

Risposta n. 227/2025

OGGETTO: IVA – Trattamento applicabile alla cessione di una nave oceanografica nei confronti di un ente di ricerca (articolo 8-bis, comma 1, lettera a , del d.P.R. n. 633 del 1972).

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

QUESITO

L'Istituto (...) (di seguito l'*Istituto* o l'*Istante*) rappresenta di essere qualificato quale "*ente pubblico di ricerca non economico*", dotato di personalità giuridica di diritto pubblico istituito ai sensi dell'articolo (...).

Nell'istanza, viene precisato, altresì, che, in attuazione di quanto previsto dal medesimo articolo (...), è stato emanato il decreto interministeriale (...), che contiene le disposizioni riguardanti l'operatività dell'*Istituto*; inoltre, con la legge n. (...) il medesimo *Istituto* è stato individuato quale soggetto facente parte del "sistema nazionale ...".

L'Istante precisa che, «secondo quanto previsto dalle disposizioni regolamentari, le proprie finalità e compiti istituzionali consistono nello svolgimento dell'attività di ricerca, consulenza strategica, assistenza tecnico-scientifica, sperimentazione e controllo, conoscitiva, di monitoraggio e valutazione, con riferimento alla (...)».

L'Istante fa presente, altresì, di svolgere «funzioni tecniche e scientifiche per la pianificazione e attuazione delle politiche di sostenibilità delle pressioni (...), sia a supporto del Ministero (...), sia in via diretta tramite determinate attività (monitoraggio, valutazione, controllo, ispezione, gestione dell'informazione ... e coordinamento del Sistema nazionale».

Inoltre, lo stesso Istituto «può operare per conto di soggetti pubblici e/o privati che necessitano delle competenze scientifiche e delle strutture tecniche di ... al fine di realizzare, nel loro diretto interesse, delle attività di ricerca, monitoraggio e caratterizzazione degli (...) comunque ricadenti nell'ambito dell'attività istituzionale» (articolo ... del regolamento di contabilità).

Il medesimo Istituto precisa di svolgere attività in proprio (quali ricerca e monitoraggio per i quali vengono rilasciati e resi pubblici i dati e le informazioni ...il mantenimento coerente dei flussi informativi e la divulgazione dei dati alle pubbliche amministrazioni, ai ricercatori e a tutti i cittadini) che risultano finanziate con i contributi annuali erogati dallo Stato e/o da altre istituzioni pubbliche nell'ambito di specifici progetti di ricerca.

Accanto a dette attività, più propriamente istituzionali, l'Istante rappresenta di esercitare altre attività (quali ricerca e sperimentazione, conoscitiva e di controllo, monitoraggio e di valutazione, consulenza strategica, ecc.) in collaborazione con altri

soggetti pubblici, laddove siano finalizzate alla realizzazione di un interesse pubblico comune alle parti e sia presente un'effettiva condivisione e ripartizione di compiti e responsabilità tra i soggetti contraenti.

Inoltre, l'*Istante* precisa «*di esercitare attività anche per conto terzi, siano essi soggetti pubblici e privati, le quali pur non avendo una valenza istituzionale diretta, sono, in ogni caso, sono riconducibili alle finalità di ... che costituisce lo scopo di natura pubblica dell'Ente. A titolo esemplificativo, si tratta di attività di monitoraggio e caratterizzazione dei ... situati primariamente in acque extraterritoriali e finalizzate alle procedure di valutazione di i..., autorizzazione unica e ogni altra esigenza di monitoraggio e rilievo derivanti da obblighi e normativa di carattere nazionale ed internazionale, per la realizzazione, ad esempio, di infrastrutture per ...*».

Queste attività, da quanto affermato dall'*Istituto*, possono essere formalizzate sia mediante apposite convenzioni tra lo stesso e soggetti pubblici sia mediante contratti aventi per oggetto apposite prestazioni di servizi.

Al riguardo, l'*Istante* fa presente di essere «*un ente pubblico che non svolge attività di pubblica autorità e, inoltre, non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Di conseguenza, ai fini IVA, ... è considerato un soggetto passivo soltanto per le operazioni eseguite nell'esercizio di un'attività commerciale (articolo 4, comma 4 DPR 633/1972)*».

