

Risposta n. 528

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Aliquota IVA beni necessari per il contenimento dell'emergenza COVID 19

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

QUESITO

La società *ALFA*, istante, svolge l'attività di cessione e noleggio di apparecchiature biomedicali (tra cui, a titolo esemplificativo, ventilatori polmonari, ecotomografo portatile, elettrocardiografo e tomografo computerizzato), nonché la fornitura di servizi di gestione, manutenzione e sicurezza delle apparecchiature biomediche, scientifiche ed informatiche e degli strumenti chirurgici e di consulenza tecnica nell'ambito dell'ingegneria biomedica anche per l'attività di progettazione.

La società, a fronte dell'emergenza nazionale causata dal virus SARS-CoV 2 (COVID-19), ha visto aumentare la richiesta di acquisto e noleggio di attrezzatura biomedica per fronteggiare tale situazione. Tra le attrezzature richieste a noleggio dai clienti rientrano quelle di cui al comma 1 dell'articolo 124 del DL n. 34 del 2020.

Il comma 2 dell'articolo 124, DL n. 34 del 2020 dispone che "*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".

Pertanto, ai sensi di quanto precedentemente descritto, le cessioni di beni elencati nell'articolo 124 del DL n. 34 del 2020, quali, a titolo esemplificativo, ventilatori polmonari, ecotomografi portatili, tomografi computerizzati, effettuate in data successiva all'entrata in vigore del DL n. 34 del 2020 (19/05/2020) e fino al 31 dicembre 2020 sono da considerarsi, in via transitoria, esenti da IVA con diritto alla detrazione sugli acquisti, e dal 1° gennaio 2021 soggette ad aliquota IVA del 5%.

Il comma 1 dell'articolo 124, DL n. 34 del 2020 ha modificato la tabella A, parte II-bis, D.P.R. n. 633 del 1972 aggiungendo al punto 1-ter.1 un elenco di beni da assoggettare ad aliquota IVA del 5% a decorrere dal 01/01/2021.

Tuttavia, il Decreto Rilancio e i successivi chiarimenti non risultano essere esplicativi dell'aliquota IVA applicabile alle prestazioni di servizi di noleggio dei beni di cui all'articolo 124, comma 1 del DL n. 34 del 2020, sia per i contratti di noleggio stipulati in data antecedente al 19 maggio 2020 (entrata in vigore del Decreto Rilancio) e ad oggi ancora in corso, sia per i contratti stipulati in data successiva all'entrata in vigore del DL n. 34 del 2020.

Si precisa che, stante la transitorietà della norma e la natura agevolativa connessa all'urgenza generata dal COVID-19, la società, nelle more di presentazione del presente interpello, relativamente ai beni indicati nell'articolo 124 del DL n. 34 del 2020, ha mantenuto l'applicazione dell'aliquota IVA ordinaria per tutti i canoni di noleggio, anche per quelli fatturati a decorrere dal 19 maggio 2020.

Considerando che non sono scaduti i termini per la presentazione del modello IVA 2021 relativo all'anno 2020, la scrivente chiede un chiarimento in riferimento ai canoni di noleggio dei beni di cui all'articolo 124 del DL n. 34 del 2020 e, in base all'esito del presente interpello, provvederà ad emettere eventuali

note di variazione, se necessario.

Pertanto, con il presente interpello:

- si chiede di conoscere quale sia il regime IVA applicabile alle fatture dei

canoni di noleggio dei beni elencati nell'articolo 124 del DL n. 34 del 2020, sia per quelle con data compresa tra il 19/05/2020 e il 31/12/2020, sia per quelle con data decorrente dal 01/01/2021;

- nel caso in cui l'articolo 124 del decreto rilancio sia applicabile anche ai servizi di noleggio di beni, si chiede di conoscere se il criterio di individuazione del momento a decorrere dal quale è possibile applicare l'esenzione da IVA e/o l'IVA agevolata sia quello legato all'esigibilità dell'imposta (per le prestazioni di servizi: data di pagamento oppure, se antecedente, data di emissione della fattura).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Per quanto concerne la questione delle prestazioni di servizi consistenti nel noleggio dei beni di cui al citato articolo 124, fatturate a decorrere dal 19/05/2020 (entrata in vigore del Decreto Rilancio) e sino al 31/12/2020, l'istante ritiene che le stesse siano da assoggettare ad aliquota IVA ordinaria, in quanto il carattere di transitorietà della norma e il riferimento puntuale alle "cessioni di beni" non consentono di includere nell'esenzione anche le prestazioni di servizi, che il dato letterale della disposizione di legge non cita espressamente.

L'istante, infatti, ritiene che, trattandosi di norma agevolativa, la stessa non sia da interpretarsi in modo estensivo e pertanto l'esenzione da IVA ex articolo 124, Decreto Rilancio sia da applicare in modo restrittivo alle sole cessioni di beni contemplate espressamente dal testo di legge.

