

Risposta n. 56

OGGETTO: IVA - Articolo 124 Decreto Rilancio - Accessori

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

QUESITO

ALFA S.r.l. (in seguito, "ALFA", "Società" o "Istante") commercializza all'ingrosso dispositivi medici, apparecchiature e prodotti medicali di elevata qualità, innovazione e tecnologia, tra cui gli ossimetri e i pulsossimetri.

La Circolare n. 26/E del 15 ottobre 2020 ha confermato l'inclusione di tali beni tra la "*strumentazione per diagnostica per Covid-19*" e, quindi, l'applicabilità della disciplina di cui all'articolo 124 del decreto legge n. 34 del 2020.

Oltre a tali beni, la Società commercializza materiale di consumo dedicato e necessario all'utilizzo dei beni stessi. In particolare, trattasi di:

- coprisonda monouso per termometri timpanici: materiale di consumo monouso dedicato all'utilizzo del termometro che consente di misurare la temperatura corporea sul paziente evitando qualsiasi possibilità di contaminazione;

- sensori per ossimetria cerebrale e somatica : sensori monouso destinati al monitoraggio della saturazione regionale di ossigeno che evitano qualsiasi possibilità di contaminazione;

- sensori a dito per pulsossimetri riutilizzabili e monouso: materiale di consumo necessario alla rilevazione dei parametri di ossigeno tramite pulsossimetro.

Il Contribuente chiede se anche con riguardo ai beni da ultimo elencati, trovi applicazione l'esenzione IVA disposta dalla disciplina in argomento.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che i beni sopra descritti siano da considerare accessori alle cessioni di termometri e di strumentazione per diagnostica Covid-19 (che beneficiano dell'esenzione IVA) e, pertanto, richiamando la Circolare n. 26/2020, che lo stesso regime IVA sia applicabile anche ai beni indicati nel presente interpello.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 124 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (in seguito, "Decreto Rilancio"), convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, ha introdotto una disciplina IVA agevolata in relazione a determinati beni, considerati necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, che consiste, fino al 31 dicembre 2020, in un particolare regime di esenzione con diritto a detrazione in capo al cedente degli stessi e, a partire dal 1° gennaio 2021, nell'applicazione dell'aliquota ridotta del 5 per cento. Al riguardo sono stati forniti primi chiarimenti interpretativi e operativi con la circolare 15 ottobre 2020, n. 26/E (<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/2707601/CIRCOLARE+n.+26+ARTICOLO+124+DL+RILANCIO+.pdf/341656e9-78e7-53bb-1c53-88957633f991>).

In particolare, al paragrafo 2.7, è stato riportato quanto precisato dal Ministero della salute *"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".

La circolare precisa che diversamente dall'elenco allegato alla decisione della Commissione UE 2020/491: "*[...] 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".*

Tuttavia, l'articolo 12 del Decreto IVA stabilisce che: "*Il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale.*

Se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formarne la base imponibile".

Il principio di accessorieta' appena riportato comporta che i corrispettivi relativi alle operazioni accessorie, per tali intendendosi quelli dovuti in relazione alle operazioni che assumono una posizione secondaria e subordinata rispetto all'operazione principale, concorrono a formare la base imponibile di quest'ultima, anche se addebitati separatamente dal prezzo pattuito per l'operazione principale [cfr. articolo 78, paragrafo 1, lettera *b*), Direttiva IVA].

Secondo la Corte di Giustizia UE, ai fini IVA, "*Una prestazione è considerata accessoria ad una prestazione principale in particolare quando costituisce per la clientela non già un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore"* (cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza 18 gennaio 2018, causa C-463/16; sentenza del 25 febbraio 1999 causa C-349/96;

sentenza del 19 luglio 2012, causa C-44/11; sentenza del 16 aprile 2015 causa C-42/14, sentenza dell'8 dicembre 2016, causa C-208/15 e risoluzione Agenzia delle entrate del 1° agosto 2008, n. 337).

Al riguardo la Corte rileva come il fatto che sia pattuito un unico prezzo non sia elemento necessario, seppure tale eventualità possa costituire un indizio dell'unicità della fornitura. Ciò che rileva è la finalità per cui l'operazione è conclusa e l'esame di tale finalità va compiuto sia sotto il profilo oggettivo sia soggettivo, valutando cioè se l'operazione di per sé ha la funzione di integrare l'operazione principale, migliorando le condizioni per usufruire della stessa, e se nell'intenzione delle parti l'operazione non persegua un fine autonomo.

L'Amministrazione finanziaria, in via generale, ha chiarito in sede di prassi (cfr. risoluzioni del 3 ottobre 2008, n. 367/E; del 1° agosto 2008, n. 337/E; del 15 luglio 2002, n. 230/E, risposta del 3 giugno 2020, n.163) che perché un'operazione possa essere qualificata come accessoria è necessario che la stessa presenti le seguenti caratteristiche:

- 1) deve integrare, completare o rendere possibile l'operazione principale;
- 2) deve essere resa direttamente dal medesimo soggetto che effettua l'operazione principale ovvero da terzi, ma per suo conto e a sue spese;
- 3) deve essere resa nei confronti del medesimo soggetto (cessionario/committente) nei cui confronti è resa l'operazione principale.

Con riferimento al regime IVA di cui all'articolo 124 del Decreto Rilancio, questa Agenzia ha avuto modo di chiarire che *"al ricorrere delle condizioni previste dall'articolo 12 del Decreto IVA, il medesimo trattamento spetti anche alle operazioni accessorie alle cessioni dei beni individuati dall'articolo 124. ..., al di fuori dei casi di applicazione del citato articolo 12, la cessione dei singoli pezzi di ricambio nonché dei beni accessori andrà valutata caso per caso, anche in sede di interpello"* (circolare n. 26/E del 2020, paragrafo 2.13).

Alla luce di quanto sopra esposto e sulla base delle informazioni rese

dall'Istante, qui assunte acriticamente, si ritiene che i beni oggetto del presente interpello possano beneficiare del medesimo trattamento ai fini IVA previsto per la cessione del bene principale, di cui sono accessori.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)