



Roma, 21.10.2020

Ufficio: DOR/ALP
Protocollo: 202000009037/AG
Oggetto: “Coronavirus – Decreto “Rilancio”: Agenzia delle entrate circolare 26/E del 15.10.2020 – applicazione art 124 su agevolazione iva – faq.
Circolare n. 12572
SS
4.1
IFO SI

AI PRESIDENTI DEGLI ORDINI
DEI FARMACISTI

e p.c. AI COMPONENTI IL COMITATO
CENTRALE DELLA F.O.F.I.

LORO SEDI

COVID-19:

Pubblicata sul sito dell’Agenzia delle entrate la circolare n. 26/E del 15 ottobre 2020, contenente faq che forniscono chiarimenti in merito all’applicazione dell’articolo 124 del Decreto Legge 19 maggio 2020, n. 34 (DL Rilancio).

Si informa che l’Agenzia delle Entrate, con circolare n. 26/E del 15 ottobre 2020 (all. 1), ha fornito chiarimenti in merito all’applicazione dell’articolo 124 del DL 19 maggio 2020, n. 34 recante «*Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*».

In particolare, il documento in esame fornisce chiarimenti in merito alla previsione dell’IVA agevolata consistente nell’esenzione dall’imposta fino al 31 dicembre 2020 e nell’aliquota ridotta al 5% a partire dal 2021, sulle cessioni di beni “anti coronavirus” (detergenti disinfettanti per mani, mascherine, soluzioni idroalcoliche in litri, strumentazione per diagnostica per COVID-19, termometri/termoscanner ecc...).

Tra le principali precisazioni fornite dall’Agenzia, si segnala che la suddetta agevolazione si applica, tra gli altri, per quanto d’interesse, all’acquisto di tutti i termometri per la misurazione della temperatura corporea inclusi quindi i termoscanner, alle mascherine “ricaricabili” (ossia quelle riutilizzabili, vendute

Federazione Ordini Farmacisti Italiani

00185 ROMA – VIA PALESTRO, 75 – TELEFONO (06) 4450361 – TELEFAX (06) 4941093

CODICE FISCALE n° 00640930582

PEC: posta@pec.fofi.it e-mail: posta@fofi.it – sito: www.fofi.it

unitamente al relativo filtro) compreso l'acquisto dei singoli filtri, ai saturimetri ed agli strumenti diagnostici per eseguire i test sierologici ed alle piantane per dispenser che contengono disinfettante.

Al riguardo, per ogni utile approfondimento, si rinvia alla suddetta circolare.

Cordiali saluti.

IL SEGRETARIO
(Dr. Maurizio Pace)

IL PRESIDENTE
(On. Dr. Andrea Mandelli)

All. 1



Roma, 15 ottobre 2020

Oggetto: *Chiarimenti in merito all'applicazione dell'articolo 124 del Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34 recante «Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19» – Risposte a quesiti.*

INDICE

PREMESSA	3
1 AMBITO APPLICATIVO	4
2 RISPOSTE A QUESITI.....	9
2.1 Definizione di « <i>termometri</i> ».....	9
2.2 Definizione di « <i>detergenti disinfettanti per mani</i> »	10
2.3 Definizione di « <i>mascherine</i> »	13
2.4 Definizione di « <i>dispenser a muro per disinfettanti</i> »	17
2.5 Definizione di « <i>soluzione idroalcolica in litri</i> »	18
2.6 Definizione di « <i>Perossido al 3 per cento in litri</i> »	19
2.7 Definizione di « <i>strumentazione per diagnostica per COVID-19</i> ».....	20
2.8 Definizione di « <i>attrezzature per la realizzazione di ospedali da campo</i> »	22
2.9 Prodotti utilizzati per mitigare l'impatto della pandemia non espressamente menzionati nell'elenco di cui all'articolo 124	24
2.10. Prodotti utilizzabili sia con riferimento a casi di COVID-19 che con riferimento ad altri casi	24
2.11 Articoli di abbigliamento protettivo per finalità sanitarie.....	24
2.12 Ambito oggettivo di applicazione degli articoli 124 e 125 del Decreto.....	26
2.13 Pezzi di ricambio e beni accessori	28
2.14 Ventilazione dei corrispettivi.....	28
2.15. Compilazione Comunicazione delle liquidazioni IVA periodiche e della Dichiarazione IVA annuale	30

PREMESSA

Il decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito, «Decreto»), 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. (...)».

Con la presente circolare si forniscono i primi chiarimenti di carattere interpretativo e di indirizzo operativo in merito all'applicazione dell'articolo 124

del Decreto (in breve, “articolo 124”).

1 AMBITO APPLICATIVO

A decorrere dalla data di pubblicazione del Decreto nella Gazzetta Ufficiale, ovverosia, dal 19 maggio 2020, è modificata la Tabella A, Parte II-*bis* allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con l’aggiunta del 1-*ter*.1 ai sensi del quale sono soggette all’aliquota IVA del 5 per cento le cessioni dei beni elencati dal primo comma dell’articolo 124, effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2021.

Il successivo comma 2 del medesimo articolo prevede, in via transitoria e sino al 31 dicembre 2020, 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 né pertanto, in qualità di operazione esente, influenza il calcolo del pro-rata di cui all’articolo 19-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972.

Si tratta in particolare di alcuni dei beni contenuti nell’elenco indicativo e non esaustivo, allegato alla decisione della Commissione UE 2020/491 del 3 aprile 2020 che, a decorrere dal 30 gennaio 2020 e sino al 31 luglio 2020, autorizza gli Stati Membri ad accordare al ricorrere di determinati presupposti e condizioni l’importazione di questi beni in esenzione da dazi e da IVA. Il termine del 31 luglio è stato prorogato al 31 ottobre 2020 con decisione della Commissione UE n. 2020/1101 del 23 luglio c.a. ed attualmente l’UE sta valutando la possibilità di un’ulteriore proroga.

Tali beni sono stati ovviamente ritenuti, prima dalla Commissione UE e poi dal legislatore italiano, come necessari per contrastare il diffondersi del COVID-19 e delle pandemie in genere, della cura delle persone affette da questi virus e della protezione della collettività, ivi incluso il personale sanitario.

Ciò porta a ritenere che per usufruire del regime di maggior favore, analogamente a quanto previsto per le importazioni, le cessioni dei beni in commento debbano rispettare questa finalità sanitaria che, tenuto conto della natura

dei beni elencati al comma 1 dell'articolo 124, è ragionevole ritenere rispettata nella generalità dei casi.

Non può tuttavia escludersi che alcuni dei beni in commento possano prestarsi a usi e impieghi diversi da quello sanitario. Le soluzioni idroalcoliche, ad esempio, possono essere cedute anche per finalità cosmetiche o alimentari e in tali casi la relativa cessione non potrà usufruire del regime di favore di cui all'articolo 124. La finalità della cessione è in genere desumibile dall'acquirente e dal suo settore di attività.

