

Risposta n. 5/2026

OGGETTO: Iva – Trattamento applicabile agli importi relativi ai costi delle analisi, prove e diagnosi svolte da determinati istituti.

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

QUESITO

Il Ministero Alfa (di seguito il *Ministero* o *l'Istante*) rappresenta che, ai sensi dell'articolo 3 del decreto legislativo n. n. 27 del 2021 «*il Ministero (...) è l'autorità competente con funzioni di coordinamento di tutte le Autorità competenti sul territorio nazionale a garanzia dell'uniformità, efficacia ed efficienza dei controlli ufficiali e delle altre attività ufficiali nei settori e, ai sensi dell'articolo 3 del d.lgs. n. 136 del 2022, è l'autorità veterinaria centrale responsabile dell'organizzazione e del coordinamento dei controlli ufficiali e delle altre attività ufficiali in materia di salute animale e benessere animale in conformità al regolamento nonché del coordinamento dei controlli ufficiali e delle altre autorità competenti per le attività di programmazione ed esecuzione dei*

controlli ufficiali e delle altre attività ufficiali concernenti la prevenzione e il controllo delle malattie animali trasmissibili agli animali o all'uomo e per l'attuazione delle disposizioni di cui al regolamento OCR e ai successivi regolamenti europei delegati e di esecuzione».

L'*Istante* precisa che il citato decreto legislativo n. 27 del 2021 [recante "Disposizioni per l'adeguamento della normativa nazionale alle disposizioni del regolamento (UE) 2017/615 ..."] è finalizzato ad adeguare e raccordare le disposizioni nazionali vigenti alle disposizioni del Regolamento (UE) 2017/615, concernente i controlli ufficiali e le altre attività ufficiali nei settori afferenti alla filiera agroalimentare (nel prosieguo "Regolamento OCR").

Con la presente istanza, il *Ministero* chiede chiarimenti in merito all'assoggettabilità a IVA degli importi relativi ai costi delle analisi, prove e diagnosi svolte da determinati Istituti (...) (di seguito Istituti), in qualità di laboratori ufficiali, ai sensi dell'articolo 9 del citato d.lgs. n. 27 del 2021.

In considerazione delle ripetute richieste che pervengono dagli Istituti e dalle Regioni e Province Autonome, l'*Istante* chiede un parere, proponendo elementi e valutazioni a sostegno della soluzione interpretativa proposta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

Il *Ministero* ritiene che i predetti importi, ovvero i costi delle analisi, prove e diagnosi svolte dagli Istituti, in qualità di laboratori ufficiali designati ai sensi dell'articolo 9 del richiamato d.lgs. n. n. 27 del 2021, nell'ambito dei controlli ufficiali e delle altre attività ufficiali, disposti dalle autorità competenti, ai sensi dell'articolo 2

del medesimo d.lgs. n. 27, non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA per carenza dei presupposti impositivi soggettivo e oggettivo di cui all'articolo 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA).

Secondo l'*Istante*, infatti, l'attività tecnico-scientifica di analisi e diagnosi svolta dai suddetti Istituti non riveste carattere commerciale in quanto facente parte dell'attività delle autorità pubbliche competenti che se ne avvalgono ed è riferibile alle stesse in quanto fase del procedimento amministrativo confluyente nel provvedimento finale destinato all'operatore economico, oggetto dell'attività ispettiva di controllo ufficiale, regolamentata dalla normativa unionale e nazionale di riferimento.

Al fine di sostenere detta soluzione, l'*Istante* evidenzia, in particolare, gli elementi di seguito elencati:

1) rapporto di esclusività tra autorità competenti e gli Istituti designati dal Ministero per l'esecuzione di analisi, prove e diagnosi nell'ambito delle attività di controllo ufficiale e altre attività ufficiali.