A supporto della soluzione prospettata, si noti che l'articolo 124, comma 2, D.L. n. 34 del 2020, che ha introdotto l'esenzione da IVA nell'ordinamento nazionale, non ha modificato il D.P.R. n. 633 del 1972 in quanto trattasi di norma transitoria, a differenza del comma 1 del medesimo articolo che ha disciplinato l'aliquota IVA del 5% a decorrere dal 1/1/2021, modificando la tabella A, Parte II-bis, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto attiene, invece, all'applicazione dell'aliquota ridotta del 5%, la società ritiene che le prestazioni di servizi consistenti nel noleggio di beni di cui all'articolo 124 debbano essere fatturate con tale aliquota IVA a decorrere dal 01/01/2021, in quanto il Decreto rilancio ha modificato a tal fine il D.P.R. n. 633 del 1972 aggiungendo alla tabella A, Parte II-bis - relativa ai beni e servizi soggetti all'aliquota IVA del 5% - il punto 1-ter.1.

A supporto di tale soluzione, la società ritiene corretto rimandare all'articolo 16 del D.P.R. n. 633 del 1972, il quale, ai fini di realizzare un effetto perequativo dell'onere fiscale, dispone di applicare la stessa aliquota IVA alle cessioni di beni e ai contratti di locazione finanziaria noleggio e simili, indipendentemente dal mezzo giuridico di acquisizione ed utilizzazione dei beni stessi.

Per quanto concerne l'individuazione del momento a decorrere dal quale i canoni di noleggio possano essere fatturati applicando l'aliquota IVA del 5%, risulta fondamentale, secondo la tesi dell'istante, identificare il momento temporale in cui l'imposta diventa esigibile.

A tal fine occorre considerare le disposizioni normative contenute nel D.P.R. n.633 del 1972:

- ai sensi dell'articolo 3, comma 2, numero 1, del D.P.R. n. 633 del 1972 costituiscono prestazioni di servizi *"le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili"*;

- ai sensi dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972 *"le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo" e "se anteriormente [al pagamento] sia emessa fattura [...] l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data della fattura"*.

Alla luce di quanto sopra esposto, la società ritiene applicabile l'aliquota IVA del 5% a tutti i canoni di noleggio fatturati a decorrere dal 01/01/2021, in base ai criteri generali di esigibilità dell'imposta sopra elencati.

Per concludere, a parere dell'istante, il regime IVA applicabile alla fatturazione

dei canoni di noleggio dei beni elencati nell'articolo 124 citato, indipendentemente dalla data di stipula del relativo contratto, sarebbe il seguente:

- le fatture con data successiva al 19/05/2020 e sino al 31/12/2020 sarebbero assoggettate ad aliquota IVA ordinaria;

- le fatture con data decorrente dal 01/01/2021 sarebbero assoggettate ad aliquota IVA del 5%.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, nell'ambito del Titolo VI dedicato alle «Misure fiscali», ha introdotto con l'articolo 124 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 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. (...))».

A seguito di tale disposizione, è stata modificata la Tabella A, Parte II-bis allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 - alla quale viene aggiunto il numero 1-ter.1 - prevedendo che a decorrere dalla data di pubblicazione del Decreto sulla Gazzetta Ufficiale, ovverosia, dal 19 maggio 2020, sono soggette all'aliquota IVA del 5 per cento le cessioni aventi ad oggetto i beni elencati dal primo comma dell'articolo 124.

In via transitoria e sino al 31 dicembre 2020 è previsto il riconoscimento a dette 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.

Nel merito dei quesiti posti, che concernono l'individuazione dell'aliquota IVA da applicare alle prestazioni di noleggio di apparecchi biomedicali effettuate nel periodo intercorrente tra il 19/05/2020 ed il 31/12/2020 e a quelle effettuate dopo il 1° gennaio 2021, nonché l'individuazione del momento a decorrere dal quale si rende applicabile l'aliquota IVA ridotta del 5%, si rappresenta quanto segue.

Come già rilevato dall'istante, la disposizione in esame, oltre a modificare - a regime - la Tabella A, Parte II-bis allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, prevede che le cessioni degli stessi beni siano considerate esenti da IVA se effettuate dalla data di entrata in vigore della disposizione e fino al 31 dicembre 2020.

Per quanto concerne l'ambito oggettivo di applicazione dell'articolo 124 citato, la Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 26/E del 15 ottobre 2020 chiarisce 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»."

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 (i.e. la prestazione di servizi di noleggio), a nulla rilevando la data della conclusione del contratto.

Premesso che l'istante non ha specificato quali siano i soggetti fruitori delle prestazioni di servizio di noleggio, si ricorda che con riguardo alle prestazioni di servizi di tale natura, intercorse tra soggetti passivi stabiliti in Italia, operano i commi 3° e 4° dell'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972: il terzo comma stabilisce, tra l'altro, che le prestazioni si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, mentre il quarto comma dispone che le stesse prestazioni si considerano effettuate alla data della fattura, se emessa anteriormente al pagamento del corrispettivo.

In conclusione, si ritiene che:

- per le operazioni di noleggio effettuate dal 19 maggio 2020, giorno di entrata in vigore del citato articolo 124 del decreto legge n. 34 del 2020, fino al 31 dicembre 2020, è applicabile il regime di esenzione dall'IVA;

- per le stesse operazioni, effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2021, sarà applicabile l'aliquota IVA ridotta nella misura del 5% ai sensi del n. 1-ter.1 della Tabella A, Parte II-bis allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)