Nell'articolo 124, comma 1, sono indicati i seguenti beni:

- | | |
|---|--|
| 1. ventilatori polmonari per terapia intensiva e subintensiva; | 16. mascherine Ffp2 e Ffp3; |
| 2. monitor multiparametrico anche da trasporto; | 17. 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; |
| 3. pompe infusionali per farmaci e pompe peristaltiche per nutrizione enterale; | 18. termometri; |
| 4. tubi endotracheali; | 19. detergenti disinfettanti per mani; |
| 5. caschi per ventilazione a pressione positiva continua; | 20. dispenser a muro per disinfettanti; |
| 6. maschere per la ventilazione non invasiva; sistemi di aspirazione; | 21. soluzione idroalcolica in litri; |
| 7. umidificatori; | 22. perossido al 3 per cento in litri; |
| 8. laringoscopi; | 23. carrelli per emergenza; |
| 9. strumentazione per accesso vascolare; | 24. estrattori RNA; |
| 10. aspiratore elettrico; | 25. strumentazione per diagnostica per COVID-19; |
| 11. centrale di monitoraggio per terapia intensiva; | 26. tamponi per analisi cliniche; |
| 12. ecotomografo portatile; | 27. provette sterili; |
| 13. elettrocardiografo; | 28. attrezzature per la realizzazione di ospedali da campo. |
| 14. tomografo computerizzato; | |
| 15. mascherine chirurgiche; | |

A differenza di quello allegato alla decisione della Commissione UE 2020/491 prima citata, 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.

Circa la tassatività dell'elenco in commento si è peraltro espressa pure l'Agenzia delle dogane e dei monopoli (in breve, anche "ADM") con la circolare 30 maggio 2020, n. 12/D nella quale, ai fini dell'importazione dei beni in commento, ha anche individuato i codici di classifica doganale delle merci oggetto dell'agevolazione IVA in questione, cui è stato associato in TARIC il Codice Addizionale Q101 da indicare, fino al 31 dicembre 2020, nella casella 33 del DAU.

In merito all'esenzione transitoria introdotta dal comma 2 dell'articolo 124, la relazione illustrativa chiarisce che si tratta di un regime di favore che «... *fino al 31 dicembre 2020*, [n.d.r. considera le cessioni dei beni ivi elencati] ... *esenti da IVA con diritto alla detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti e sulle importazioni di beni e servizi afferenti dette operazioni esenti. Viene, in sostanza, riconosciuta l'applicazione di una aliquota IVA pari a zero, in conformità a quanto comunicato dalla Commissione europea agli Stati membri con nota del 26 marzo 2020, in merito alle misure che possono essere immediatamente adottate per mitigare l'impatto della pandemia*».

Oltre alle importazioni, per ragioni logico sistematiche, sono soggetti al medesimo trattamento anche gli acquisti intra-UE dei beni di cui al comma 1 dell'articolo 124, riservando così a dette operazioni un trattamento analogo a quello delle importazioni. *“In tale contesto, [n.d.r. infatti]..., la Commissione ha fatto presente che gli Stati, per il periodo di emergenza sanitaria, possono ritenersi autorizzati ad applicare aliquote ridotte o esenzioni con diritto a detrazione alle cessioni dei materiali sanitari e farmaceutici necessari per contrastare il diffondersi dell'epidemia”* (cfr. relazione illustrativa).

Ne emerge un regime agevolativo con un ambito soggettivo di applicazione molto ampio nel senso che è applicabile a qualsiasi cedente e acquirente, nonché stadio di commercializzazione.

Nella norma, infatti, non è rinvenibile nessun ostacolo a che una volta importati, i beni ivi elencati possano essere oggetto di diverse cessioni interne prima di giungere al consumatore finale, usufruendo tutte, importazione compresa, prima

dell'esenzione e dal 1° gennaio 2021 dell'aliquota IVA al 5 per cento.

Valgono considerazioni pressoché analoghe in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'articolo 124: 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 le cessioni 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 sopra riportata – 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»*.

La genericità dunque che contraddistingue la norma in commento ne rende molto ampio sia l'ambito soggettivo di applicazione, sia quello oggettivo con possibilità che la stessa si sovrapponga a altre disposizioni, che prevedono analoghe o simili discipline.

Ne sono un esempio le cessioni gratuite di beni effettuate a favore dei soggetti indicati all'articolo 10, primo comma, n. 12) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito, anche “Decreto IVA”) per le quali non è consentita la detrazione dell'imposta assolta sul loro acquisto ai sensi del successivo articolo 19, comma 2 del medesimo Decreto.

In virtù dell'entrata in vigore dell'articolo 124, se la donazione ha per oggetto uno o più beni indicati al comma 1 del medesimo articolo, torna applicabile il trattamento IVA ivi previsto. Pertanto anche la cessione gratuita a favore di uno dei soggetti di cui all'articolo 10, primo comma, n. 12) del Decreto IVA, ove

effettuata entro il 31 dicembre 2020, sarà esente e senza pregiudizio del diritto alla detrazione in capo al cedente. Se effettuata a partire dal 1° gennaio 2021, sarà invece soggetta all'ordinario regime di esenzione di cui al citato articolo 10, primo comma, n. 12), ai sensi del quale al cedente non è attribuito il diritto alla detrazione dell'IVA.

Ad ogni buon fine, si fa presente che, pur non essendo obbligatorio, per facilitare l'individuazione dell'esenzione in commento è possibile indicare nelle fatture relative alle cessioni di beni effettuate ai sensi dell'articolo 124, comma 2, che trattasi di *«operazione esente con diritto alla detrazione»* oppure di *«cessione esente ai sensi dell'articolo 124, comma 2, del dl n. 34 del 2020»*.

Per completezza si ricorda che nell'ambito delle misure adottate in ambito IVA tese a favorire il contrasto alla pandemia da COVID-19, l'articolo 124 costituisce solo l'ultimo, in ordine temporale, degli interventi adottati: questo infatti è stato preceduto dall'introduzione dell'articolo 66, comma 3, del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18 (c.d. Decreto Cura Italia) e dell'articolo 27 del decreto legge 8 aprile 2020, n. 23 (c.d. Decreto Liquidità).

La prima delle citate disposizioni prevede che si considerano effettuati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, senza pregiudizio quindi del diritto alla detrazione, gli acquisti dei beni ceduti a titolo di erogazione liberale in natura effettuate, nell'anno 2020, a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Analogo trattamento IVA è previsto dall'articolo 27 del Decreto Liquidità alle donazioni dei c.d. farmaci ad uso compassionevole nell'ambito dei programmi ad uso compassionevole, per i quali non vige la presunzione di cessione di cui all'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441.