Il *Ministero* evidenzia che l'articolo 37, par. 1, del richiamato Regolamento OCR, stabilisce che le autorità competenti «*designano i laboratori ufficiali cui far effettuare analisi, prove e diagnosi a partire dai campioni prelevati durante i controlli ufficiali e le altre attività ufficiali*». Detta disposizione ha trovato attuazione nell'ordinamento interno con il richiamato articolo 9 del d.lgs. n. 27 del 2021, con cui sono stati individuati e designati i laboratori ufficiali in ambito nazionale prevedendo, in particolare, che «*Ai sensi dell'articolo 37 del Regolamento sono individuati, nei settori di competenza del Ministero di cui all'articolo 2, comma 1, i laboratori ufficiali*». I laboratori ufficiali designati dal *Ministero* sono tenuti a effettuare analisi, prove e diagnosi sui campioni

prelevati dalle autorità competenti nell'ambito dei controlli ufficiali e delle altre attività ufficiali in forza della normativa unionale di settore (Regolamento OCR) e della normativa nazionale di riferimento [d.lgs. n. 27 del 2021]. Quindi, il *Ministero* evidenzia che *«il rapporto tra le (...) e gli uffici periferici del Ministero e i laboratori ufficiali designati ai sensi del suddetto articolo 9 del d.lgs. n. 27, è regolato per legge secondo i criteri individuati dalle norme e cioè: competenza territoriale e per materia e tenuto conto della disponibilità delle prove accreditate da parte del laboratorio ufficiale»*

L'Istante precisa, altresì, che *«gli Istituti sono enti pubblici del Servizio (...) nazionale, istituiti con legge n. 503 del 1970, quali enti (...) di personalità giuridica di diritto pubblico e sottoposti alla vigilanza del Ministero. Il decreto legislativo n. n. 502 del 1992, individua i medesimi Istituti come gli strumenti tecnico-scientifici dei servizi veterinari dei Dipartimenti di prevenzione equiparandoli agli IRCCS (Istituti di ricovero, cura a carattere scientifico). Operano nell'ambito del Servizio (...) e sono tenuti a garantire ai servizi veterinari delle Regioni, delle Province autonome e delle Aziende (...) le prestazioni e la collaborazione tecnico scientifica necessaria all'espletamento delle funzioni in materia di igiene e salute [cfr. sentenza Corte Costituzionale n. ... del 1994]»*. Inoltre, rappresenta che *«L'attività svolta in concreto dagli Istituti è conforme ai compiti istituzionalmente assegnati dalla normativa di settore, che consistono nel perseguimento di interessi generali afferenti alla tutela della salute pubblica e senza fini di lucro. Il rapporto tra (...) e i laboratori ufficiali, inclusi gli Istituti, territorialmente competenti è "un rapporto con carattere di esclusività" imposto dalla norma.»*

L'Istante chiarisce che *«Al fine della verifica della conformità degli operatori economici alla legislazione in materia di (...) , le analisi sui campioni prelevati durante*

le ispezioni hanno valore legale se sono svolte da uno dei laboratori ufficiali (tra cui gli Istituti) territorialmente competente e accreditato per la specifica analisi richiesta.

Pertanto, trattandosi di un rapporto previsto ex lege con carattere di esclusività imposto dalla norma non necessita di nessun ulteriore atto amministrativo che lo instauri o lo definisca. Le norme di riferimento citate impongono l'individuazione del laboratorio ufficiale e prevedono già l'oggetto e le modalità di espletamento della prestazione tecnico-scientifica resa dai laboratori ufficiali a favore delle autorità competenti che, a loro volta, devono avvalersi di uno specifico laboratorio ufficiale che individuano sulla base dei criteri e requisiti predefiniti.». (...).

2) carattere non commerciale dell'attività svolta dagli Istituti (...) designati a effettuare analisi, prove e diagnosi nell'ambito dell'attività di controllo ufficiale e di altre attività ufficiali.

Al riguardo l'Istante rappresenta che «il sistema di finanziamento dei controlli ufficiali è regolamentato a livello europeo dagli articoli 75-85 del citato Regolamento OCR. La maggior parte dei controlli ufficiali e delle altre attività ufficiali effettuati nell'ambito della programmazione nazionale prevista nel Piano di controllo nazionale pluriennale, di cui all'articolo 109 del predetto regolamento (UE) , sono finanziati con risorse afferenti al fondo (...) e alla quota parte dei fondi (...) regionali a ciò destinata, in conformità all'articolo 78 del regolamento europeo. Per alcune tipologie di controllo il regolamento (all'articolo ...) prevede tariffe obbligatorie che gli Stati membri sono obbligati a imporre. (...). Per le restanti tipologie di controllo gli Stati membri, in funzione delle risorse pubbliche a disposizione, hanno la possibilità di stabilire tariffe

facoltative rispettando comunque i criteri armonizzati stabiliti dal regolamento per il calcolo degli importi.».

