

Risposta n. 478/2022

OGGETTO: Contratto di locazione finanziaria avente ad oggetto un "Tomografo computerizzato" - Regime IVA - Articolo 124 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34

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

QUESITO

In data 17 dicembre 2019, l'istante, ALFA, esercente l'attività di locazione finanziaria, ha sottoscritto (in qualità di locatore) un contratto di locazione finanziaria di beni strumentali con la società BETA (conduttore). In ossequio allo schema contrattuale adottato, il conduttore ha scelto autonomamente il fornitore di tali beni nella società GAMMA, concordando con quest'ultima le caratteristiche dei beni, il relativo prezzo e le modalità di consegna e di installazione.

Il contratto ha ad oggetto il "Bene x" del valore di euro 160.000 al netto dell'IVA, vale a dire:

- il nuovo Tomografo Computerizzato, con le relative tecnologie innovative;
- il pacchetto software;
- il sistema "y";
- il c.d. "Xxxx";
- l'iniettore a doppia siringa;

- l'interfaccia integrata classe IV tra iniettore e TAC.

Questi beni sono specificamente descritti formulata da GAMMA in data 18 ottobre 2019, a seguito della quale l'istante e il conduttore hanno stipulato il contratto di locazione finanziaria con le seguenti condizioni:

- i. durata della locazione pari a 60 mesi;
- ii. corrispettivo globale della locazione pari ad euro 170.049,97 più IVA;
- iii. n. 59 canoni periodici di euro 2.339,83 più IVA, oltreché un anticipo alla stipula;
- iv. diritto di opzione di acquisto finale (in misura dell'1 per cento) pari ad euro 1.600,00 più IVA;
- v. decorrenza di pagamento del canone posticipata al ricevimento del verbale di consegna e collaudo.

L'istante precisa, infine, che la consegna del bene è avvenuta il 7 settembre 2020 e che, in relazione al contratto di locazione finanziaria, ha emesso fattura per i singoli canoni di locazione applicando l'aliquota IVA del 10 per cento.

Il conduttore, tuttavia, ha sollevato dei dubbi nei confronti della società istante circa l'applicabilità di detta aliquota alla luce della disposizione contenuta nell'articolo 124 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. decreto Rilancio), che, per le cessioni dei beni ivi elencati, prevede:

- l'esenzione dall'IVA per le operazioni effettuate entro il 31 dicembre 2020;
- l'applicazione della aliquota IVA del 5 per cento per le cessioni effettuate dal 1° gennaio 2021.

Tutto ciò premesso, la società istante chiede se sia corretto che:

- le fatture emesse nel 2020, dopo il 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del decreto Rilancio) e, precisamente, quelle relative ai canoni n. 1 e 2, siano assoggettate al regime di esenzione dall'IVA;
- le fatture emesse dal 1° gennaio 2021 siano modificate con l'aliquota IVA al 5 per cento, mediante la variazione dei documenti già emessi, e i canoni futuri relativi al

contratto in argomento scontino l'aliquota IVA del 5 per cento.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante rappresenta che l'articolo 124 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, come modificato dalla legge di conversione 17 luglio 2020, n. 77, dispone:

"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".

In sostanza, rileva la società istante, il comma 1 inserisce tra i beni e servizi soggetti all'aliquota IVA del 5 per cento quelli indicati nel comma stesso e il comma

2introduce provvisoriamente l'esenzione da IVA per le stesse operazioni effettuate prima del 31 dicembre 2020, disponendo, peraltro, alcuna preclusione al diritto di detrazione dell'IVA in capo al cedente/prestatore.

Secondo la tesi dell'istante, sebbene la normativa illustrata faccia esplicito riferimento alle cessioni di beni, questa deve intendersi applicabile anche ai contratti di locazione finanziaria quale quello prospettato dall'interpellante, tenuto conto della disposizione dell'articolo 16, comma 3, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il quale statuisce 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".

Inoltre, ad avviso dell'istante, tale conclusione è avallata da copiosa prassi emanata dall'Agenzia delle entrate (cfr. risoluzione 31 gennaio 2002, n. 33/E; circolare 15 ottobre 2020, n. 26/E).

Per quanto concerne, invece, la corretta individuazione del momento a decorrere dal quale si rendono applicabili il regime di esenzione e/o l'aliquota del 5 per cento, l'istante rileva che l'Agenzia delle entrate si è già espressa con la risposta n. 528 del 4 novembre 2020, con la quale è stato affermato che il momento a decorrere dal quale si rendono applicabili il regime di esenzione e/o l'aliquota ridotta nella misura del 5%, coincide con il momento di effettuazione dell'operazione (i.e. la prestazione di servizi di noleggio), a nulla rilevando la data della conclusione del contratto.