Oltre alle citate disposizioni occorre ricordare l'articolo 68, primo comma, lettera f) del Decreto IVA che consente – a regime - di importare senza pagamento dell'IVA i beni donati a enti pubblici ovvero a associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità filantropiche, nonché alle popolazioni

colpite da calamità naturali o catastrofi dichiarate tali ai sensi della legge 8 dicembre 1970, n. 996.

Ne consegue che continueranno ad essere importati senza pagamento dell'IVA, in luogo quindi dell'aliquota IVA del 5 per cento, i beni elencati al numero 1-ter.1, Parte II-bis della Tabella A allegata al Decreto IVA qualora siano donati ai soggetti o per le finalità di cui alla citata lettera f).

Si forniscono di seguito le risposte ai quesiti pervenuti alla scrivente in merito all'ambito applicativo dell'articolo 124.

In proposito si fa presente che i beni agevolabili ai sensi dell'articolo 124 costituiscono un paniere più ristretto di quello individuato dai codici TARIC di cui alla circolare n. 12/2020 dell'ADM. Quest'ultima infatti antepone “**ex**” alla voce doganale individuata, quanto a significare che la voce ha una portata più ampia rispetto a quella della norma in commento. Per “**ex**” si intende in sostanza “**una parte di**” e pertanto occorre individuare all'interno della voce considerata, quali beni siano agevolabili ai sensi dell'articolo 124.

In merito ai temi doganali si invita alla lettura della citata circolare 12/D del 2020 dell'ADM.

2 RISPOSTE A QUESITI

2.1 Definizione di «termometri».

Nella nozione di «termometri» contenuta nell'articolo 124, comma 1, del Decreto sono comprese tutte le tipologie destinate alla misurazione della temperatura corporea, inclusi i *termoscanner*?

Risposta

Il Ministero della salute, con le note prot. 3662 e 3663 del 9 giugno 2020, ha fornito alla scrivente delle indicazioni in merito ai prodotti elencati dall'articolo 124 e, con riferimento ai termometri, ha precisato che rientrano in questa definizione tutti i termometri per la misurazione della temperatura corporea.

malattie causate da altri virus, con la dizione «*detergenti disinfettanti per mani*» il legislatore ha voluto far riferimento ai soli prodotti per le mani con potere disinfettante, e in particolare ai biocidi o presidi medico-chirurgici, a prescindere dalle dimensioni della confezione.

I semplici detergenti infatti non possono ritenersi compresi nell'elenco dell'articolo 124 in quanto non svolgono un'azione disinfettante: si limitano a rimuovere lo sporco e i microrganismi in esso presenti, e la conseguente riduzione della carica microbica facilita la disinfezione.

Come indicato dall'Istituto Superiore della Sanità (in seguito, "ISS") nel Rapporto COVID-19, n. 19/2020 Rev. del 13 luglio 2020 e n.25/2020 del 15 maggio 2020, solo la disinfezione ha un'azione virucida, battericida o fungicida ossia un'azione volta a distruggere, eliminare o rendere innocui i microrganismi, fermo restando che, per un'efficace azione disinfettante, questa deve essere preceduta dalla detersione della cute o delle superfici. Per svolgere questa azione però devono essere utilizzati i biocidi (BPR) o i presidi medico chirurgici (PMC), cioè disinfettanti, autorizzati in genere dal Ministero della salute o dall'ISS, che obbligatoriamente riportano in etichetta il numero di registrazione/autorizzazione.

Questi prodotti non vanno confusi con i comuni igienizzanti per le mani, esclusi dall'ambito oggettivo di applicazione dell'articolo 124, per i quali, al pari dei detergenti non è prevista alcuna autorizzazione, essendo sufficiente la conformità alle normative in materia di detergenti o di cosmesi.

I biocidi e i presidi medico chirurgici permettono dunque un'efficace azione disinfettante della cute o delle superfici e in genere sono a base di principi attivi come l'acido lattico, l'acido cloridrico, l'ipoclorito di sodio, etanolo, perossido di idrogeno, in percentuali diverse a seconda del tipo di utilizzo. Quelli utilizzati per disinfettare la cute appartengono alla categoria PT1, mentre quelli per la disinfezione delle superfici appartengono alla categoria PT2, fermo restando che alcuni BPR o PMC possono essere idonei per entrambi gli usi (PT1/PT2), come l'etanolo.

Pertanto, fermi restando i codici doganali individuati dall'ADM nella

Codice	Descrizione
200.00	- Detergenti
200.00.01	- a base di sali di amonio quaternari
200.00.02	- a base di composti alchilici
200.00.03	- a base di tensioattivi e/o acidi organici, formulati con altri tensioattivi e/o acidi organici
200.00.04	- a base di tensioattivi e/o acidi organici, formulati con altri tensioattivi e/o acidi organici e con altri tensioattivi e/o acidi organici
200.00.05	- a base di tensioattivi e/o acidi organici, formulati con altri tensioattivi e/o acidi organici e con altri tensioattivi e/o acidi organici
200.00.06	- a base di tensioattivi e/o acidi organici, formulati con altri tensioattivi e/o acidi organici e con altri tensioattivi e/o acidi organici
200.00.07	- a base di tensioattivi e/o acidi organici, formulati con altri tensioattivi e/o acidi organici e con altri tensioattivi e/o acidi organici
200.00.08	- a base di tensioattivi e/o acidi organici, formulati con altri tensioattivi e/o acidi organici e con altri tensioattivi e/o acidi organici
200.00.09	- a base di tensioattivi e/o acidi organici, formulati con altri tensioattivi e/o acidi organici e con altri tensioattivi e/o acidi organici
200.00.10	- a base di tensioattivi e/o acidi organici, formulati con altri tensioattivi e/o acidi organici e con altri tensioattivi e/o acidi organici
200.00.11	- a base di tensioattivi e/o acidi organici, formulati con altri tensioattivi e/o acidi organici e con altri tensioattivi e/o acidi organici
200.00.12	- a base di tensioattivi e/o acidi organici, formulati con altri tensioattivi e/o acidi organici e con altri tensioattivi e/o acidi organici
200.00.13	- a base di tensioattivi e/o acidi organici, formulati con altri tensioattivi e/o acidi organici e con altri tensioattivi e/o acidi organici
200.00.14	- a base di tensioattivi e/o acidi organici, formulati con altri tensioattivi e/o acidi organici e con altri tensioattivi e/o acidi organici
200.00.15	- a base di tensioattivi e/o acidi organici, formulati con altri tensioattivi e/o acidi organici e con altri tensioattivi e/o acidi organici
200.00.16	- a base di tensioattivi e/o acidi organici, formulati con altri tensioattivi e/o acidi organici e con altri tensioattivi e/o acidi organici
200.00.17	- a base di tensioattivi e/o acidi organici, formulati con altri tensioattivi e/o acidi organici e con altri tensioattivi e/o acidi organici
200.00.18	- a base di tensioattivi e/o acidi organici, formulati con altri tensioattivi e/o acidi organici e con altri tensioattivi e/o acidi organici
200.00.19	- a base di tensioattivi e/o acidi organici, formulati con altri tensioattivi e/o acidi organici e con altri tensioattivi e/o acidi organici
200.00.20	- a base di tensioattivi e/o acidi organici, formulati con altri tensioattivi e/o acidi organici e con altri tensioattivi e/o acidi organici

Tra questi prodotti vanno ovviamente individuati quelli che corrispondono alla definizione della norma e dunque solo i detergenti disinfettanti per le mani, con le caratteristiche prima chiarite.