Al riguardo, viene, altresì, precisato che «il finanziamento del sistema dei controlli e delle altre attività ufficiali in Italia è stato disciplinato con il d.lgs. 32 del 2021 che per l'appunto attuando gli articoli 75-85 del regolamento, al netto delle tariffe determinate negli importi dal regolamento stesso, individua le altre (obbligatorie e facoltative) determinandone gli importi a carico dell'operatore soggetto al controllo, secondo il principio dell'esclusiva copertura dei costi diretti sostenuti dalla autorità pubblica. In quest'ambito si prevede, (...), che, ove il controllo ufficiale preveda l'espletamento di analisi, prove o diagnosi, i relativi costi sopportati dai laboratori ufficiali siano computati ai fini della determinazione dell'importo dovuto dell'operatore. Gli importi a copertura dei costi per le analisi, prove e diagnosi sono parte integrante della tariffa riscossa dalla autorità competente che poi provvede a trasferire ai laboratori ufficiali le somme a copertura dei soli costi diretti sostenuti dagli stessi».

Al riguardo, l'Istante rappresenta che l'articolo 1 del decreto legislativo n. 32 del 2021, ai commi 2 e 3, prevede, tra l'altro, che le Autorità competenti «(...) applicano e riscuotono le tariffe previste al presente decreto. Le tariffe sono a carico degli operatori dei settori interessati e sono destinate e vincolate alle Autorità competenti e agli altri enti di cui agli articoli 14 e 15 [tra cui sono inclusi i laboratori ufficiali designati] e concorrono, in aggiunta alle risorse provenienti dal finanziamento del Servizio (...) ad assicurare adeguate risorse umane, strumentali e finanziarie necessarie per organizzare, effettuare e migliorare il sistema dei controlli ufficiali e delle altre attività ufficiali, nel rispetto delle disposizioni dell'Unione europea;»; mentre l'articolo 15 del medesimo

d.lgs. n. 32 stabilisce che *«l'importo relativo alle analisi di laboratorio riscosso dalla (...) deve essere versato dalla (...) al laboratorio ufficiale, al quale è stato inviato il campione»*.

L'Istante, inoltre, evidenzia che *«le prestazioni di laboratorio cui costi si fa riferimento, rientrano nei compiti istituzionali che gli Istituti designati quali laboratori ufficiali, ai sensi del predetto Regolamento (UE) e dell'articolo 9 del citato d.lgs. di attuazione n. 27 del 2021, devono obbligatoriamente adempiere su richiesta delle (...) locali e dei Posti di controllo frontaliere - del Ministero (...) su campioni prelevati durante i controlli ufficiali e le altre attività ufficiali svolte nei settori afferenti la filiera agroalimentare di cui al citato d.lgs. n. 27 del 2021 (... ecc.)»*.

In sostanza, lo stesso Ministero precisa che *«le tariffe - inclusi gli importi relativi ai costi delle analisi, prove e diagnosi, sono introitate dalle autorità competenti e vengono poi ripartite a copertura dei costi di diretta imputazione sostenuti da tutti i soggetti coinvolti nella relativa attività di controllo ufficiale e altre attività ufficiale, inclusi i laboratori ufficiali (tra cui gli Istituti)»*.

Il Ministero, affermando che trattasi di compiti istituzionali che si traducono in un'attività svolta in regime di monopolio legale, sostiene quindi *«che l'attività svolta dai laboratori ufficiali designati non può essere in concorrenza con nessun altro operatore/ (laboratorio. Non solo i laboratori ufficiali designati all'articolo 9 del decreto legislativo n. 27 del 2021 non possono essere in concorrenza con terzi sull'attività da essi svolta a favore delle (...) ma sono anche obbligati dal contesto normativo a svolgere tali servizi. Questo rapporto di esclusività obbligatorio e il riferimento alla copertura dei soli costi diretti affrontati dagli Istituti di per sé deve escludere che si tratti di rapporti di tipo*

commerciale. Analogamente e negli stessi termini deve essere inquadrato il rapporto tra i laboratori ufficiali quando un laboratorio ufficiale si avvale, per l'esecuzione di un'analisi, di un altro laboratorio ufficiale, appartenente alla rete dei laboratori ufficiali».