Con la stessa risposta, inoltre, è stato precisato che, con riguardo alle prestazioni di servizi di noleggio 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.

Sul punto, la società interpellante rileva che l'Agenzia sembra circoscrivere

l'ambito della disciplina riguardante il momento di effettuazione per le prestazioni di servizi ai soli contratti di noleggio e non anche alle operazioni di locazione finanziaria.

Ad avviso dell'istante, l'assenza di un esplicito riferimento anche alle locazioni finanziarie contribuisce a generare incertezze nell'applicazione della disposizione di cui all'articolo 124 del DL n. 34 del 2020.

L'interpellante, date le premesse, ritiene corretto adottare il seguente comportamento:

- le fatture emesse dopo il 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del DL n. 34 del 2020) saranno oggetto di nota di variazione emessa nel rispetto dei limiti temporali di cui "al comma 3 dell'articolo 21 del d.P.R. n. 633 del 1972" (rectius, art.26 ndr) e, conseguentemente, sarà emessa una fattura con il titolo di esenzione ex articolo 124 del DL n. 34 del 2020;

- le fatture emesse dal 1° gennaio 2021 saranno anch'esse oggetto di una nota di variazione emessa nel rispetto del limite temporale di cui "al comma 3 dell'articolo 21 del d.P.R. n. 633 del 1972" (rectius, art. 26 ndr) e, conseguentemente, saranno assoggettate all'IVA con l'aliquota del 5 per cento ex articolo 124 del DL n. 34 del 2020, così come quelle emesse in futuro sulla base del contratto di locazione in argomento.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 124 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (in seguito, "articolo124"), 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.

Per quanto di specifico interesse in relazione al quesito prospettato dall'interpellante, si ricorda che, coerentemente a quanto già chiarito con la Risposta470 del 14 ottobre 2020, secondo cui ai fini della corretta definizione dell'aliquota IVA applicabile ai prodotti elencati dal citato art. 124 del decreto legge 19 maggio 2020, n.34 "è necessario procedere all'esatta classificazione merceologica degli stessi" sulla base di un parere tecnico dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (in seguito "ADM"), in relazione ai beni oggetto dell'istanza., Con la circolare n. 12/D del 30maggio 2020 (più di recente confermata dalla circolare n. 9/D del 3 marzo 2021), quest'ultima amministrazione ha specificamente individuato i codici di classificazione doganale, associando alla voce «tomografo computerizzato» il codice TARIC ex902212, 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 radiofotografia 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".

Ciò premesso, nel presupposto, non verificato in questa sede, che il prodotto oggetto del contratto di locazione finanziaria in argomento sia effettivamente riconducibile alla classificazione doganale con il codice TARIC 902212 ("tomografo computerizzato"), rispetto alla quale esula dal presente parere qualsiasi valutazione, si è dell'avviso che lo stesso sia astrattamente riconducibile tra i prodotti "agevolabili" di cui all'art. 124 del D.L. n. 34 del 2020.

Per quanto concerne gli altri beni e servizi facenti parte del pacchetto commercializzato (il software, il sistema "y", il c.d. "Xxxx", l'iniettore a doppia siringa e l'interfaccia integrata classe IV tra iniettore e TAC) si ritiene, invece, che non possano godere di per sé dello stesso trattamento agevolato, in quanto non espressamente previsti nell'elenco 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 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].

In linea di principio, pertanto, più operazioni, formalmente distinte, devono essere considerate come un'operazione unica quando sono:

- tra loro collegate attraverso un vincolo di accessorietà, caratterizzato dalla miglior fruizione di un servizio grazie ad un altro ad esso ancillare;
- strettamente connesse al punto da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (cfr. CGE sentenza del 29 marzo 2007, causa C-111/05).

In base al citato principio, secondo cui "accessorium sequitur principale", le operazioni accessorie concorrono, pertanto, alla formazione della base imponibile dell'operazione principale, ne assumono lo stesso trattamento fiscale e sono soggette alla medesima aliquota IVA.

Sul punto, l'Amministrazione finanziaria [cfr., tra l'altro, risoluzione n. 337/E del 2008] ha avuto modo di chiarire che si considerano accessorie le operazioni che:

- integrano, completano o rendono possibile l'operazione principale;

- sono rese dal medesimo soggetto che esegue l'operazione principale, anche a mezzo di terzi, ma per suo conto e a sue spese;

- sono rivolte al medesimo soggetto nei cui confronti è resa l'operazione principale.