Con riferimento ai propri introiti, l'*Istante* rileva che «*Ai sensi dell'art. ... del D.M. ... provvede al conseguimento dei propri fini istituzionali:*

a) con il contributo annuale dello Stato;

b) *con risorse provenienti da amministrazioni ed enti pubblici e privati, nonché da organizzazioni internazionali;*

c) *con i proventi di beni costituenti il proprio patrimonio o derivanti dallo sfruttamento economico di eventuali brevetti e invenzioni;*

d) *con i proventi derivanti dalle attività di promozione, vendita di servizi e prodotti e, ove non sussistano profili di incompatibilità in relazione ai compiti istituzionali dell'istituto, consulenza e collaborazione con soggetti pubblici e privati, ivi comprese le risorse finanziarie aggiuntive derivanti dall'inserimento in programmi di ricerca nazionali e internazionali ai sensi del decreto legislativo 5 giugno 1998, n. 204, nonché dalla diffusione delle proprie pubblicazioni.».*

Ciò premesso, l'Istituto evidenzia che *«sta procedendo all'acquisizione di una nave oceanografica nell'ambito del progetto PNRR ... che, in attuazione dell'art. ... del Trattato sull'Unione europea, mira ad instaurare un mercato interno che operi per lo sviluppo sostenibile dell'Europa basato, tra l'altro, su un alto livello di tutela e miglioramento della qualità In quest'ottica si innesca l'acquisto della nave da parte di ... che risponde alla "esigenza ineludibile per Paesi come l'Italia, caratterizzata da migliaia di chilometri di costa", di acquisire una "conoscenza profonda e dettagliata degli spazi ...". (...) intende acquisire l'Unità Navale al fine di adibirla esclusivamente alle attività svolte per conto terzi [...]. In questo ambito, (...) fornirà una prestazione complessa (c.d. pacchetto di servizi) composta da più servizi che comprende:*

i) *l'utilizzo diretto della nave*

ii) *un team di ricercatori e/o esperti di comprovata qualificazione scientifica, nei settori di competenza di (...)*

iii) *attrezzature e infrastrutture tecniche di avanzamento per eseguire i rilievi, le indagini, le misurazioni, le analisi e le mappature delle aree marine.».*

In particolare, l'Istituto «[...] intende acquisire l'unità navale al fine di utilizzarla esclusivamente per la fornitura di prestazioni complesse (c.d. pacchetti di servizi), a fronte del percepimento di introiti specifici, con le quali si mette a disposizione dei terzi non solo la nave, ma anche il personale qualificato e le attrezzature tecniche scientifiche.».

Tutto ciò premesso, l'Istante chiede di conoscere se alla predetta operazione di acquisizione della nave oceanografica possa rendersi applicabile il regime di non imponibilità Iva, ai sensi dell'articolo 8-bis, comma 1, lettera a) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istituto ritiene di poter usufruire del regime di non imponibilità Iva di cui al citato articolo 8-bis) del richiamato d.P.R. n. 633 del 1972 per l'operazione di acquisizione di una nave oceanografica che sarà adibita esclusivamente allo svolgimento di un'attività di natura commerciale, esercitata per conto di soggetti terzi, pubblici e privati, che genererà introiti abituali e che sarà svolta mettendo a disposizione di terzi dei mezzi (ovvero la nave, il personale e le attrezzature) simili a quelli utilizzati da un operatore economico.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La lettera *a)* dell'articolo 8-*bis*, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto Iva) dispone l'assimilazione alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'articolo 8 del medesimo decreto Iva, delle «[...] cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca nonché le cessioni di navi adibite alla pesca costiera o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla Legge 11 febbraio 1971, n. 50;».

Detto articolo 8-*bis* rappresenta il recepimento nell'ordinamento interno di quanto previsto dall'articolo 148 della direttiva 2006/112/CEE (di seguito direttiva Iva).

Per quanto qui di interesse, la lettera *a)* del citato articolo 8-*bis*), primo comma, fa espresso riferimento alle navi adibite «*alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali (...)*».