Tutti gli altri prodotti indicati dalle tabelle non possono pertanto beneficiare del trattamento IVA introdotto dall'articolo 124.

2.3 Definizione di «mascherine»

Quesito 1

Le «mascherine» comprendono anche quelle chirurgiche parificate dall'ISS ex articolo 15, comma 2, del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 27 del 2020, nonché le mascherine Ffp2 e Ffp3 parificate ai sensi del comma 3 del medesimo articolo 15?

Risposta

La formulazione e la finalità della norma in commento consentono di ritenere che solo le mascherine chirurgiche e quelle Ffp2 e Ffp3 rientrino nell'ambito oggettivo di applicazione dell'articolo 124, a prescindere dall'uso ospedaliero delle stesse.

Per il Ministero della salute, infatti, e l'ISS (Rapporto ISS COVID-19 n. 2/2020, Rev. 2, del 10 maggio 2020) solo queste tipologie di protezione

costituiscono idonei strumenti di prevenzione contro i virus quali il COVID-19 o la Sars, a condizione che siano validamente certificate come dispositivo medico (in seguito anche “DM”) o dispositivo di protezione individuale (in breve anche “DPI”).

Le mascherine chirurgiche, in particolare, ricadono nell’ambito dei dispositivi medici di cui al d.lgs. 24 febbraio 1997, n. 46 e s.m.i, la cui funzione è evitare che chi le indossa contamini l’ambiente, in quanto limitano la trasmissione di agenti infettivi, mentre le mascherine Ffp2 e Ffp3, dette anche “facciali filtranti”, rientrano nei DPI di cui al d. lgs. 4 dicembre 1992, n. 475, che sono utilizzati per proteggere chi le indossa dagli agenti esterni, quali goccioline di saliva.

Secondo il Ministero della salute, per essere sicure, le mascherine chirurgiche devono essere prodotte rispettando la norma tecnica UNI EN 14683:2019, mentre quelle Ffp2 e Ffp3 devono rispettare le norme tecniche armonizzate UNI EN 149:2009. *“Ogni altra mascherina reperibile in commercio, diversa da quelle sopra elencate, non è un dispositivo medico né un dispositivo di protezione individuale; può essere prodotta ai sensi dell'art. 16, comma 2, del D.L. 18/2020, sotto la responsabilità del produttore che deve comunque garantire la sicurezza del prodotto (a titolo meramente esemplificativo: che i materiali utilizzati non sono noti per causare irritazione o qualsiasi altro effetto nocivo per la salute, non sono altamente infiammabili, ecc.). Per queste mascherine non è prevista alcuna valutazione dell’Istituto Superiore di Sanità e dell’INAIL.*

*Le mascherine in questione **non possono** essere utilizzate in ambiente ospedaliero o assistenziale in quanto non hanno i requisiti tecnici dei dispositivi medici e dei dispositivi di protezione individuale...”* (http://www.salute.gov.it/portale/news/p3_2_1_1_1.jsp?lingua=italiano&menu=notizie&p=dalministero&id=4361).

Deve pertanto ritenersi che ogni altra mascherina reperibile in commercio, diversa da quelle sopra elencate (quali ad esempio le mascherine in tessuto prodotte per uso igienico non sanitario) e prodotta senza il rispetto dei requisiti tecnici previsti dalla norme comunitarie (*i.e.* UNI EN 14683:2019 e UNI EN 149:2009),

non possa beneficiare del trattamento IVA previsto dall'articolo 124.

In senso analogo peraltro si è espressa anche l'ADM che ritiene "tassativo" il riferimento alle mascherine "chirurgiche" e alle "mascherine Ffp2 e Ffp3" contenuto nel numero 1-*ter.l* della Tabella A, Parte II-*bis*, allegata al Decreto IVA (cfr. circolare n. 12/D del 2020).

Il Ministero della salute, inoltre, nella nota prot. 3662 del 9 giugno 2020, ha comunicato alla scrivente che rientrano nella definizione di "mascherine" di cui all'articolo 124, comma 1, anche quelle chirurgiche "autorizzate in deroga" dall'ISS ai sensi dell'articolo 15, comma 2, del d.l. n. 18 del 2020.

Per la disposizione da ultimo richiamata, chi intende produrre, importare e immettere in commercio mascherine chirurgiche e DPI in deroga alle disposizioni vigenti può inviare all'ISS un'autocertificazione nella quale, sotto la propria esclusiva responsabilità, attesta le caratteristiche tecniche delle mascherine e che le stesse rispettano tutti i requisiti di sicurezza di cui alla vigente normativa. Entro 3 giorni dall'invio dell'autocertificazione, l'ISS si pronuncia circa la rispondenza delle mascherine chirurgiche alle norme vigenti.

Si tratta in sostanza di una procedura di validazione straordinaria finalizzata a facilitare il reperimento in tempi brevi di questi beni che in ogni caso non comporta una deroga agli standard di qualità e sicurezza imposti dalla normativa di riferimento, quali le norme UNI EN ISO 14683-2019 per i dispositivi medici e quelle UNI EN 149:2009 per i DPI.

Considerato che analoga facoltà è riconosciuta all'INAIL dal successivo comma 3 del citato articolo 15, si ritiene che anche le mascherine chirurgiche e quelle Ffp2 e Ffp3 autorizzate in deroga dall'INAIL possano essere acquistate, importate e commercializzate sino al 31 dicembre 2020 in esenzione da IVA e successivamente, cioè a decorrere dal 1° gennaio 2021, con applicazione dell'IVA nella misura del 5 per cento.

Ai fini della detrazione IRPEF della spesa sostenuta per l'acquisto delle mascherine chirurgiche e di quelle Ffp2 e Ffp3 si rimanda a quanto chiarito dalla circolare 6 maggio 2020, n. 11/E, nella risposta al quesito 5.12.