Infatti, chiarisce che «anche l'altro laboratorio ufficiale della rete dei laboratori ufficiali è in ogni caso designato dal Ministero in conformità e in attuazione delle disposizioni unionali [reg (UE) OCR] ed è pertanto soggetto alla stessa regolamentazione dei laboratori ufficiali elencati. La disposizione e la fattispecie si realizza, per esempio, quando il laboratorio ufficiale competente per territorio non possiede il secondo requisito e cioè l'accreditamento per la specifica analisi/prova richiesta».

Con riferimento al citato articolo 9 del d.lgs. n. 27 del 2021, il quale stabilisce che «Il Ministero (...), può designare come laboratorio ufficiale anche altri laboratori all'uopo individuati, che siano in possesso dei requisiti di cui all'articolo (...), paragrafo (...) del Regolamento e che opereranno in rete», il Ministero sostiene trattarsi «esclusivamente di una disposizione che, a fronte di un elenco chiuso dei ... designati all'atto dell'adozione del d.lgs. n. (...) del 2021, consente al Ministero di integrare tale elenco con ulteriori designazioni, non seguendo le regole concorrenziali (...) non si parla di "scelta" ma di "designazione" e si fa riferimento al medesimo articolo (...) del regolamento a cui l'attuale articolo (...) del d.lgs. (...) del 2021 dà attuazione».

3) inquadramento quale procedimento amministrativo ai sensi della legge 241/90, dell'azione amministrativa posta in essere dalle autorità competenti nello

svolgimento del controllo ufficiale eseguito nel rispetto delle disposizioni di cui al Regolamento UE (...) e del relativo d.lgs. di attuazione n. (...) del 2021.

A tale proposito, il *Ministero* fa presente che «*qualora il singolo controllo ufficiale, svolto dall'autorità competente, per accertare la conformità di una merce o di un animale ai requisiti (...) previsti dalla normativa unionale e nazionale di riferimento per i singoli settori della filiera (alimenti, mangimi, ... ecc.), preveda verifiche a mezzo lo svolgimento di esami analitici o prove diagnostiche su un campione della merce o dell'animale sottoposto a controllo, le analisi di laboratorio eseguite da un laboratorio ufficiale (inclusi gli Istituti) fanno parte del medesimo controllo ufficiale e, pertanto, i relativi atti comprovanti l'esecuzione dell'analisi e i report di laboratorio rilasciati dal laboratorio ufficiale sono atti endoprocedimentali del medesimo procedimento di controllo (verbale di ispezione/controllo, verbale di campionamento e di invio del campione al laboratorio ufficiale), necessari alla definizione ed emanazione del provvedimento finale dell'autorità competente destinato all'operatore soggetto al controllo ufficiale ("alias" all'azione amministrativa dell'autorità competente)*».

Il *Ministero* evidenzia, altresì, che «*Il provvedimento finale può consistere in un accertamento di conformità o non conformità (verbale di accertamento e contestazione della violazione con possibile conseguente irrogazione della sanzione). In tutti casi la fase di esecuzione e verifica analitica fornisce le motivazioni del provvedimento stesso, avverso il quale, qualora non favorevole, l'operatore può adire le vie giudiziali e giurisdizionali previste dal nostro ordinamento per l'esercizio del diritto alla difesa (controperizia e controversia o ricorso all'autorità giudiziaria)*».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via generale, affinché una determinata operazione possa considerarsi rilevante agli effetti dell'IVA è necessario che sussistano, contestualmente, i presupposti impositivi (soggettivo, oggettivo e territoriale) previsti dal richiamato articolo 1 del richiamato decreto IVA.

Nel caso di specie, assumendo di fatto sussistente quello territoriale, occorre valutare se si verificano o meno i presupposti soggettivo e oggettivo

In particolare, ai fini che qui interessano, assume rilievo dirimente il requisito soggettivo d'imposta.

Al riguardo, il decreto Iva prevede all'articolo 4, 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 di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del Codice civile»*.

