

Risposta n. 585

OGGETTO: Interpello Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212.
Trattamento fiscale, ai fini IVA, del servizio di noleggio di ventilatori,
aspiratori e saturimetri. Art. 124 dL n. 34 del 2020.

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

QUESITO

L'Azienda Sanitaria Locale istante effettua un servizio di assistenza protesica a domicilio per i propri utenti con status di soggetti affetti da invalidità permanente certificato dalla ASL di competenza.

Per garantire tale servizio, la ASL ha stipulato un contratto con la ditta X per il noleggio di ventilatori polmonari, aspiratori e saturimetri destinati a soggetti invalidi, prima dell'entrata in vigore del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, che all'articolo 124 prevede per le cessioni di beni in tale norma elencati, effettuate entro il 31 dicembre 2020, l'esenzione dall'Iva, mentre per le cessioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2021, l'applicazione della aliquota Iva del 5%.

Per il noleggio di tali beni il fornitore ha fatturato fino al 19 maggio 2020 applicando l'aliquota agevolata del 4% prevista in base al punto 41-*quater* della Tabella A, parte II del d.P.R. n. 633 del 1972, per protesi e ausili inerenti

menomazioni di tipo funzionale permanente.

A partire dal 20 maggio 2020, il fornitore fattura in esenzione da Iva ai sensi dell'articolo 124 del decreto legge n. 34 del 2020.

L'istante ha sollevato al fornitore dei dubbi in merito alla applicabilità del citato articolo 124, trattandosi di noleggio e non di cessione di beni e poiché tali beni non sono specificamente utilizzati per la prevenzione, diagnosi e cura del COVID 19.

In relazione a tali dubbi, il fornitore ha espresso le seguenti considerazioni:

1) l'aliquota ridotta è applicabile anche ai noleggi dato che il comma 3 dell'articolo 16 del d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che *«per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione di beni e per quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili, l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti, dati con contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili»* ;

2) l'esenzione che viene applicata a tali beni non è condizionata dall'utilizzo specifico dei beni alla prevenzione, diagnosi e cura del Covid 19. L'agevolazione è oggettiva, in quanto l'inserimento degli stessi nella Tabella A, parte II bis, del d.P.R. n. 633 del 1972 non pone alcuna limitazione all'utilizzo dei beni; non viene infatti indicata la necessità di fornire o richiedere attestazioni sull'utilizzo degli stessi né al momento dell'acquisto, né successivamente; inoltre, l'incipit del comma 2 dell'articolo 124 *«per il contenimento dell'emergenza epidemiologica da Covid 19»* va intesa come *'ratio'* della norma, e quindi del perché il legislatore ha introdotto una deroga alla direttiva comunitaria (ammessa dal via libera della Commissione UE del 26 marzo 2020, in attesa di una modifica stabile nell'ordinamento europeo), non come limitazione/condizione della fruizione.

Ciò premesso, l'istante, pur condividendo in linea generale le motivazioni addotte dal suo fornitore, ritiene che permangano alcuni elementi di incertezza, tenuto conto che l'articolo 124 del decreto legge n. 34 del 2020 prevede l'esenzione totale

dall'Iva per l'anno 2020 e l'assoggettamento ad Iva con aliquota del 5% nel 2021, superiore all'aliquota del 4% prevista dalla Tabella A - parte II - punto 41-*quater* del d.P.R. n. 633 del 1972, per protesi ed ausili inerenti menomazioni di tipo funzionale permanente.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Alla luce di quanto precisato, l'istante ritiene di adottare il seguente comportamento:

1) accettare dal 20 maggio 2020 al 31 dicembre 2020 le fatture per noleggio di ventilatori, saturimetri e aspiratori destinati a soggetti invalidi, in esenzione da Iva, ai sensi dell'articolo 124 in esame;

2) accettare dal 1° gennaio 2021 le fatture per noleggio di ventilatori, saturimetri e aspiratori destinati a soggetti invalidi con assoggettamento ad Iva con aliquota del 4%, in base a quanto previsto dal punto 41-*quater* della Tabella A, parte II, del dPR n. 633 del 1972, per ausili inerenti menomazioni di tipo funzionale permanente.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 124 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, ha introdotto una disciplina Iva agevolata per l'acquisto dei beni considerati necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19.

