

Risposta n. 391/2021

OGGETTO: IVA - Articolo 124 Decreto Rilancio - Tomografo computerizzato ad uso odontoiatrico

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

QUESITO

Alfa (in seguito "Società", "Istante" o "Contribuente") esercita l'attività di commercio di prodotti, attrezzature e macchinari per l'odontoiatria nei confronti degli utilizzatori finali (studi dentistici) e degli operatori intermedi (grossisti e società di leasing).

Tra i predetti beni rientra anche il "*tomografo computerizzato*", specifico per l'uso odontoiatrico.

Tra i beni indicati nell'articolo 124 del decreto legge n. 34 del 2020 (in breve, "articolo 124") figura anche il "*tomografo computerizzato*", che viene normalmente ceduto con un braccio per le teleradiografie, ma può essere ceduto anche senza tale accessorio.

La Società, sulla base delle informazioni disponibili, ha adottato nel 2020 un'interpretazione restrittiva della disciplina sopra richiamata in quanto il bene in questione è destinato ad un uso esclusivamente odontoiatrico, nonostante molti clienti

chiedessero l'applicazione della disciplina di favore dell'articolo 124.

Questa disciplina di favore è stata successivamente riconosciuta ai tomografi computerizzati ad uso odontoiatrico (cfr. principio di diritto n. 2 del 9 febbraio 2021).

La Società chiede se tale interpretazione abbia effetto retroattivo e, quindi, permetta l'emissione di una nota di variazione ai sensi dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito "Decreto IVA") con riguardo alle operazioni fatturate con aliquota ordinaria dal 19 maggio al 31 dicembre 2020. In tale evenienza, l'Istante chiede se la relativa nota di accredito possa essere emessa solo entro un anno dall'effettuazione di ogni operazione.

Il Contribuente inoltre chiede se:

- 1) in caso di cessione del tomografo computerizzato unitamente al braccio per teleradiografie, entrambi i beni possano beneficiare della disciplina dell'articolo 124;
- 2) la vendita successiva del solo braccio possa beneficiare ugualmente del regime fiscale in argomento;
- 3) in caso di risposta affermativa al quesito 2), la Società possa usufruire della disciplina in commento con riguardo agli acquisti effettuati dai propri fornitori.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che le cessioni di tomografi computerizzati ad uso odontoiatrico effettuate dal 19 maggio al 31 dicembre 2020 siano esenti da IVA ai sensi dell'articolo 124. Per dette cessioni quindi sarebbe possibile emettere una nota di variazione ai sensi dell'articolo 26 del Decreto IVA al fine di rettificare l'IVA a suo tempo applicata.

Il Contribuente ritiene inoltre che lo stesso regime IVA di favore possa essere applicato sia alla cessione congiunta del braccio per teleradiografie e del tomografo computerizzato, sia alla cessione successiva (e separata) del solo braccio.

Il medesimo trattamento fiscale sarebbe infine applicabile anche agli acquisti effettuati dalla Società, relativi al braccio per teleradiografie.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 124 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (in seguito, "articolo 124"), 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, primi chiarimenti interpretativi e operativi sono stati forniti 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>).

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*".

Al riguardo, già l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (in seguito "ADM") con la circolare n. 12/D del 30 maggio 2020 si è espressa in merito alla tassatività dell'elencazione dei beni contenuta nel citato articolo 124 del Decreto rilancio, affermando che "*sul piano strettamente interpretativo, vista anche la finalità della norma, il beneficio introdotto può essere riconosciuto esclusivamente ai beni espressamente nominati dalla stessa: l'elencazione contenuta nell'articolo 124 va intesa, infatti, come tassativa e non meramente esemplificativa*". Con la citata circolare (aggiornata al 16 novembre 2020) ADM ha inoltre individuato i codici di

classificazione doganale delle merci oggetto dell'agevolazione IVA in questione, da ultimo precisati con la recente circolare n. 9 del 3 marzo 2021.

Alla voce «*tomografo computerizzato*» è stato associato il codice TARIC ex 902212, che, nell'ambito degli "*Apparecchi a raggi X ed apparecchi che utilizzano le radiazioni alfa, beta o gamma, anche per uso medico, chirurgico, odontoiatrico o veterinario, compresi gli apparecchi di radiografia o di radioterapia, i tubi a raggi X e gli altri dispositivi generatori di raggi X, i generatori di tensione, i quadri di comando, gli schermi, i tavoli, le poltrone e supporti simili di esame o di trattamento*" individua gli "*--Apparecchi di tomografia pilotati da una macchina per il trattamento dell'informazione*".

La scrivente, con la circolare 26/E del 2020, in risposta al quesito n. 2.10, ha inoltre chiarito che "*L'elenco dei prodotti che beneficiano "a regime" dell'aliquota IVA del 5 per cento è stato inserito dal legislatore nel corpo del Decreto IVA, mediante l'aggiunta del n. 1-ter.1 alla Parte II-bis della Tabella A. Di conseguenza si ritiene che a partire dal 1° gennaio 2021, i beni ivi espressamente indicati non possano ricevere un trattamento differente se acquisiti per qualunque finalità sanitaria, stante l'impossibilità di determinare con criteri oggettivi la specifica destinazione di contrasto al COVID-19 e alle pandemie in generale*".

Peraltro il riconoscimento al tomografo computerizzato ad uso odontoiatrico del regime agevolato di cui all'articolo 124 ha trovato giustificazione anche in un documento, validato dal Comitato tecnico scientifico, emanato dal Tavolo tecnico di odontoiatria istituito presso il Ministero della Salute e concernente indicazioni operative per la ripartenza in sicurezza durante la fase 2 della pandemia Covid₁₉ dell'attività odontoiatrica, secondo cui "*alcuni autori ... indicano, ove possibile, di preferire esami radiologici extraorali rispetto a quelli intraorali, al fine di evitare il riflesso della tosse soprattutto in pazienti a minor compliance*" (consultabile sul sito del Ministero della salute <http://www.salute.gov.it/portale/nuovocoronavirus/dettaglioNotizieNuovoCoronavirus>

[.jsp?lingua=italiano&menu=notizie&p=dalministero&id=4835](#)).

Diversamente, per quanto concerne il braccio accessorio, si ritiene che lo stesso non possa godere di per sé dello stesso trattamento agevolato in quanto non espressamente previsto nell'elenco tassativo di cui al n. 1-*ter*.1 della Parte II-*bis* della Tabella A, allegata al Decreto IVA.

Tuttavia, l'articolo 12 del medesimo Decreto 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 accessorietà 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, 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, si ritiene che il braccio accessorio al tomografo computerizzato oggetto del presente interpello possa beneficiare del medesimo trattamento ai fini IVA previsto per la cessione del bene principale solo nel caso in cui ricorrano le predette condizioni di accessorietà e dunque venga acquistato

e/o ceduto congiuntamente al bene principale. Infine, poiché l'interpretazione non ha portata innovativa, si ritiene che la Società abbia la possibilità di rettificare la maggiore imposta erroneamente applicata, emettendo una nota di variazione, ai sensi del comma 3 dell'articolo 26 del Decreto IVA, entro un anno dall'effettuazione dell'operazione. Analogamente, sulla base di una nota di variazione emessa dal fornitore, l'Istante potrà ottenere dal medesimo la restituzione delle somme corrispondenti all'IVA indebitamente applicata.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)