Il secondo comma, numero 2), dispone, tra l'altro, che si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese *«le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati (...), che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (...)»*.

Il quarto comma del medesimo articolo 4 stabilisce 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».

In merito al concetto di *"organizzazione d'impresa"*, contenuto nel citato articolo 4, primo comma, la cui sussistenza risulta necessaria al fine della determinazione di un'attività economica (*rectius* "d'impresa"), l'Amministrazione finanziaria ha precisato, nei vari documenti di prassi, che *«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. tra le altre, risposta n. 322 del 3 giugno 2022, con la relativa documentazione di prassi ivi citata).*

Inoltre, la commercialità dell'attività svolta sussiste qualora la stessa sia caratterizzata dai connotati tipici della professionalità, sistematicità e abitualità, ancorché non esclusiva.

In base all'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione (*cfr.* sentenza n. 4407 del 10 maggio 1996) e ribadito, peraltro, dall'Agenzia delle entrate nelle risoluzioni n. 148/E, n. 202/E e n. 273/E del 2002, *"l'abitualità, sistematicità e continuità dell'attività economica (...) vanno intese in senso non assoluto, ma relativo"*, per cui la qualifica di imprenditore può configurarsi anche in conseguenza di un unico affare, in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui si articola e che implica una serie coordinata di atti economici.

Nell'ambito della determinazione dello stesso presupposto soggettivo, la direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (di seguito direttiva IVA) prevede all'articolo

13, par. 1, 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 pubblica autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni. Tuttavia, allorchè 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. (...)»*.

Conformemente, il quinto comma del richiamato articolo 4 del decreto Iva, prevede che non si considerano commerciali *«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»*.

Viene, quindi, prevista una deroga ai principi generali di applicazione del tributo, al verificarsi di determinate condizioni.

Pertanto, alla luce del quadro normativo richiamato, relativamente alla determinazione del presupposto soggettivo, con riferimento agli enti pubblici (tra i quali sono riconducibili per legge gli Istituti) è necessario stabilire in primo luogo se gli stessi effettuino o meno un'attività e, in secondo luogo, se la stessa sia realizzata nella veste autoritativa poiché, in tal caso, sempre che il mancato assoggettamento all'IVA non provochi distorsioni della concorrenza di una certa importanza, non integrandosi in capo al medesimo ente il requisito soggettivo, l'operazione è esclusa dall'ambito applicativo del tributo (*cfr.* da ultimo risposta n. 163 pubblicata il 29 luglio 2024, con la prassi e giurisprudenza ivi citata).

In relazione alla definizione del concetto di "pubblica autorità", la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE (di seguito CGUE) ha precisato che non assumono alcun rilievo l'oggetto o lo scopo della medesima attività ma risulta invece dirimente rilevare le modalità di esercizio della stessa, ossia occorre accertare se gli stessi enti pubblici agiscano nella loro veste propria di soggetti di diritto pubblico o in quella di diritto privato.

In particolare, da quanto emerge sia dalla giurisprudenza della medesima CGUE (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 (cfr. 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, la CGUE ha ribadito che l'esclusione dal tributo si giustifica nella misura in cui vengano soddisfatte le due condizioni: ossia l'esercizio di un'attività da parte dell'ente pubblico e l'esercizio della stessa in quanto pubblica autorità (cfr. sentenze: cause riunite C-231/87 e 129/88 del 17 ottobre 1989; causa C-446/98 del 14 dicembre 2000).

In relazione a quest'ultima condizione, da quanto emerge sia dalla giurisprudenza unionale (cfr. causa C-72/13 e causa C-604/19 rispettivamente del 20 marzo 2014 e del 25 febbraio 2021) sia da quella della Corte di Cassazione (cfr. sentenze: n. 26208 e n. 28558 rispettivamente del 28 settembre e del 18 ottobre 2021 e n. 4835 del 15 febbraio

2022), si può affermare, come peraltro accennato in precedenza, che sono "le modalità di esercizio dell'attività" che consentono di determinare la portata dell'esclusione dall'Iva degli enti pubblici e che sono riconducibili tra le attività esercitate in quanto pubbliche autorità quelle svolte dagli enti pubblici nell'ambito del regime giuridico loro proprio, ossia fondate su un rapporto giuridico di diritto pubblico (c.d. "iure imperi").

