

Risposta n. 81/2022

OGGETTO: IVA - esenzione con diritto a detrazione - servizi connessi a tamponi e vaccini contro il COVID - commi 452 e 453 Legge di bilancio 2021

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

QUESITO

Alfa (in seguito, "Società", "Istante" o "Contribuente") dichiara di svolgere attività di noleggio di mobili, arredamenti, impianti ed in particolare fornisce/noleggia strutture (tende) complete di accessori, quali impianti (stufe e/o condizionatori).

Con contratto del 3 settembre 2020 e successive integrazioni, ha concesso in locazione alla Fondazione Beta Onlus (in breve, "Fondazione") più tendostrutture per ambulatori completi adibiti in parte all'effettuazione di tamponi ed in parte alla somministrazione di vaccini in modalità "*drive in*" completi di servizi accessori il tutto per la gestione anti Covid-19.

L'utilizzo delle strutture oggetto di noleggio, ai fini della campagna anti Covid-19, si evince direttamente dal contratto di locazione, che all'articolo 9 riporta: "*La locatrice è consapevole che la conduttrice sottoscrive il presente contratto al fine di subaffidare o comodare gratuitamente, per finalità benefiche e senza scopo di lucro, la struttura locata a strutture sanitarie e socio sanitarie del territorio bresciano, così*

di poter consentire a tali soggetti l'esercizio e il coordinamento delle attività di prevenzione, di gestione, di screening medico della popolazione con riferimento alla pandemia da Covid-19 ed eventualmente di preparazione e somministrazione vaccinale così come delle attività sanitarie comunque connesse o ritenute utili ed opportune dagli enti sanitari medesimi. La locatrice autorizza espressamente tali subaffidamenti ..."

La Fondazione, ente filantropico con esclusive finalità di erogazione, a sua volta ha concesso in comodato gratuito quanto ricevuto dalla Società (più tendostrutture per ambulatori completi adibiti in parte all'effettuazione di tamponi e in parte alla somministrazione di vaccini in modalità "drive in" completi di servizi accessori) alla A.S.S.T. Ospedali civili di... (di seguito, "ASST"). Infatti dal contratto di Comodato gratuito sottoscritto tra la Fondazione e ASST si evince:

- nelle premesse alla lettera g), che lo scopo del comodato è quello di *"offrire al territorio un efficace presidio Covid-19 per il periodo di tempo in cui è possibile prevedere una recrudescenza del fenomeno epidemico"*;

- all'articolo 1 Oggetto del Contratto, che il comodatario dovrà servirsi dei beni oggetto del contratto ovvero la struttura per tamponi Covid *"per affrontare l'emergenza sanitaria Covid-19..."*;

- all'articolo 5 Obblighi del Comodatario, che il comodatario stesso si impegna ad utilizzare la tendostruttura al fine di gestire l'emergenza Covid-19.

Tali finalità sono ben note fin dall'inizio all'Istante ed espressamente previste nel contratto di locazione.

Come previsto contrattualmente, la Società alle scadenze concordate emetteva regolari fatture esponendo il corrispettivo e la relativa IVA ad aliquota ordinaria del 22 per cento.

Con comunicazione successiva la Fondazione, richiamando la legge di bilancio 2021 (articolo 1, comma 453, della legge n. 178 del 2020) riteneva applicabile il regime di esenzione da IVA - esclusivamente alla parte di tendostrutture adibite alla

somministrazione di vaccini anti COVID-19 - e richiedeva l'applicazione dell'esenzione IVA anche per le operazioni già effettuate e fatturate - per il periodo dal 20 dicembre 2020 al 31 dicembre 2022.

La Fondazione precisava altresì che la novella di cui trattasi fa espresso riferimento "*alle prestazioni di servizi strettamente connesse a detti vaccini*", richiamando a supporto la risposta dell'Agenzia delle entrate n. 548/2021.

