

## Risposta n. 29

**OGGETTO:** *Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Aliquota ridotta - Opere di urbanizzazione - n. 127-quinquies) e 127-sexies) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – Prestazioni accessorie*

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

### QUESITO

La società **Alfa** afferma di essere una società di diritto estero, dotata di stabile organizzazione in Italia e *leader* mondiale nella progettazione, produzione e installazione di attrezzature sanitarie deputate al trattamento delle malattie tumorali, nonché nella fornitura delle più avanzate soluzioni tecnologiche per la diagnosi e il trattamento del cancro. In Italia, la società si occupa dell'installazione, della manutenzione e dell'assistenza delle apparecchiature per la protonterapia.

Sotto il profilo funzionale, l'interpellante riferisce che un'attrezzatura di protonterapia, solitamente definita "centro di protonterapia", è costituita dai seguenti elementi:

- un acceleratore di protoni, denominato ciclotrone, che produce le particelle da irradiare;
- una linea di trasporto del fascio e una o più camere rotanti, denominata *gantry*, che permette di indirizzare le radiazioni ruotando a 360 gradi attorno al paziente.

**Alfa** afferma di aver stipulato con **Beta**, in data 2 maggio 2018, un accordo preliminare, denominato *Term Sheet*, in base al quale la Società si impegna a cedere al Cliente un Centro di protonterapia (di seguito, il Centro,

l'Attrezzatura, la Struttura) e a erogare servizi di manutenzione e supporto tecnico per la funzionalità dello stesso.

A tale accordo – riferisce l'istante – seguirà la stipula del contratto di appalto definitivo, avente per oggetto le seguenti obbligazioni:

*“a) cessione e relativa installazione di un centro di protonterapia.*

*In base a quanto previsto nel Contratto, l'area del sito ospedaliero (...) che ospiterà il Centro sarà progettata e costruita direttamente dal Cliente. Tuttavia, nella fase di approntamento di tale area, **Alfa** fornirà a **Beta** un apposito documento, definito Interface Building Document contenente tutte le istruzioni e le specifiche tecniche necessarie per garantire che la struttura del Sito sia idonea ad ospitare il Centro ed a garantirne la piena funzionalità (...);*

*b) erogazione di servizi di supporto relativi al centro di protonterapia (...).*

*Al riguardo, l'accordo prevede che la Società presti nei confronti del Cliente, per un periodo di dodici anni, una serie di servizi di supporto tecnico (anche di alto livello) e di manutenzione del Centro al fine di garantirne la piena operatività (...). Più nel dettaglio, la Società si impegna a mettere a disposizione del Cliente ingegneri e tecnici altamente specializzati che:*

- supportino il Cliente nelle operazioni di manutenzione, sia ordinaria che straordinaria, del Centro;*
- forniscano al Cliente tutte le informazioni e le istruzioni necessarie per un corretto funzionamento e trattamento dell'Attrezzatura, anche attraverso il rilascio di appositi manuali;*
- intervengano nel caso in cui eventuali malfunzionamenti del Centro ne impediscano una piena e regolare utilizzabilità, sostituendo le componenti eventualmente malfunzionanti ed effettuando i relativi test di funzionamento”.*

Tanto premesso, **Alfa** chiede di sapere se i servizi di supporto tecnico e di manutenzione sopra citati possano considerarsi, ai fini IVA, accessori alla cessione del Centro e, pertanto, se agli stessi possa applicarsi l'aliquota del 10 per cento, ai sensi del n. 127-*quinquies*) e del n. 127-*septies*) della Tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

### **a) Cessione e relativa installazione di un Centro di protonterapia**

**Alfa** ritiene, in primo luogo, che la cessione del Centro di protonterapia debba essere assoggettata ad IVA con l'aliquota del 10 per cento. La società è dell'avviso, infatti, che il Centro di cui trattasi, in quanto struttura medica deputata al trattamento delle malattie tumorali, sia qualificabile come attrezzatura sanitaria e, in quanto tale, sia riconducibile fra le opere di urbanizzazione secondaria di cui al n. 127-*quinquies*) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

### **b) Prestazioni di servizi relativi al Centro di protonterapia**

Riguardo ai servizi di supporto resi in relazione alla cessione della Struttura, la Società evidenzia che questi appaiono inscindibilmente connessi alla realizzazione della stessa, atteso che gli stessi sono diretti a fornire al Cliente assistenza e supporto tecnico per assicurare la piena operatività del Centro.

A parere della società istante, quindi, i servizi in argomento fanno riferimento “*ad un'unica ed unitaria obbligazione negoziale – la realizzazione del Centro di protonterapia – ponendosi, rispetto ad essa, in condizione di pura accessorietà (...)*”.

