62 del Regolamento UE n. 1046/2018, la Commissione Europea è l'istituzione competente a rappresentare l'Unione nella stipula di contratti di ricerca. I precedenti di prassi citati, infatti, riguardano

rapporti contrattuali tra GAMMA e la Commissione Europea e, dunque, non risultano conferenti al caso di specie.

Si osserva altresì che il progetto "ZETA" è disciplinato nel dettaglio dalla Convenzione, stipulata tra i membri della *partnership* e l'Agenzia per la Coesione territoriale in veste di Soggetto Attuatore del PNC.

Successivamente alla stipula della Convenzione;

- Soggetto Attuatore diventa l'Istante, ovviamente in relazione al citato progetto, in quanto agisce in veste di stazione appaltante (cfr. allegato 1 al decreto MEF del 15 luglio 2021);

- l'Agenzia per la Coesione territoriale è stata soppressa con DPCM del 10 novembre 2023 e le relative attribuzioni sono oggi esercitate dal Dipartimento per le Politiche di Coesione della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Né la disciplina del PNC, né la Convenzione consentono dunque di affermare l'esistenza di un qualche vincolo sinallagmatico nei confronti dell'UE. Né può affermarsi che l'Agenzia per la Coesione territoriale abbia agito in rappresentanza - diretta o indiretta - dell'Unione. Il committente del progetto è di fatto lo Stato italiano sul cui bilancio pesano le risorse per finanziare il progetto "ZETA".

In senso contrario non può essere sostenuto dalla Società che *"l'intervento di finanziamento delle opere scaturisce da una più ampia convenzione tra GAMMA ed Unione Europea, per il tramite dell'Agenzia di Coesione, nell'ambito del PNRR, al fine di diffondere la ricerca scientifica, mentre il soggetto attuatore non è GAMMA ma Alfa"*. Quanto a dire che alla base dell'intera fattispecie c'è *"uno specifico vincolo giuridico,*

rappresentato a monte, dall'avvenuta stipula di un contratto di ricerca o associazione immanente tra GAMMA e Unione Europea".

Fermo restando che per l'applicazione del regime di non imponibilità in commento non basta la presenza di un asserito contratto di ricerca immanente tra GAMMA e l'Unione Europea ma occorre uno specifico contratto di ricerca su un determinato progetto, Committente dell'Istante non è GAMMA (c.d. sub-contratto) ma di fatto lo Stato italiano in virtù della Convenzione e della disciplina sul PNC.

Peraltro, non è nemmeno ravvisabile la presenza di un qualsivoglia contratto o attività di ricerca.

Il progetto "ZETA" è di riqualificazione territoriale perché funzionale al raggiungimento dell'obiettivo della Scheda "BETA", compresa nell'Allegato 1 al decreto MEF 15 luglio 2021.

Quanto sino a ora rilevato non consente di ritenere applicabile alla fattispecie in esame il regime di non imponibilità di cui all'articolo 72, comma 1 lettera c) del Decreto IVA agli acquisti di beni e servizi effettuati dall'Istante presso fornitori -terzi.

Per quanto concerne il **Quesito 2**, concernente l'applicazione dell'aliquota agevolata del 10 per cento prevista per la realizzazione in appalto delle opere di urbanizzazione secondaria dai numeri 127-*quinquies*) e 127-*septies*) della Tabella A, Parte Terza, del Decreto IVA, si osserva che la fattispecie in esame presenta profili di similitudine con quella della risoluzione 12 ottobre 2007, n. 291/E, avente a oggetto un realizzando complesso edilizio destinato ad ospitare laboratori di ricerca e connesse attività didattico-formative.

In tale sede, questa Agenzia ha avuto modo di precisare che *"gli edifici del complesso in fase di costruzione potrebbero essere qualificati "edifici scolastici" solo a condizione che ricorrano le seguenti condizioni:*

1) costruzioni in argomento devono essere effettivamente utilizzate congiuntamente dal C.N.R. e dalle università convenzionate per svolgere l'attività didattica;

2) l'attività didattico-formativa non deve risultare marginale rispetto all'attività di ricerca effettuata nel medesimo edificio".

I 4 lotti immobiliari in cui si articola il progetto "ZETA" non sembrano soddisfare queste condizioni, in particolare quella della prevalenza all'attività didattico-formativa. É, infatti, prevista la realizzazione di:

1. un nuovo fabbricato, ad esclusivo uso foresteria;
2. una nuova sala conferenze, completa di tutti gli spazi complementari necessari (uffici, sale riunioni etc), fisicamente connessa all'esistente polo didattico del Parco Tecnologico *Beta* con un percorso coperto, in grado di incrementare e qualificare le attività di formazione e di alta formazione, nel contesto della ricerca scientifica dell'Ecosistema proposto;
3. il recupero e la rifunzionalizzazione di una porzione di un capannone industriale dismesso che fornirà l'ambiente fisico per attuare la ricerca scientifica, favorire la crescita delle culture e la condivisione di idee - attraverso il mix interno di laboratori, strutture di ricerca e spazi di incontro e condivisione;
4. la realizzazione di un impianto sperimentale di agricoltura, composto da n. 3 serre.

Alle prestazioni di servizi oggetto dei contratti di appalto per la realizzazione dei citati 4 lotti non può essere riconosciuta l'aliquota IVA agevolata in commento con conseguente applicazione dell'aliquota ordinaria, con la quale sono peraltro indicati e rendicontati i relativi importi dal Soggetto Beneficiario (*rectius*, GAMMA) nella relazione trimestrale all'Agenzia per la Coesione territoriale.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)