Ai fini dell'importazione, l'ADM ha attribuito alle mascherine agevolate i seguenti codici: ex 63079098 per le mascherine chirurgiche, ex 63079098 e ex 9020000080 per le mascherine Ffp2 e Ffp3.

Si segnala che ADM ha dato notizia della nuova codifica attribuita ai prodotti in questione, disposta dal Regolamento di esecuzione (UE) 2020/1369 della Commissione del 29 settembre 2020. Per quanto qui di interesse, sono stati pertanto introdotti i seguenti nuovi codici TARIC: 6307 90 98 11 per le mascherine Ffp2 e Ffp3; 6307 90 98 15 per le mascherine chirurgiche.

Quesito 2

Sono agevolabili ai sensi dell'articolo 124 le mascherine c.d. ricaricabili intendendo per tali quelle riutilizzabili perché dotate di filtro intercambiabile, venduto anche separatamente?

Risposta

Si ritiene che le mascherine riutilizzabili rientrino nell'ambito di applicazione dell'articolo 124 in quanto la norma in commento e le indicazioni ministeriali si limitano a definire le norme tecniche di produzione e i relativi requisiti filtranti che le mascherine chirurgiche e quelle Ffp2 e Ffp3 devono rispettare per essere sicure e dunque agevolabili ai fini in esame.

La cessione della mascherina riutilizzabile, venduta unitamente al relativo filtro, dunque, è esente da IVA sino al 31 dicembre 2020 e successivamente imponibile con IVA al 5 per cento a condizione che abbia le caratteristiche tecniche per essere certificata dall'autorità competente come DM o DPI, prodotto rispettivamente secondo le norme UNI EN ISO 14683-2019 e UNI EN 149:2009.

In merito alla cessione dei singoli filtri, si osserva che questa componente è l'elemento principale della mascherina in quanto ne definisce le caratteristiche filtranti e di sicurezza a poco o nulla rilevando il relativo supporto, che assurge così a elemento accessorio. E' ragionevole quindi ritenere che la cessione del singolo filtro possa usufruire del trattamento IVA previsto dall'articolo 124 a condizione

che abbia le caratteristiche tecniche prima ricordate (in questo caso, verosimilmente DPI Ffp2 e Ffp3 e rispetto UNI EN 149:2009).

2.4 Definizione di «dispenser a muro per disinfettanti»

Possono usufruire del trattamento IVA previsto dall'articolo 124 oltre ai «dispenser a muro per disinfettanti» anche quelli “a piantana” che sono uguali ai primi tranne nel tipo di supporto e sono presenti da anni sul mercato?

Si chiede di chiarire inoltre se la specifica “per disinfettanti” sia vincolante atteso che non esistono dispenser esclusivamente per disinfettanti.

Risposta

Nel richiamare la nozione di «dispenser a muro per disinfettanti», la norma ha inteso agevolare i distributori di disinfettanti che presentino elementi di ancoraggio e fissità (ad esempio, al terreno o a muro). Pertanto rientrano in questa categoria anche le piantane dotate di sistemi di fissaggio.

Sono di contro escluse tutte le strutture facilmente asportabili, come ad esempio le colonnine di cartone su cui sono posizionati i normali flaconi dotati di dispenser.

Ai fini del trattamento IVA applicabile, l'agevolazione riguarda il dispenser avente le caratteristiche di fissità sopra evidenziate e oggettivamente considerato, anche se non utilizzabile in termini generali unicamente per disinfettanti.

Si segnala infine che ADM, nella citata circolare 12/D, ha classificato i «dispenser a muro per disinfettanti» alla voce doganale ex 8479 8997 della Nomenclatura combinata, cioè, “altri” di “altri”, nell'ambito della voce 8479 «Macchine ed apparecchi con una funzione specifica, non nominati ne' compresi altrove in questo capitolo» .

2.5 Definizione di «soluzione idroalcolica in litri»

Quali prodotti rientrano nella nozione di «soluzione idroalcolica in litri»? Si prescinde da requisiti come la concentrazione minima o la registrazione come PMC?

La locuzione “*in litri*” si riferisce all’unità di misura (cioè litri e non kg) oppure al quantitativo minimo da fatturare con il trattamento IVA previsto dalla norma? Si fa presente, al riguardo, che queste soluzioni vengono vendute anche in formato inferiore al litro.

Risposta

Nella nozione di «soluzione idroalcolica in litri» rientrano i disinfettanti a base alcolica, certificati/autorizzati come PMC o biocidi, normalmente utilizzati per la pulizia di rilevanti superfici oppure in ambito sanitario.

Come già chiarito nella risposta al quesito 2, solo questo tipo di prodotti ha un’azione virucida e dunque è in grado di rispettare la *ratio* della norma in commento.

Considerato inoltre che secondo l’ISS (Rapporto COVID-19 Rev, n. 25/2020 del 15 maggio 2020), per la disinfezione delle superfici, sono efficaci i PMC e i biocidi a base di etanolo almeno ($\geq$) al 70 per cento, sono esclusi dall’ambito oggettivo di applicazione dell’articolo 124 i PMC e i biocidi con etanolo inferiore alla predetta percentuale.

Al riguardo, stante la definizione data dalla norma «*in litri*», nonché la finalità di prevenzione della stessa, possono beneficiare dell’esenzione fino al 31 dicembre (e, successivamente, dell’aliquota ridotta) le confezioni il cui contenuto fa riferimento al litro come unità di misura (es. confezioni da mezzo litro oppure 750 ml). Sono pertanto comprese nell’agevolazione in commento non solo le confezioni maggiori o uguali a un litro, ma anche quelle di minore dimensione. Ciò ovviamente nel presupposto che la loro cessione avvenga per finalità sanitarie.

Come sopra ricordato al paragrafo 1, le cessioni per finalità cosmetiche o alimentari non possono beneficiare del regime di favore di cui all’articolo 124 e la

finalità della cessione è in genere desumibile dall'acquirente e dal suo settore di attività.

Ai fini dell'importazione, nella circolare n. 12/D del 2020 dell'ADM, la soluzione idroalcolica in litri trova corrispondenza nelle voci doganali della Nomenclatura combinata: ex 2207 1000, ex 2207 2000, ex 2208 9091 ed ex 2208 9099, come descritte nelle 2 tabelle di cui sotto.