Affinché possa applicarsi la disposizione di agevolazione che comporta la non imponibilità agli effetti dell'Iva delle operazioni di cui alla richiamata lettera *a)* è, quindi, necessario che si verifichino congiuntamente le due condizioni nella stessa descritte, ossia la nave:

- deve essere adibita alla navigazione in alto mare;
- deve essere destinata e utilizzata per lo svolgimento di attività commerciali.

Con riferimento alla condizione concernente la circostanza che la nave sia adibita "alla navigazione in alto mare", il terzo comma dello stesso articolo 8-*bis* prevede che «*Ai fini dell'applicazione del primo comma, una nave si considera adibita alla navigazione in alto mare se ha effettuato nell'anno solare precedente o, in caso di primo utilizzo, effettua nell'anno in corso un numero di viaggi in alto mare superiore*

al 70 per cento. Per viaggio in alto mare si intende il tragitto compreso tra due punti di approdo durante il quale è superato il limite delle acque territoriali, calcolato in base alla linea di bassa marea, a prescindere dalla rotta seguita. I soggetti che intendono avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza pagamento dell'imposta attestano la condizione della navigazione in alto mare mediante apposita dichiarazione. La dichiarazione deve essere redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate e deve essere trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione. La dichiarazione può riguardare anche più operazioni tra le stesse parti. Gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione devono essere indicati nelle fatture emesse in base ad essa, ovvero devono essere riportati dall'importatore nella dichiarazione doganale. I soggetti che dichiarano una percentuale determinata provvisoriamente, sulla base dell'uso previsto della nave, verificano, a conclusione dell'anno solare, la sussistenza della condizione dell'effettiva navigazione in alto mare.»

Tale terzo comma costituisce la trasposizione nel decreto Iva di quanto previsto dalla legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio per l'anno 2021), all'articolo 1, commi da 708 a 712.

Alle previsioni contenute nel predetto articolo 1, commi da 708 a 712, della citata legge n. 178 del 2021 è stata data attuazione con il Provvedimento direttoriale prot.n. 151377 del 15 giugno 2021, rubricato *"Approvazione del modello per le dichiarazioni di utilizzo dei servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili non a breve termine nel territorio della UE, di imbarcazioni da diporto e di navigazione in alto mare, ai fini*

della non imponibilità, ai sensi degli articoli 7-sexies e 8 bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633" (cfr. risoluzione n. 54/E del 2021, risposta n. 175 del 31 gennaio 2023).

In merito alla predetta condizione si rinvia ai chiarimenti forniti con la risoluzione n. 6/E del 16 gennaio 2018 che, integrando il contenuto della precedente risoluzione n. 2/E del 12 gennaio 2017, ha fornito ulteriori indicazioni.

Tanto premesso sotto il profilo dell'inquadramento normativo e di prassi, si evidenzia che il riscontro degli elementi probatori inerenti alla suddetta condizione esula dalle competenze esercitabili nell'ambito dell'attività di interpello.

L'ulteriore condizione ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità Iva è, come detto, individuata nel carattere commerciale dell'attività svolta tramite l'utilizzo della stessa nave, come precisato dalla circolare n. 43/E del 29 settembre 2011, avente per oggetto chiarimenti, agli effetti dell'Iva, in tema di territorialità e di regime di non imponibilità delle operazioni relative al settore della nautica da diporto (cfr. anche risposte n. 120 del 17 marzo 2022 e n. 175 del 31 gennaio 2023).

In particolare, nella citata circolare n. 43/E del 2011 è stato precisato che *«il regime di non imponibilità ad Iva di cui all'art. 8-bis, primo comma, del d.P.R. n. 633, relativamente alle prestazioni di locazione e noleggio delle unità di diporto trova applicazione non in termini oggettivi, ma in dipendenza di precisi requisiti soggettivi che devono connotare anche l'attività svolta dal soggetto che prende a noleggio e locazione l'unità da diporto. In particolare la disciplina di non imponibilità risulta applicabile, relativamente ai canoni pagati per il noleggio e locazione, solo se l'imbarcazione è utilizzata direttamente nell'esercizio di attività commerciali.»*.