In particolare, il predetto articolo 124 prevede che «*1. Alla tabella A, parte II-bis, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dopo*

il numero 1-ter, è aggiunto il seguente: "1-ter.1. Ventilatori polmonari per terapia intensiva e subintensiva; monitor multiparametrico anche da trasporto; pompe infusionali per farmaci e pompe peristaltiche per nutrizione enterale; tubi endotracheali; caschi per ventilazione a pressione positiva continua; maschere per la ventilazione non invasiva; sistemi di aspirazione; umidificatori; laringoscopi; strumentazione per accesso vascolare; aspiratore elettrico; centrale di monitoraggio per terapia intensiva; ecotomografo portatile; elettrocardiografo; tomografo computerizzato; mascherine chirurgiche; mascherine Ffp2 e Ffp3; articoli di abbigliamento protettivo per finalità sanitarie quali guanti in lattice, in vinile e in nitrile, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione, calzari e soprascarpe, cuffie copricapo, camici impermeabili, camici chirurgici; termometri; detergenti disinfettanti per mani; dispenser a muro per disinfettanti; soluzione idroalcolica in litri; perossido al 3 per cento in litri; carrelli per emergenza; estrattori RNA; strumentazione per diagnostica per COVID-19; tamponi per analisi cliniche; provette sterili; attrezzature per la realizzazione di ospedali da campo;" 2. Per il contenimento dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, le cessioni di beni di cui al comma 1, effettuate entro il 31 dicembre 2020, sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto, con diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. (...)).».

Sulla base della riportata disciplina, pertanto, a decorrere dalla data di pubblicazione del decreto legge nella Gazzetta Ufficiale, vale a dire dal 19 maggio 2020, viene modificata la Tabella A, Parte II-bis, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con l'aggiunta del numero 1-ter.1 ai sensi del quale sono soggette all'aliquota Iva del 5 per cento le cessioni dei beni elencati dal primo comma dell'articolo 124, effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2021.

Il successivo comma 2 del medesimo articolo prevede, in via transitoria e sino al 31 dicembre 2020, il riconoscimento per tali cessioni di un regime di maggior favore consistente nell'introduzione di un regime di esenzione da Iva che non pregiudica il

diritto alla detrazione in capo al soggetto passivo cedente né pertanto, in qualità di operazione esente, influenza il calcolo del pro-rata di cui all'articolo 19-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972.

In considerazione della formulazione della norma e dell'eccezionalità della stessa, l'elenco di cui al comma 1 dell'articolo 124 ha natura tassativa e non esemplificativa.

Pertanto solo i beni ivi indicati possono essere ceduti sino al 31 dicembre 2020 in esenzione da IVA e con applicazione dell'aliquota IVA del 5 per cento a decorrere dal 1° gennaio 2021.

In relazione alla tassatività dell'elenco in commento si è peraltro espressa anche l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli con la circolare 30 maggio 2020, n. 12/D, nella quale, ai fini dell'importazione dei beni in commento, ha anche individuato i codici di classifica doganale delle merci oggetto dell'agevolazione Iva in questione, cui è stato associato in TARIC il Codice Addizionale Q101 da indicare, fino al 31 dicembre 2020, nella casella 33 del DAU.

In merito all'esenzione transitoria introdotta dal comma 2 dell'articolo 124, la relazione illustrativa chiarisce che si tratta di un regime di favore che «... *fino al 31 dicembre 2020, (considera le cessioni dei beni ivi elencati) ...esenti da IVA con diritto alla detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti e sulle importazioni di beni e servizi afferenti dette operazioni esenti. Viene, in sostanza, riconosciuta l'applicazione di una aliquota IVA pari a zero, in conformità a quanto comunicato dalla Commissione europea agli Stati membri con nota del 26 marzo 2020, in merito alle misure che possono essere immediatamente adottate per mitigare l'impatto della pandemia*».

Ciò premesso, con riferimento al caso prospettato dall'interpellante, si osserva preliminarmente, in relazione allo strumento giuridico del noleggio che veicola la fornitura dei beni, che l'articolo 16, comma 3, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce che «*Per le prestazioni di servizi dipendenti da (...) contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili, l'imposta si applica con la stessa aliquota che*

sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni (...) dati con contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili».

Come precisato con risoluzione 31 gennaio 2002, n.33/E, la finalità della norma è quella di uniformare il trattamento Iva relativo all'acquisto di un bene, ai soli effetti dell'aliquota applicabile, a prescindere dalla natura del rapporto giuridico sottostante.

In tal senso, con circolare 15 ottobre 2020, n. 26/E, in relazione all'ambito oggettivo di applicazione del menzionato articolo 124, è stato precisato che fermo restando che la cessione deve avere ad oggetto i beni indicati nel comma 1, il trattamento IVA introdotto dall'articolo 124 è applicabile alle cessioni onerose e a quelle gratuite dei medesimi beni, nonché alle prestazioni di servizi di cui all'articolo 16, comma 3, del Decreto IVA.

Ai sensi della disposizione appena richiamata, infatti, l'imposta si applica con la stessa aliquota prevista per la cessione dei beni in commento, prodotti mediante «*contratti d'opera, di appalto e simili*», «*locazione finanziaria, noleggio e simili*».