In proposito, la Corte di Cassazione ha recentemente ribadito tali conclusioni affermando che *«affinché la regola del non assoggettamento trovi applicazione, devono essere soddisfatte cumulativamente due condizioni, vale a dire che, da un lato, le attività in questione siano esercitate da un ente di diritto pubblico e che, dall'altro, quest'ultimo agisca in qualità di pubblica autorità. Quanto a questa seconda condizione (...) sono le modalità di esercizio delle attività che consentono di determinare la portata del non assoggettamento a IVA. Pertanto, le attività esercitate in quanto pubbliche autorità sono quelle esercitate dagli enti di diritto pubblico nell'ambito del regime giuridico loro proprio, ossia iure imperii (...)»* (cfr. sentenza n. 4835 del 15 febbraio 2022).

Al riguardo, come chiarito anche nella risposta all'interpello in precedenza richiamata e di cui viene chiesta all'*Istante* una rivalutazione, è necessario accertare come siano disciplinati i rapporti tra le parti, ossia se avvengano tramite atti e/o strumenti giuridici in cui si realizza un rapporto unilaterale e autoritativo tra l'ente pubblico e la controparte che connota o meno una modalità pubblicistica del medesimo rapporto [cfr. sentenze della CGUE: cause riunite nn. 231/87 e 129/88 del 1989; causa n. 446/98 del 2000; causa n. 72/14 del 2014 e n. 604/19 del 2021 (in precedenza citate); risoluzioni: n. 339/E del 30 ottobre 2002; n. 25/E del 5 febbraio 2003; nn. 36/E e 134/E rispettivamente

del 12 marzo e 15 novembre 2004; n. 352/E del 5 dicembre 2007; n. 348/E del 7 agosto 2008 e n. 122/E del 6 maggio 2009)].

In merito alla portata dell'esclusione dall'IVA degli enti pubblici, di cui al citato articolo 4, quinto comma, del decreto IVA, la medesima Suprema Corte nella sentenza n. 6066 del 24 febbraio 2022, ha chiarito, peraltro, come *«E' quindi la connotazione di pubblica autorità stricto sensu dell'attività svolta che contribuisce a determinare lo stesso ambito soggettivo dei beneficiari dell'esenzione, in quanto essa può riscontrarsi nell'esercizio diretto della stessa autorità da parte del soggetto pubblico, dei suoi organi o delle sue emanazioni, cioè dei soggetti che ne siano espressione: ai fini della legittimità dell'esenzione dall'IVA occorre, pertanto, che il soggetto pubblico svolga l'attività in veste di pubblica autorità e nell'ambito del regime giuridico pubblicistico che lo caratterizza»* (cfr. sentenze CGUE: causa 604/19 del 25 febbraio 2021 e causa 276/14 del 29 settembre 2015).

Il richiamato Regolamento OCR stabilisce un quadro armonizzato a livello dell'Unione per l'organizzazione dei controlli ufficiali e delle attività ufficiali diverse dai controlli ufficiali, nell'intera filiera agroalimentare al fine di uniformare nell'ambito UE le tipologie di controlli di settore, anche allo scopo di assicurare che questi siano svolti da soggetti accreditati presso gli Stati membri.

Lo stesso Regolamento puntualizza talune definizioni, stabilendo all'articolo 2 che i "controlli ufficiali" e le "altre attività ufficiali" devono essere eseguiti «dalle autorità competenti, o dagli organismi delegati o dalle persone fisiche cui sono stati delegati determinati compiti riguardanti i controlli ufficiali a norma del presente regolamento», al fine di verificare *«a) il rispetto da parte degli operatori delle norme del presente*

regolamento e della normativa (...) (; e b) che gli (...) soddisfino i requisiti prescritti dalla normativa (...), anche per quanto riguarda il rilascio di un certificato ufficiale o di un attestato ufficiale».