Al riguardo, la Corte di Giustizia UE con la sentenza 22 dicembre 2010, causa C-116/10, avente per oggetto l'articolo 15 della direttiva 77/388/CEE, ora trasfuso nel citato 148 della direttiva Iva e, come in precedenza accennato, recepito nell'ordinamento interno dal richiamato articolo 8-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, ha statuito, tra l'altro, che affinché una locazione di navi adibite alla navigazione d'alto mare, al trasporto a pagamento di passeggeri o usate nell'esercizio di attività commerciali, è necessario che il locatario della nave interessata utilizzi la medesima per esercitare un'attività commerciale. A parere della Corte di Giustizia, se una nave viene data in locazione a soggetti che l'utilizzano al di fuori di qualsiasi attività economica, la prestazione di locazione non soddisfa le condizioni per l'esenzione dall'Iva (*cf.* circolare n. 43/E del 2011 e risposta n. 175 del 31 gennaio 2023).

Come evidenziato nella menzionata circolare n. 43/E, detta interpretazione risulta coerente con la *ratio* delle esenzioni contenute nella citata direttiva Iva che, riferendosi ad operazioni all'esportazione, ad operazioni equiparate e ai trasporti internazionali, è finalizzata ad osservare il principio dell'imposizione dei beni o dei servizi interessati nel luogo di destinazione dei medesimi (*cf.* sentenza 18 ottobre 2007, causa C-97/06).

Con riferimento allo svolgimento di attività commerciali, l'articolo 4 del decreto Iva 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»*.

Il medesimo articolo 4, al quarto comma, prevede 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»*.

Lo stesso articolo 4, al quinto comma, stabilisce che non si considerano commerciali, peraltro *«le operazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni e dagli altri enti di diritto pubblico nell'ambito di attività di pubblica autorità»*.

L'articolo 13, paragrafo 1, della citata direttiva Iva prevede tra l'altro, che *«Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni. Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono considerarsi soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza. (...)»*. In altri termini, con riferimento agli enti pubblici, tra i quali è riconducibile l'Istituto, le attività poste in essere nella "veste di pubblica autorità" non sono rilevanti agli effetti dell'Iva, sempre che il loro non assoggettamento possa provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

Viene, quindi, prevista una deroga ai principi generali di applicazione del tributo, al verificarsi di determinate condizioni. In particolare, da quanto emerge sia dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE (cfr. sentenze C-72/13 del 20 marzo 2014; C-604/19 del 25 febbraio 2021), che è stata chiamata a interpretare il concetto di

"pubblica autorità", sia da quella della Corte di Cassazione (*cf.* da ultimo, le sentenze n. 26208 del 28 settembre 2021; n. 28558 del 18 ottobre 2021; n. 4835 del 15 febbraio 2022; n. 6066 del 24 febbraio 2022), sono riconducibili tra le attività svolte in veste di pubblica autorità quelle fondate su un rapporto di diritto pubblico ("*iure imperi*"), mentre sono da ricondurre tra le attività di natura commerciale quelle fondate su rapporti di carattere privatistico.

Al riguardo, a parere dei giudici unionali, non assumono rilievo l'oggetto e lo scopo dell'attività (*cf.* sentenza del 14 dicembre 2000, causa C-446/98), bensì rilevano piuttosto le modalità di esercizio dell'attività, ossia occorre accertare se gli stessi enti agiscano nella veste, loro propria, di soggetti di diritto pubblico o in quella di diritto privato, cioè alle condizioni giuridiche proprie degli operatori economici privati, secondo il regime giuridico applicato in base al diritto nazionale (in tal senso anche le risoluzioni n. 348/E del 2008; n. 122/E del 2009; n. 139/E del 2010).

Ciò posto, per quanto chiarito nell'istanza, in considerazione delle modalità in cui sono rese le attività effettuate per conto terzi, l'*Istante* non appare agire in veste di pubblica autorità in modo tale da poter qualificare le medesime attività non rilevanti agli effetti dell'Iva e, quindi, lo stesso *Istante* quale non soggetto passivo Iva.

Al riguardo, lo stesso *Istituto* ha evidenziato "*di non svolgere attività di pubblica autorità*" e che l'attività di fornitura del pacchetto servizi ai terzi sarà viene disciplinata in base a schemi contrattuali che assumono la forma di contratti (con soggetti privati) o convenzioni (con soggetti pubblici).