Codice	Descrizione
2207	Alcol etilico non denaturato con titolo alcolometrico volumico uguale o superiore a 80% vol. di alcool etilico in acqua, denaturato, di qualsiasi titolo
2207 10	Alcol etilico non denaturato con titolo alcolometrico volumico uguale o superiore a 80% vol.
	--- ottenuto con prodotti agricoli che figurano nell'allegato del trattato sul commercio dell'Unione europea
2207 10 11	Alcol etilico ottenuto da prodotti agricoli quali cereali nell'allegato del trattato sul commercio dell'Unione europea, esclusi i prodotti con un tenore di acqua superiore a 12,5% (peso) risultante secondo la norma EN1525
2207 10 12	--- altro
2207 10 13	--- altro
2207 20	Alcol etilico in acqua, denaturato, di qualsiasi titolo
	--- ottenuto con prodotti agricoli che figurano nell'allegato del trattato sul commercio dell'Unione europea
2207 20 11	Alcol etilico ottenuto da prodotti agricoli quali cereali nell'allegato del trattato sul commercio dell'Unione europea, esclusi i prodotti con un tenore di acqua superiore a 12,5% (peso) risultante secondo la norma EN1525
2207 20 12	--- altro
2207 20 13	--- altro

Codice	Descrizione
2208	Alcol etilico non denaturato con titolo alcolometrico volumico inferiore a 80% vol., acquedotti, liquori ed altre bevande contenenti alcool di qualsiasi titolo
2208 10	--- ottenuto con prodotti agricoli che figurano nell'allegato del trattato sul commercio dell'Unione europea
2208 10 11	--- altro
2208 10 12	--- altro
2208 20	--- ottenuto con prodotti agricoli che figurano nell'allegato del trattato sul commercio dell'Unione europea
2208 20 11	Alcol etilico ottenuto da prodotti agricoli quali cereali nell'allegato del trattato sul commercio dell'Unione europea, esclusi i prodotti con un tenore di acqua superiore a 12,5% (peso) risultante secondo la norma EN1525
2208 20 12	--- altro
2208 20 13	--- altro

2.6 Definizione di «Perossido al 3 per cento in litri»

Nell'ambito della nozione di «perossido al 3 per cento in litri» possono rientrare i disinfettanti a base di perossido con concentrazione inferiore al 3 per

cento, indicati nella Circolare del Ministero della salute n. 5443 del 22 febbraio 2020 e negli ultimi rapporti dell'ISS (n. 19/2020 e n. 20/2020)?

Risposta

Ai fini in esame si conferma quanto indicato nella risposta al quesito 2.5, nel senso che sono agevolati i PMC e i biocidi a base di perossido di idrogeno al 3 per cento (*i.e.* cosiddetta “acqua ossigenata”).

La formulazione della norma infatti non consente di ammettere altre tipologie di disinfettanti. Il perossido al 3 per cento in litri peraltro figura anche nell'elenco allegato alla decisione UE 2020/491 del 3 aprile 2020.

In merito alla dimensione della confezione, si rinvia alla risposta del quesito 2.5, risultando pertanto agevolabili anche confezioni inferiori al litro.

Ai fini dell'importazione, l'ADM ha classificato tale prodotto alla voce doganale ex 28470000 “Perossido di idrogeno (acqua ossigenata) anche solidificato con urea”, indipendentemente dal tipo di concentrazione. Resta inteso che, nell'ambito di tale voce doganale, potranno beneficiare del trattamento agevolato in commento solo i prodotti con perossido al 3 per cento, indipendentemente dal formato della confezione.

Ad ogni buon fine si ricorda che prima dell'entrata in vigore dell'articolo 124, il perossido di idrogeno (acqua ossigenata) soluzione 3 per cento non era più compreso tra i prodotti che, in base alla Farmacopea Ufficiale, XII edizione, Tabella n. 2, le farmacie devono obbligatoriamente avere «*nei quantitativi ritenuti sufficienti al regolare espletamento del servizio*». La relativa cessione pertanto era soggetta all'aliquota IVA nella misura del 22 per cento anziché del 10 per cento con conseguente superamento della risoluzione n. 23/E del 27 febbraio 2015.

2.7 Definizione di «strumentazione per diagnostica per COVID-19»

Quali prodotti rientrano nella nozione di «strumentazione per diagnostica per COVID-19»? In particolare si chiede se rientrano nell'ambito di applicazione

dell'articolo 124 anche i saturimetri (pulsossimetri e ossimetri) e i kit o gli strumenti per eseguire i test sierologici.

Risposta

Con la nota n. 3662 del 9 giugno 2020, il Ministero della salute ha specificato che rientrano tra la «*strumentazione per diagnostica per COVID-19*» “*anche i Saturimetri (pulsossimetri e ossimetri) in quanto sono dispositivi medici che permettono di diagnosticare una sofferenza a carico dell’apparato respiratorio di cui è responsabile COVID-19*”.

Ai fini dell'importazione di questa strumentazione, l'ADM, nella circolare 12/D del 2020, ha indicato i seguenti codici doganali della Nomenclatura combinata: ex 3002 1300, ex 3002 1400, ex 3002 1500, ex 3002 9090, ex 3822 0000, ex 9018 90, ex 9027 80, ex 9027 8080, come descritti nelle seguenti tabelle.

Codice	Descrizione
302	Serum umano, surnego normale preparato per un'analisi; profilattici e diagnostici; antisera, altre frazioni del sangue e prodotti ematologici, anche modificati o ottenuti mediante procedimenti tecnologici, se così, insieme, colture di microrganismi (per la 304) e prodotti simili
	- Antiseri, altre frazioni del sangue e prodotti ematologici, anche modificati o ottenuti mediante procedimenti tecnologici
302.110. 0	- Al per test diagnostici della malaria
302.120. 0	- Antiseri e altre frazioni del sangue
302.130. 0	- Prodotti ematologici, non modificati, non presentati sotto forma di dosi, né condizionali per la vendita al minuto
302.140. 0	- Prodotti ematologici, modificati, non presentati sotto forma di dosi, né condizionali per la vendita al minuto
302.150. 0	- Prodotti ematologici, presentati sotto forma di dosi o condizionali per la vendita al minuto
302.160. 0	- Altri
302.200. 0	- Vaccini per la malaria umana
302.300. 0	- Vaccini per la malaria veterinaria
302.9	- Altri
302.910. 0	- Serum umano
302.920. 0	- Serum normale preparato per un'analisi; profilattici e diagnostici
302.930	- Colture di microrganismi
302.940. 0	- Agenti patogeni e culture di agenti patogeni
302.950. 0	- Altri
302.960	- Altri
302.970. 0	- Agenti patogeni e culture di agenti patogeni
302.980. 0	- Altri

[illegible]

Codice	Descrizione
901	Strumenti ed apparecchi per la misura in fisica, chimica e in medicina, compresi gli apparecchi di radiologia ed dei apparecchi elettronici di sorta; gli apparecchi per i centri dentali
901.1	di strumenti ed apparecchi