Più precisamente, nel caso in esame:

*“1) la prestazione dei servizi di manutenzione e di supporto è stata concordata al fine di rendere possibile il funzionamento del Centro, garantendone la massima operatività ed efficienza;*

*2) i servizi in discorso saranno resi dallo stesso soggetto che ha posto in essere l’operazione principale, cioè da **Alfa**;*

*3) il soggetto che fruirà dei servizi erogati in relazione all’attrezzatura di protonterapia coincide con il soggetto per il quale il Centro è stato progettato e realizzato, ossia **Beta**”.*

**Alfa** ritiene, quindi, che i servizi in esame assolvano a una funzione di necessaria integrazione e completamento dell’operazione principale (la realizzazione del Centro di protonterapia) e, pertanto, debbano considerarsi, agli effetti dell’IVA, accessori a quest’ultima e assoggettati alla medesima disciplina IVA, ai sensi dell’articolo 12 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Nel caso di specie, la società istante è dell’avviso che le prestazioni di servizi rese in esecuzione del contratto di appalto stipulato con **Beta** debbano essere assoggettate ad IVA con l’applicazione dell’aliquota del 10 per cento, ai sensi dei numeri 127-*quinquies*) e 127-*septies*) della Tabella A, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

#### **PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE**

Il numero 127-*quinquies*) della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 prevede l’applicazione dell’aliquota IVA del 10 per cento, fra l’altro, per le *“opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell’articolo 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall’articolo 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865”*.

Il successivo numero 127-*sexies*) della medesima Tabella A, parte III, stabilisce che si applica la stessa aliquota IVA del 10 per cento ai *“beni, escluse materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies”*.

Il numero 127-*septies*) della stessa Tabella A, parte III, stabilisce, inoltre, l'aliquota IVA del 10 per cento per le *“prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies”*.

In base all'articolo 4 della legge n. 847 del 1964, si considerano opere di urbanizzazione primaria: le strade residenziali; gli spazi di sosta o di parcheggio; le fognature; la rete idrica; la rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas; la pubblica illuminazione; gli spazi di verde attrezzato.

Sono, invece, opere di urbanizzazione secondaria, in base all'articolo 44 della legge n. 865 del 1971: gli asili nido e le scuole materne; le scuole dell'obbligo nonché le strutture e i complessi per l'istruzione superiore all'obbligo; i mercati di quartiere; le delegazioni comunali; le chiese e gli altri edifici religiosi; gli impianti sportivi di quartiere; i centri sociali e le attrezzature culturali e sanitarie; le aree verdi di quartiere.

Ai fini dell'individuazione delle opere di urbanizzazione, bisogna fare riferimento al Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380 (cfr. risoluzione n. 69/E del 16 ottobre 2013).

In via generale, le opere di urbanizzazione hanno la funzione di soddisfare esigenze e interessi collettivi di primario spessore e, di norma, sono poste in essere contestualmente alla realizzazione di interventi pubblici o privati. La caratteristica peculiare delle opere di urbanizzazione è costituita dalla destinazione ad uso pubblico, a prescindere dalla localizzazione delle stesse.

Tanto premesso, con riferimento al caso di specie, si osserva che il rapporto negoziale sussistente fra la Società istante e **Beta** prevede, in primo luogo, la cessione e la relativa installazione di un'apparecchiatura medica per la cura delle malattie tumorali.

Ad avviso della scrivente, tale rapporto sembra consistere, quindi, in una fornitura di beni (l'Attrezzatura di protonterapia) con relativa posa in opera (l'installazione).

In particolare, il Centro di protonterapia in esame verrà installato in una nuova costruzione, che deve essere considerata non come un'attrezzatura sanitaria autonoma e a sé stante, bensì come una nuova parte di un ospedale già esistente.

A parere della scrivente, quindi, nella fattispecie in esame appaiono sussistere le condizioni per l'applicabilità della disposizione di cui al numero 127-*sexies*) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui si applica l'IVA con l'aliquota del 10 per cento ai *“beni, (...), forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies”*.

Nel caso di specie, infatti, la cessione dell'apparecchiatura in esame ha per oggetto un bene che, senza perdere la propria individualità, è destinato a divenire un elemento funzionale di un edificio – un ospedale – riconducibile fra le opere di urbanizzazione secondaria di cui al d.P.R. n. 380 del 2001 (v. articolo 16, comma 8), finalizzato allo svolgimento di un'attività di interesse collettivo per la quale sussiste *“il requisito essenziale costituito dalla destinazione ad uso pubblico”* (cfr. risoluzione n. 430933 del 15 novembre 1991).

Ciò posto, ai fini del trattamento IVA delle prestazioni di servizi relative al Centro di protonterapia, occorre valutare se i servizi descritti dall'interpellante, possano ricondursi tra le *“prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies)”*, ai sensi del numero 127-*septies*) della stessa Tabella A, parte III, ovvero possano qualificarsi come prestazioni accessorie e, pertanto, debbano essere assoggettati alla medesima disciplina IVA dell'operazione principale (la cessione e l'installazione dell'Attrezzatura di protonterapia), ai sensi dell'articolo 12 del d.P.R. n. 633 del 1972.