Il successivo articolo 3 del medesimo Regolamento OCR, definisce la "certificazione ufficiale": *«la procedura con cui le autorità competenti garantiscono il rispetto di uno o più requisiti previsti dalla normativa (...)», mentre l'articolo 37 stabilisce che «Le autorità competenti designano i laboratori ufficiali cui far effettuare analisi, prove e diagnosi (...) a partire dai campioni prelevati durante i controlli ufficiali e le altre attività ufficiali nello Stato membro nel cui territorio operano tali autorità competenti o in un altro Stato membro o in un paese terzo che è parte contraente dell'Accordo sullo Spazio economico europeo».*

Nell'ambito interno, il citato d.lgs. n. 27 del 2021, all'articolo 2, comma 1, prevede che *«Il Ministero (...), le Regioni, le Province autonome di Trento e Bolzano, le Aziende sanitarie locali, nell'ambito delle rispettive competenze, sono le Autorità competenti designate (...) a pianificare, programmare, eseguire, monitorare e rendicontare i controlli ufficiali e le altre attività ufficiali nonché procedere all'adozione delle azioni esecutive previste dagli articoli 137 e 138 del Regolamento, e ad accertare e contestare le relative sanzioni amministrative»* nei settori indicati dalla stessa norma.

L'articolo 9 del medesimo d.lgs. n. 27 dispone che:

- *«ai sensi dell'articolo 37 del Regolamento sono individuati, nei settori di competenza del Ministero (...) di cui all'articolo 2, comma 1, i seguenti laboratori ufficiali (...)»* (comma 1);

- nel definire nel dettaglio le attività di detti laboratori ufficiali, prevede che gli stessi *«effettuano analisi, prove e diagnosi sui campioni prelevati durante i controlli ufficiali e durante le altre attività ufficiali. Partecipano alle prove comparative interlaboratorio organizzate dai laboratori nazionali di riferimento e dai laboratori di riferimento dell'Unione europea»* (comma 4);

- stabilisce che *«Le Autorità competenti inviano i campioni ai laboratori ufficiali insistenti nel territorio di propria competenza»* (comma 5).

Dal descritto quadro normativo unionale ed interno emerge che i "controlli ufficiali" e le altre "attività ufficiali" competono all'autorità competente, così come la procedura di "certificazione ufficiale" (ossia la procedura con cui le autorità competenti tendono a garantire il rispetto dei requisiti previsti dalla normativa) nonché l'accertamento e contestazione delle relative sanzioni amministrative.

Secondo quanto affermato peraltro dall'Istante, *«[...] Il rapporto che si realizza tra le ASL, il Ministero ed i laboratori ufficiali individuati è un rapporto di esclusività imposto dalla norma e non necessita di alcun atto amministrativo che lo definisca. Le norme di riferimento citate prevedono già l'oggetto e le modalità di espletamento della prestazione tecnico scientifica resa dai laboratori ufficiali a favore delle autorità competenti che necessitano a loro volta di avvalersi di uno specifico laboratorio ufficiale che individuano sulla base di criteri e requisiti predefiniti. (...)»*.

In tale contesto, secondo quanto rappresentato nell'istanza, gli Istituti *«partecipano in qualità di laboratorio ufficiale all'attività pubblica di controllo ufficiale di cui al richiamato Regolamento UE (...), in quanto obbligato ex legge a effettuare le analisi, prove e diagnosi su campioni prelevati dall'autorità competente; a loro volta, le*

autorità competenti devono necessariamente avvalersi dei suddetti laboratori ufficiali, ai sensi dell'articolo 9 del d.lgs. n. 27 del 2021, pena l'illegittimità del provvedimento adottato all'esito del controllo.».

D'altra parte, come chiarito dall'*Istante*, l'attività di controllo nella sua interezza è inserita in un procedimento amministrativo in cui le stesse autorità competenti dovrebbero operare nella veste di pubblica autorità.

In buona sostanza, la circostanza che, al fine di attribuire legittimità al provvedimento adottato a conclusione dell'iter di controllo, le autorità competenti debbano avvalersi necessariamente dei laboratori ufficiali designati territorialmente competenti e accreditati per la specifica analisi richiesta, avvalorata l'ipotesi, sostenuta dall'*Istante*, che le analisi di laboratorio eseguite dagli Istituti facciano parte del medesimo controllo ufficiale e, pertanto, i relativi atti comprovanti l'esecuzione dell'analisi e i report (...) rilasciati dallo stesso siano atti endoprocedimentali del medesimo procedimento di controllo (verbale di ispezione/controllo, verbale di campionamento e invio del campione al laboratorio ufficiale), necessari alla definizione ed emanazione del provvedimento finale delle autorità competenti destinato all'operatore soggetto al controllo ufficiale, con il quale viene concluso il procedimento amministrativo proprio dell'autorità pubblica.