Codice	Descrizione
902	Strumenti ed apparecchi per analisi fisica e chimica (per esempio: spettrometri, rifrattometri, spettrofotometri, analizzatori di gas e di liquidi, strumenti ed apparecchi per prove di viscosità, di durezza, di tensione superficiale e simili) e per misure calorimetriche, acustiche e fotometriche (compresi gli indicatori dei tempi di posa); microscopi
902.1	Analizzatori di gas e di liquidi
902.101.10	- spettrometri
902.101.20	- rifrattometri
902.101.30	- spettrofotometri
902.101.40	- spettrometri, spettrofotometri e spettrofotometri che utilizzano la radiazione ultravioletta (UV, visibile, IR)
902.101.50	- altri strumenti ed apparecchi che utilizzano la radiazione ultravioletta (UV, visibile, IR)
902.102	di strumenti ed apparecchi
902.102.10	- indicatori dei tempi di posa
902.102.20	- gli altri, compreso gli apparecchi per misurare la viscosità
902.102.30	- di
902.102.40	- microscopi, parti ed accessori

Per quanto riguarda i test sierologici, posto che gli strumenti diagnostici per eseguire i test sierologici rientrano nell'elenco allegato alla decisione UE 2020/491 del 3 aprile 2020 e dunque anche in quello del comma 1 dell'articolo 124 (più sintetico sul punto), gli stessi potranno godere del regime agevolato in commento a condizione che siano classificabili nei codici doganali richiamati dalla circolare 12/D citata.

2.8 Definizione di «attrezzature per la realizzazione di ospedali da campo»

Si chiede se tra le «attrezzature per la realizzazione di ospedali da campo» rientrano ulteriori strumentazioni non espressamente elencate dall'articolo 124 del Decreto.

Risposta

Rientrano in questa categoria i letti ospedalieri, le tende, ivi incluse quelle in plastica in quanto beni che, in base all'elenco allegato alla decisione (UE) 2020/491 del 3 aprile 2020, sono «attrezzature di ospedali da campo». In senso conforme si

è espressa anche l'ADM che ha classificato questi beni alle voci doganali: letti ospedalieri ex 9402 9000, tende 6306 22 00 - 6306 2900, tende di plastica 3926 90 97, come descritte dalle seguenti tabelle.

Colore	Descrizione
MC	Moduli per la gestione in design. Tabelloni e in alternativa per esempio: Incol spandito, Incol per muro, Incol con ricambio per pannello, pannello per Incol, pannello da parete fissa e pannello mobile, con dispositivo di ancoramento e di sicurezza per il taglio.
MC 100_II	Pannello per Incol, pannello da parete fissa e pannello mobile, e incol pannello.
MC 100_III	Incol.

Codice	Descrizione
030	Capitale e rendite per Sistema, fondo, altro per informazioni, per livello e sotto i conti e sotto, aggiunti per categoria
	Capitale e rendite per Sistema
030.030.00	-- di loro proprietà
030.030.00	-- di altro capitale sociale
	Totale
030.030.00	-- di loro proprietà
030.030.00	-- di altro capitale sociale
030.030.00	Totale
030.030.00	Valore per informazioni
030.030	-- di loro proprietà
	-- di altro capitale sociale
030.030.00	-- di loro proprietà
030.030.00	-- di altro capitale sociale
030.030.00	Totale

Nome	Funzione
XXX	Ha fatto il nostro partito e ha fatto il nostro bene per la Nazione.

[illegible]

2.9 Prodotti utilizzati per mitigare l'impatto della pandemia non espressamente menzionati nell'elenco di cui all'articolo 124

Si chiede se alcuni prodotti utilizzati per mitigare l'impatto della pandemia, al momento non ricompresi nell'elenco del comma 1 dell'articolo 124, possano comunque beneficiare del trattamento IVA ivi previsto.

Risposta

Quello dell'articolo 124, comma 1, è un elenco tassativo e pertanto il regime IVA previsto dal successivo comma 2 dello stesso articolo non può essere applicato a beni diversi da quelli espressamente individuati.

2.10 Prodotti utilizzabili sia con riferimento a casi di COVID-19 che con riferimento ad altri casi

Poiché ci sono dei prodotti per sala operatoria utilizzabili sia ai fini COVID-19 che con riferimento ad altri casi in terapia intensiva, in sala operatoria o per la chirurgia in generale, si chiede di chiarire quali beni rientrano nell'ambito applicativo dell'articolo 124.

Risposta

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.I 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.

2.11 Articoli di abbigliamento protettivo per finalità sanitarie

Tutti gli articoli di abbigliamento individuati nelle nomenclature NC/TARIC

dall'ADM nella circolare n. 12/2020 sono soggetti all'aliquota ridotta oppure questo trattamento va circoscritto a quelli di tipo «*protettivo per finalità sanitarie*»?

Quale trattamento ad esempio va riservato al guanto monouso in nitrile venduto ad un soggetto in relazione al quale il cedente non può a priori verificarne l'effettivo utilizzo per finalità sanitarie?

Risposta

La norma non definisce l'ambito soggettivo di applicazione ossia i destinatari del trattamento IVA agevolato.

Ai fini in esame, rileva la “*finalità sanitaria*” dei beni in commento, da intendersi in senso oggettivo: sono cioè agevolati i beni che possiedono le caratteristiche tecniche idonee a garantire *in primis* la protezione degli operatori sanitari dalla diffusione del virus.

Tuttavia, successivamente all'entrata in vigore dell'articolo 124, i protocolli di sicurezza adottati nei diversi settori economici hanno reso obbligatorio l'uso di questo tipo di abbigliamento ai fini della sicurezza dei lavoratori e degli utenti. Ne sono un esempio, i protocolli di sicurezza adottati nel settore dell'industria alimentare, della grande distribuzione e della scuola, la cui finalità è ovviamente sanitaria poiché finalizzati a contrastare il diffondersi delle pandemie, proteggendo nello stesso tempo lavoratori e utenti.

Pertanto anche gli operatori obbligati al rispetto di questi protocolli di sicurezza possono acquistare tale tipologia di abbigliamento usufruendo della disciplina agevolativa in commento.

Questi beni sono individuati nel Rapporto ISS COVID-19, n. 2/2020, “*Indicazioni ad interim per un utilizzo razionale delle protezioni per infezione da SARS-CoV-2 nelle attività sanitarie e sociosanitarie (assistenza a soggetti affetti da COVID-19) nell'attuale scenario emergenziale SARS-CoV-2*”, approvate dal Comitato Tecnico Scientifico attivo presso la Protezione Civile e recepite dal Ministero della salute.

Il documento citato in sostanza indica quali sono i DPI e i dispositivi medici (guanti, mascherine, camici o occhiali) che gli operatori sanitari devono indossare nei principali contesti in cui entrano in contatto con i pazienti affetti da Covid-19 (https://www.iss.it/altre-pubblicazioni/-/asset_publisher/btw1J82wtYzH/content/indicazioni-ad-interim-per-un-utilizzo-razionale-delle-protezioni-per-infezione-da-sars-cov-2-nelle-attivita%25C3%25A0-sanitarie-e-sociosanitarie-assistenza-a-soggetti-affetti-da-covid-19-nell-attuale-scenario-emergenziale-sars-cov-2).