L'Istante chiede un parere in merito alla soluzione interpretativa di seguito prospettata.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società, richiamando la legge di bilancio 2021 (articolo 1 comma 453 della legge n. 178 del 2020) e la risposta dell'Agenzia delle entrate n. 548 del 2021, ritiene che anche nel caso in esame i servizi forniti possano essere fatturati in esenzione da IVA (*rectius* aliquota zero).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1 della legge 30 dicembre 2020, n.178 (c.d. legge di Bilancio 2021), al comma 452, ha stabilito che *«In deroga all'articolo 124, comma 1, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, le cessioni della strumentazione per diagnostica per COVID-19 che presentano i requisiti applicabili di cui alla direttiva 98/79/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 ottobre 1998, o al regolamento (UE) 2017/745 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 aprile 2017, e ad altra normativa dell'Unione europea applicabile e le prestazioni di servizi strettamente connesse a tale strumentazione 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, fino al 31 dicembre 2022».

Il successivo comma 453 prevede che *«In deroga al numero 114) della tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le cessioni di vaccini contro il COVID-19, autorizzati dalla Commissione europea o dagli Stati membri, e le prestazioni di servizi strettamente connesse a tali vaccini 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 n. 633 del 1972, dal 20 dicembre 2020 al 31 dicembre 2022».*

Le norme richiamate hanno, pertanto, introdotto un regime che comporta l'esenzione IVA per le cessioni di strumentazione per diagnostica *in vitro* e di vaccini contro il COVID-19 e per le *"prestazioni di servizi strettamente connesse"* a tali cessioni, con diritto alla detrazione dell'IVA. Il regime è temporaneo e si applica fino al 31 dicembre 2022, a partire dal 1° gennaio 2021 per il comma 452, mentre la decorrenza del comma 453 è espressamente indicata dal 20 dicembre 2020.

Tali disposizioni trovano la loro base giuridica nella Direttiva (UE) 2020/2020 del Consiglio del 7 dicembre 2020 (c.d. Direttiva Covid), che ha modificato la Direttiva 2006/112/CE (*i.e.* Direttiva IVA), al fine di *"rendere più accessibili i costi della fornitura di vaccini contro la COVID-19 e di dispositivi medico-diagnostici in vitro della COVID 19 nonché di servizi strettamente connessi a tali dispositivi nell'Unione"* (cfr. considerando 7 e 10 della Direttiva Covid). Ciò nell'ambito della strategia elaborata dalla Commissione UE per accelerare lo sviluppo, la fabbricazione e la diffusione di vaccini contro il virus per contribuire a proteggere le persone nell'Unione (cfr. considerando 3 della Direttiva Covid).

È stata dunque modificata la Direttiva IVA, introducendo nel Titolo VIII, dedicato alle Aliquote, il nuovo articolo 129-*bis* che concede, in via transitoria, agli Stati membri la possibilità di adottare misure, quali l'aliquota ridotta o l'aliquota zero, per la fornitura di dispositivi medico-diagnostici in vitro della COVID-19 e per la fornitura di vaccini contro la COVID-19, e per i servizi strettamente connessi a tali

dispositivi e vaccini.

Si tratta in particolare di prestazioni di servizi "*strettamente connesse*" (*rectius* indispensabili) a tali dispositivi e vaccini anti-Covid senza le quali diventa difficile per uno Stato membro assicurare una capillare ed efficace campagna di prevenzione/diagnosi e vaccinale a costi sostenibili. In particolare, con la risposta n. 354 del 18 maggio 2021, è stata riconosciuta l'esenzione con diritto a detrazione alle prestazioni di effettuazione dei tamponi, in quanto servizi strettamente connessi ai dispositivi in vitro.

In merito alla fattispecie in esame, l'unica operazione rilevante ai fini IVA è quella tra l'Istante e la Fondazione, consistente nella locazione dietro corrispettivo di tendostrutture per ambulatori completi, adibiti sia all'effettuazione di tamponi sia per la somministrazione di vaccini in modalità "*drive in*", completi di servizi accessori per la gestione anti Covid-19. La successiva messa a disposizione di questi beni alla ASST avviene a titolo di comodato gratuito, non dunque rilevante ai fini IVA.

In considerazione di ciò e delle argomentazioni contenute nelle risposte agli interpelli n. 354, 541 e 548 del 2021 e nel principio di diritto n. 12 dello stesso anno, si ritiene che le prestazioni di servizi indicate nel contratto oggetto del presente interpello - le uniche rilevanti ai fini IVA - possano beneficiare del particolare regime di esenzione in commento e quindi essere acquistati dalla Fondazione in esenzione da IVA, senza pregiudizio, in capo all'Istante, del diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19, comma 1, del Decreto IVA.

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)