A tal riguardo, si fa presente che dalla bozza del contratto emerge che **Alfa**, al fine di garantire la piena operatività del Centro, si impegna a rendere a **Beta** una serie di servizi di supporto tecnico e di manutenzione, assumendo, fra l'altro, *“l'onere di fornire assistenza al Cliente, sia nella fase dell'installazione*

*del Centro sia nella successiva fase di utilizzo dello stesso (e, in particolare, per un periodo di dodici anni), attraverso:*

*a) la messa a disposizione di ingegneri e tecnici altamente specializzati che, presenziando nel Sito, svolgeranno tutte quelle attività che **Beta** non sarebbe stato in grado di porre in essere autonomamente, in quanto non in possesso delle relative conoscenze specialistiche;*

*b) la fornitura al Cliente di tutte le informazioni e le istruzioni necessarie per un corretto funzionamento e trattamento dell'Attrezzatura, anche attraverso il rilascio di appositi manuali;*

*c) l'intervento diretto dei tecnici nel caso in cui eventuali malfunzionamenti del Centro ne impediscano una piena e regolare utilizzabilità, mediante sostituzione delle componenti eventualmente malfunzionanti ed effettuazione dei relativi test di funzionamento;*

*d) l'organizzazione, su base periodica, di riunioni con il Cliente al fine di verificare il corretto andamento delle attività di manutenzione in essere e di pianificare le ulteriori attività da porre in essere”.*

Oggetto dell'accordo è, quindi, oltre all'acquisto, da parte di **Beta**, del Centro, anche dei servizi necessari per lo sviluppo, il funzionamento e la manutenzione del Centro.

Si evidenzia altresì che, dalla documentazione integrativa trasmessa dalla società istante risulta, con maggiore dettaglio, che i servizi di supporto tecnico forniti dalla società istante si sostanziano in:

- servizi di gestione dei macchinari (c.d. «*Non-clinical Operations*»). Tali servizi si manifestano nella preparazione e nella gestione quotidiana dei sistemi, da parte del team di supporto **Alfa**, attraverso attività quali «l'avvio, la messa in funzione e lo spegnimento» del Sistema, nel monitoraggio attivo dell'attrezzatura sia dal vivo che tramite sistema CMMS (sistema di manutenzione computerizzata), ovvero ancora nella gestione e nel mantenimento del Sistema Proteus;

- servizi di manutenzione del Sistema Proteus (c.d. «*Maintenance*»). **Alfa** effettua servizi di manutenzione sia preventiva che correttiva e di emergenza del Sistema, eseguiti attraverso il team di supporto in loco e anche attraverso un team di ingegneri esperti (alle dipendenze di **Alfa**);
- servizi di aggiornamento (c.d. “*Alfa’s updates policy*”) dei *software* e degli *hardware* del Sistema.

Ciò posto, con riferimento ai servizi di cui sopra (gestione, manutenzione, aggiornamento e supervisione dell'impianto di protonterapia), si rileva che l'ambito applicativo del n. 127-*septies*) attiene solo alla costruzione delle opere di urbanizzazione di cui al precedente n. 127-*quinquies*) (nel caso di specie la costruzione del centro di protonterapia), risultando, quindi, limitata l'applicazione dell'aliquota agevolata alle sole prestazioni di servizi, dipendenti da contratti di appalto, riconducibili nel concetto di costruzione, tra cui non rientrano i servizi sopra menzionati.

Ad avviso della scrivente, i servizi di cui sopra non si configurano neanche come operazioni accessorie alla cessione dell'impianto, ai sensi dell'articolo 12 del d.P.R. n. 633 del 1972, non presentando gli stessi quel nesso di dipendenza funzionale con la prestazione principale richiesto ai fini dell'accessorietà (cfr. risoluzioni n. 367/E del 3 ottobre 2008, e n. 216/E del 4 luglio 2002).

Invero, il nesso di accessorietà presuppone che, dal punto di vista oggettivo, (i) l'operazione accessoria e quella principale siano rivolte al raggiungimento dello stesso obiettivo, (ii) esista un nesso di dipendenza funzionale dell'operazione accessoria rispetto a quella principale, ossia che la prestazione accessoria sia effettuata in ragione della prestazione principale e (iii) l'operazione accessoria acceda a quella principale al fine di integrarla, completarla o renderla possibile.

Sulla base di tali principi, si ritiene, quindi, che i servizi di gestione, manutenzione, aggiornamento dei *software* e degli *hardware* del Sistema, non costituendo la necessaria integrazione e l'essenziale completamento della



cessione dell'impianto di protonterapia, non sono operazioni accessorie alla prestazione principale, avendo un'autonoma rilevanza economica e funzionale.

I servizi di cui sopra, pertanto, non potendo beneficiare dell'aliquota agevolata del 10 per cento, scontreranno l'imposta con l'applicazione dell'aliquota ordinaria del 22 per cento.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

*(Firmato digitalmente)*