La fornitura, per esempio, di un ventilatore polmonare mediante un contratto di locazione finanziaria sarà imponibile con aliquota IVA del 5 per cento se effettuata a decorrere del 1° gennaio 2021, mentre sarà esente se effettuata entro il 31 dicembre 2020 in virtù - come chiarito dalla relazione illustrativa alla disposizione in commento - *dell'autorizzazione della Commissione UE che consente agli Stati membri, per il periodo di emergenza sanitaria, di «applicare aliquote ridotte o esenzioni con diritto a detrazione alle cessioni dei materiali sanitari e farmaceutici necessari per contrastare il diffondersi dell'epidemia».*

Pertanto, il ricorso allo strumento giuridico del contratto di noleggio non è ostativo all'applicazione del regime previsto per le cessioni dei beni elencati dall'articolo 124 in esame.

In relazione ai beni oggetto del contratto di noleggio, si osserva che, sulla base del tenore letterale della enunciata norma, sia i ventilatori che gli aspiratori rientrano nell'elenco dei beni sottoposti alla disciplina di cui all'articolo 124.

Anche i saturimetri sono riconducibili alla categoria della *"strumentazione per diagnostica per COVID-19"*, di cui al medesimo articolo 124, come precisato al par. 2.7 della circolare n. 26/E del 2020, in base alla quale, con la nota n. 3662 del 9 giugno 2020, il Ministero della salute ha specificato che rientrano tra la *«strumentazione per diagnostica per COVID-19»* anche i Saturimetri (pulsossimetri e ossimetri) in quanto sono dispositivi medici che permettono di diagnosticare una sofferenza a carico dell'apparato respiratorio di cui è responsabile COVID-19.

Inoltre, l'istante rappresenta che i beni forniti dalla ditta "non sono specificamente utilizzati per la prevenzione, diagnosi e cura della Covid 19".

Al riguardo, deve ritenersi che tale circostanza non sia ostativa alla applicabilità del regime di cui all'articolo 124.

Difatti, come precisato nella menzionata circolare n. 26/E del 2020, con riferimento ai beni contenuti nell'elenco allegato alla decisione della Commissione UE 2020/491 del 3 aprile 2020, i quali, al ricorrere di determinati presupposti e condizioni sono importati in esenzione da dazi e da Iva, tali beni sono stati ovviamente ritenuti, prima dalla Commissione UE e poi dal legislatore italiano, come necessari per contrastare il diffondersi del COVID-19 e delle pandemie in genere, per la cura delle persone affette da questi virus e per la protezione della collettività, ivi incluso il personale sanitario. Ciò porta a ritenere che per usufruire del regime di maggior favore, analogamente a quanto previsto per le importazioni, le cessioni dei beni in commento debbano rispettare questa finalità sanitaria che, tenuto conto della natura dei beni elencati al comma 1 dell'articolo 124, è ragionevole ritenere rispettata nella generalità dei casi.

Non può tuttavia escludersi che alcuni dei beni in commento possano prestarsi a usi e impieghi diversi da quello sanitario. Le soluzioni idroalcoliche, ad esempio, possono essere cedute anche per finalità cosmetiche o alimentari e in tali casi la relativa cessione non potrà usufruire del regime di favore di cui all'articolo 124. La finalità della cessione è in genere desumibile dall'acquirente e dal suo settore di

attività.

Nella fattispecie rappresentata dall'interpellante, l'impiego dei beni ha comunque una finalità sanitaria, anche se gli stessi non sono specificamente utilizzati per la prevenzione diagnosi e cura del COVID 19.

Per quanto concerne la corretta individuazione del momento a decorrere dal quale si rendono applicabili il regime di esenzione e/o l'aliquota ridotta nella misura del 5%, si ritiene che questo coincida con il momento di effettuazione dell'operazione (vale a dire la prestazione di servizi di noleggio di ventilatori polmonari, aspiratori e saturimetri), non rilevando la data della conclusione del contratto.

Pertanto, le fatture aventi ad oggetto il servizio di noleggio dei ventilatori, aspiratori e saturimetri, che, come dichiarato dall'interpellante, il fornitore emette dal 20 maggio 2020 al 31 dicembre 2020, nel rispetto delle regole sul momento di effettuazione delle operazioni previste, per le prestazioni di servizi, ai sensi dell'articolo 6, commi 3 e seguenti del d.P.R. n. 633 del 1972, sono in esenzione da Iva, ai sensi dell'articolo 124, comma 2, del d.l. n. 34 del 2020. Con riferimento alle medesime operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2021, si fa presente che, se ricorrono le condizioni per beneficiare della aliquota Iva agevolata del 4% prevista dal n. 41-quater) della Tabella A, parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. in tal senso i chiarimenti forniti con risoluzione 31 luglio 2002, n. 253/E, e risoluzione 15 settembre 2011, n. 90/E), la cui sussistenza non è oggetto di verifica nella risposta fornita alla presente istanza di interpello, tale aliquota più favorevole sarà applicabile al caso di specie.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)