Detto provvedimento finale, come in precedenza richiamato, può consistere in un accertamento di conformità o di non conformità (verbale di accertamento e contestazione della violazione con possibile conseguente irrogazione della sanzione).

Inoltre, dal quadro normativo sopra delineato [Regolamento OCR e dd. llgs. n. 27 e 32 del 2021] e secondo quanto evidenziato nell'istanza, emerge che il rapporto che viene

a instaurarsi tra i laboratori ufficiali e le autorità competenti sia connotato dall'esclusività e sia disciplinato per legge secondo i criteri individuati dalle stesse disposizioni, ossia: competenza territoriale e per materia e tenuto conto della disponibilità delle prove accreditate da parte del laboratorio ufficiale.

In sostanza, le norme di riferimento, in precedenza citate, impongono l'individuazione del laboratorio ufficiale territorialmente competente e prevedono sia l'oggetto sia le modalità di espletamento delle prestazioni tecnico-scientifiche dei laboratori ufficiali a favore dell'autorità competenti che, a loro volta, devono avvalersi di uno specifico laboratorio ufficiale che individuano sulla base di criteri e requisiti predefiniti.

Al riguardo, come peraltro affermato dal *Ministero*, non risulta possibile che altri soggetti, al di là di quelli designati, possano rendere le medesime prestazioni di laboratorio.

Pertanto, da quanto sopra evidenziato, le attività di laboratorio svolte dagli Istituti si concretizzano in attività di analisi che, come in precedenza delineato, costituiscono parte della più ampia attività di controllo ufficiale e come il relativo atto comprovante l'effettuazione dell'analisi costituisca un atto dello stesso procedimento di controllo necessario all'emanazione del provvedimento finale da parte dell'autorità competente, nella sua veste di pubblica autorità.

D'altra parte, dette attività rappresentano fasi intermedie strettamente connesse al medesimo procedimento amministrativo volto all'esercizio del controllo ufficiale e al rilascio della conseguente certificazione ufficiale da parte dell'autorità pubblica, come previsto dalle sopra menzionate disposizioni unionali e nazionali.

In altri termini, le predette attività di analisi effettuate, ex lege, dai laboratori ufficiali designati, intervengono in un più ampio e generale contesto di attività di pubblico interesse di cui al richiamato Regolamento OCR e relative leggi interne di attuazione di cui ai richiamati decreti legislativi nn. 27 e 32 del 2021, rappresentando di fatto delle "fasi intermedie" del controllo ufficiale che viene reso in maniera autoritativa-pubblicistica da parte di enti pubblici e in maniera esclusiva, non ponendosi in concorrenza con alcun altro operatore/laboratorio; non necessitando, infine, di alcun altro atto alla cui effettiva stipula possa essere rinviata l'effettiva esecuzione dei descritti servizi da parte dei laboratori ufficiali (nel caso di specie degli Istituti).

A supportare detta tesi, occorre evidenziare che la legittimità del provvedimento finale, adottato a seguito del controllo, è subordinata alla circostanza che le autorità competenti si avvalgano necessariamente dei laboratori designati, ai sensi del citato articolo 9 del d. lgs. n. 27 del 2021; in caso contrario lo stesso provvedimento risulterebbe illegittimo.

Pertanto, alla luce delle predette considerazioni, segnatamente della natura pubblicistica-autoritativa delle predette attività e della loro natura esclusiva, non sembra ravvisarsi in capo ai laboratori ufficiali (tra gli altri, gli Istituti) il presupposto soggettivo d'imposta, ai sensi del citato articolo 4 del d.P.R. n. 633 del 1972 e dell'articolo 13 della descritta Direttiva IVA, con conseguente esclusione dal tributo degli importi versati a copertura dei costi sostenuti dagli stessi nello svolgimento della predetta attività di analisi di laboratorio.

Analoghe conclusioni valgono anche nell'ipotesi in cui le medesime prestazioni dovessero essere eseguite nei confronti di altri laboratori ufficiali.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di consulenza, 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)