Pertanto, posto che nel caso di specie l'attività descritta non appare riconducibile tra quelle di cui all'articolo 2195 del codice civile al fine di stabilire se detta attività

possa o meno considerarsi commerciale agli effetti dell'Iva, è necessario appurare, in particolare, se la stessa venga effettuata con "organizzazione d'impresa", ai sensi del citato articolo 4, primo comma, del decreto Iva (cfr. risposta n. 322 del 3 giugno 2022, con la prassi ivi citata).

Al riguardo, un'attività è organizzata in forma d'impresa quando implica la predisposizione di un'apposita organizzazione di mezzi e di risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico ovvero l'impiego e il coordinamento del capitale per fini produttivi nell'ambito di un'operazione di rilevante entità economica (cfr. risoluzioni n. 286/E dell'11 ottobre 2007 e n. 169/E del 1° luglio 2009).

Inoltre, come precisato da una prassi consolidata (risoluzioni nn. 169/E del 2009, n. 148/E, 204/E e n. 273/E del 2002), richiamando la sentenza della Corte di Cassazione n. 8193 del 1997, *"non è necessario (...) che la funzione organizzativa dell'imprenditore" costituisca "un apparato strumentale fisicamente percepibile, poiché quest'ultimo può ridursi al solo impiego dei mezzi finanziari, sicché la qualifica di imprenditore va attribuita a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi"*.

In merito alla qualifica di soggetto d'imposta ai fini Iva occorre far riferimento all'articolo 9 della citata direttiva Iva che prevede 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»*.

Con riferimento alla nozione di "attività economica", con la risoluzione n. 122/E del 6 maggio 2009, si è precisato che il suddetto articolo 9 stabilisce che essa deve essere intesa "come lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti

aventi carattere di stabilità" (*cf.* sentenze della Corte di Giustizia 26 settembre 1996, causa C-230/94 e 27 gennaio 2000, causa C-23/98).

Con riferimento alla fattispecie prospettata, affinché possa trovare applicazione il regime di non imponibilità di cui al predetto articolo 8-*bis*, lettera *a*) è necessario che la nave in oggetto venga utilizzata dall'*Istituto*, oltre che per la navigazione in alto mare, esclusivamente "nell'ambito di una attività commerciale".

Tanto premesso, nel caso di specie, sulla base di quanto rappresentato dall'*Istante*, l'acquisizione della nave in oggetto è finalizzata a essere utilizzata esclusivamente per le attività da effettuare per conto terzi (pubblici e privati) e a fronte del percepimento da parte dell'*Istituto* di introiti specifici e abituali nel tempo. Inoltre, l'*Istante* ha precisato che il pacchetto di servizi, che costituiscono la prestazione complessa resa dall'*Istante*, è composto, oltre che dall'utilizzo diretto della nave, anche dalla messa a disposizione di ricercatori e/o esperti, nonché di attrezzature e infrastrutture tecniche di avanzamento per l'esecuzione di rilievi, indagini, misurazioni, analisi e mappature geografiche delle aree marine.

In buona sostanza, da quanto prospettato nell'istanza, si può dedurre che l'*Istituto* svolga la predetta attività avvalendosi di una propria specifica organizzazione di mezzi e di risorse, secondo la definizione in precedenza data, e che tale circostanza, unitamente all'abitudine, affermata dall'*Istante*, con cui l'attività viene esercitata, consente di ritenere che la medesima attività possa qualificarsi quale attività commerciale, nell'accezione sopra delineata.

Pertanto, alla luce considerazioni sopra svolte, emerge che la nave oggetto d'acquisizione da parte dell'*Istituto* sia *"destinata all'esercizio di attività commerciali"* da parte dello stesso.

Per cui, nel presupposto che la nave oggetto di acquisizione sia destinata *"all'esercizio di attività commerciali"*, unitamente al verificarsi dell'altra condizione, ovvero chela stessa nave venga adibita *"alla navigazione in alto mare"* come sopra definita, può ritenersi applicabile alla fattispecie in esame il regime di non imponibilità Iva di cui alla lettera *a)* del richiamato articolo 8-*bis*.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**