In altri termini, perché si delinei un vincolo di accessorietà tra due operazioni, è necessario che le stesse convergano verso la realizzazione di un unico obiettivo, rispondendo all'esigenza di offrire al cliente, secondo le proprie specifiche esigenze, il miglior risultato possibile. Sul punto, la risoluzione n. 230/E del 15 luglio 2002 ha precisato che, ai fini del riconoscimento della natura accessoria di un'operazione, non è sufficiente che la stessa renda possibile o più agevole l'operazione principale, dovendo costituire un unicum economico con la stessa (cfr. Corte di Giustizia Europea sentenza 25 febbraio 1999, causa C-349/96, punti 29 e 30; Corte di Cassazione sentenza del 16 novembre 2011, n. 24049).

Con riferimento al regime IVA di cui all'articolo 124 del D.L. n. 34 del 2020, 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, qualora il tomografo computerizzato oggetto del presente interpello possa beneficiare, nei termini anzidetti, del trattamento fiscale previsto dall'art. 124 del D.L. n. 34 del 2020, si ritiene che i nominati beni e servizi abbinati e ceduti congiuntamente ad esso possano 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.

Per quanto concerne, infine, la possibilità per l'istante di rettificare la maggiore imposta erroneamente applicata attraverso l'emissione di una nota di variazione,

l'articolo 26, comma 3, dello stesso d.P.R. n. 633 del 1972 disciplina le modalità per operare le variazioni dell'imponibile o dell'imposta in caso di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'art. 21, comma 7 del d.P.R. n.633 del 1972. In particolare, ai fini che qui interessano, in applicazione del citato art.26, comma 3, entro il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione è possibile emettere le note di variazione in diminuzione per recuperare l'IVA applicata in misura maggiore rispetto a quella prescritta ovvero erroneamente applicata in relazione ad operazioni esenti.

Ne deriva che, nel caso prospettato, per le fatture emesse nel 2020 il termine di un anno per emettere le note di variazione è ormai spirato, mentre per quelle emesse nel 2021 residua la possibilità di variazione delle sole fatture rispetto alle quali il suddetto termine risulta ancora pendente. Si precisa che, nel caso specifico, non è altresì possibile il ricorso al rimborso anomalo di cui all'articolo 30-ter del d.P.R. n.633 del 1972, ammesso come strumento alternativo solo laddove l'impossibilità di ricorrere all'articolo 26 non sia dipesa da una "colpevole inerzia". In proposito, con la recente circolare n. 20/E del 2021 è stato precisato che *"il superamento del limite temporale previsto dal legislatore per l'esercizio del diritto alla detrazione -rinvenibile dal combinato disposto degli articoli 26, commi 2 e seguenti, e 19, comma1, del Decreto IVA - non implica, in via generale, che il recupero dell'imposta non detratta possa avvenire, alternativamente, presentando, in una fase successiva, la dichiarazione integrativa a favore di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, contenente la riduzione non operata dell'imposta, o un'istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 30-ter del Decreto IVA.*

Si ritiene, infatti, che il decorso del termine previsto in capo al creditore per poter operare la variazione in diminuzione non possa legittimare lo stesso, di per sé, ad adottare tali soluzioni, dalle quali, in assenza dei requisiti previsti dalle relative previsioni normative, deriverebbe una violazione dei termini decadenziali stabiliti

dalla norma.

[...]

Per quanto concerne l'istituto disciplinato dall'articolo 30-ter del decreto IVA, si ritiene che, trattandosi di una norma residuale ed eccezionale, questo trovi applicazione ogni qual volta sussistano condizioni oggettive che non consentono di esperire il rimedio di ordine generale (nel caso di specie, l'emissione di una nota di variazione in diminuzione). Deve ritenersi, quindi, che tale istituto non possa essere utilizzato per ovviare alla scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione qualora tale termine sia decorso per "colpevole" inerzia del soggetto passivo.

La possibilità di ricorrere al rimborso deve essere riconosciuta, invece, laddove, ad esempio, il contribuente, per motivi a lui non imputabili, non sia legittimato ad emettere una nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972. [...]"

**Firma su delega del
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO e
DIRETTORE CENTRALE ad interim
Vincenzo Carbone
Delega n. 43080 del 10 febbraio 2022**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)