L'ADM ha classificato questi beni alle voci doganali:

- ex 3926 2000, ex 4015 1100, ex 4015 1900 per i guanti in lattice, in vinile e in nitrile;
- ex 9004 9010, ex 9004 9090, ex 3926 9097, ex 3926 2000 per le visiere e gli occhiali protettivi;
 - ex 6210 10, ex 6210 20, ex 6210 30, ex 6210 40, ex 6210 50, ex 6211 32, ex 6211 33, ex 6211 39, ex 6211 42, ex 6211 43, ex 6211 49 per le tute di protezione, i camici impermeabili e i camici chirurgici;
 - ex 6505 00 30, ex 6505 00 90, ex 6506 per le cuffie copricapo;
 - ex 3926 20 00, ex 3926 90 97, ex 4818 90 10, ex 6307 90 98 per i calzari e i soprascarpe;

Resta inteso che il trattamento IVA agevolato introdotto dall'articolo 124 non va applicato a tutti i beni rientranti in queste voci doganali ma solo a quelli che presentano le caratteristiche di DPI o di dispositivo medico.

2.12 Ambito oggettivo di applicazione degli articoli 124 e 125 del Decreto

Si chiede se l'ambito soggettivo di applicazione dell'articolo 124 del Decreto sia lo stesso di quello del successivo articolo 125 in tema di "*Credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione*".

Risposta

L'articolo 125 del Decreto riconosce un credito d'imposta ai soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni, agli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, nella misura del

60 per cento delle spese sostenute nel 2020 per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati, nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti.

Questo credito è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa ovvero in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

Il credito d'imposta in commento inoltre non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 125, tra le spese ammissibili figurano quelle sostenute per l'acquisto di:

- a) dispositivi di protezione individuale, quali mascherine, guanti, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione e calzari, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea;
- b) l'acquisto di prodotti detergenti e disinfettanti;
- c) l'acquisto di dispositivi di sicurezza diversi da quelli di cui alla lettera a), quali termometri, termoscanter, tappeti e vaschette decontaminanti e igienizzanti, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea, ivi incluse le eventuali spese di installazione.

L'ambito oggettivo di applicazione della norma in commento quindi in parte si sovrappone a quella dell'articolo 124, nel senso che vi figurano le spese per l'acquisto di prodotti e beni compresi nell'elenco del comma 1 dell'articolo 124. Ne consegue ad esempio che se un'impresa acquista delle mascherine chirurgiche, delle mascherine Ffp2 e Ffp3 oppure delle mascherine chirurgiche "autorizzate in deroga" dall'Istituto Superiore di Sanità o dall'INAIL ai sensi dell'articolo 15, commi 2 e 3 del d.l. n. 18 del 2020, effettua l'operazione in esenzione da IVA sino al 31 dicembre 2020 e si vede riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 60 per cento della spesa sostenuta, fermo restando, con riferimento al citato credito d'imposta, quanto disposto dai provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle

Entrate del 10 luglio 2020 e dell'11 settembre 2020.

2.13 Pezzi di ricambio e beni accessori

Possono usufruire del trattamento IVA dell'articolo 124 anche i pezzi di ricambio dei beni ivi elencati?

Risposta

Si ritiene 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.

Fatta tale premessa, 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.

2.14 Ventilazione dei corrispettivi

Le cessioni dei beni di cui all'articolo 124 effettuate fino al 31 dicembre 2020 devono essere sottoposte al meccanismo della ventilazione?

Risposta

In via preliminare si ricorda che le operazioni relative ai beni inclusi nella lista di cui all'articolo 124, comma 1, sono, fino al 31 dicembre 2020, esenti con diritto a detrazione.

I soggetti che applicano il meccanismo della ventilazione devono, di conseguenza, espungere dal totale globale dei corrispettivi la quota degli stessi che si ritiene riconducibile alle cessioni dei beni in questione e sulle quali non è stata applicata l'IVA.

In particolare, laddove non sia noto l'ammontare dei corrispettivi periodici riferibile ai beni in parola, l'importo da sottrarre dal totale dei corrispettivi prima di

procedere con la determinazione dell'imposta a debito va calcolato in proporzione alla percentuale degli acquisti relativi ai medesimi beni. Su ciò che resta dei corrispettivi lordi va scorporata l'IVA a debito relativa alle diverse aliquote con il metodo della ventilazione.

Così ad esempio, su un totale di acquisti al lordo dell'IVA di 5.000 euro, di cui:

- 2.000 euro con aliquota del 4%,
- 2.000 euro con aliquota del 22%,
- 1.000 euro in esenzione ai sensi dell'articolo 124 comma 1,

la percentuale degli acquisti dei beni in esenzione è pari al 20% del totale, mentre quella degli acquisti ad aliquota al 4% e al 22% è pari al 40% ciascuno.

A fronte di ammontare di corrispettivi al lordo dell'IVA di euro 10.000 euro, la quota riferibile alle cessioni esenti è pari a 2.000 euro (20% di 10.000 euro), mentre quella riferibile alle cessioni al 4% e al 22% è pari a 4.000 ciascuno.

Sulle quote "imponibili" va effettuato lo scorporo dell'IVA dovuta in base alle diverse aliquote secondo il metodo della ventilazione dei corrispettivi. Pertanto

- su 4.000, l'IVA al 4% è pari a 154 euro;
- su 4.000, l'IVA al 22% è pari a 721 euro.

L'IVA a debito è pari a 875 euro.

Resta inteso che se il rivenditore è in grado di calcolare con esattezza i corrispettivi relativi ai beni esenti (perché ad esempio al momento della certificazione è stato in grado di tenerli distinti dagli altri corrispettivi come accade per quelli documentati con fattura), detti corrispettivi non devono influire sul calcolo della ventilazione stessa. Il relativo calcolo sarà dunque effettuato depurando dagli acquisti il costo dei beni e dalle vendite i corrispettivi relativi ai medesimi.

2.15 Compilazione Comunicazione delle liquidazioni IVA periodiche e della Dichiarazione IVA annuale

Come vanno riportate le cessioni e gli acquisti dei beni elencati nell'articolo 124, comma 1, nella Comunicazione delle liquidazioni periodiche e nella Dichiarazione annuale IVA?

Risposta

Le operazioni relative ai beni elencati nell'articolo 124, comma 1, vanno riportate nella Comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA secondo le modalità di seguito descritte:

1. il cedente indica l'ammontare delle cessioni nel rigo VP2;
2. il cessionario indica l'ammontare degli acquisti nel rigo VP3.

Per quanto riguarda, invece, le modalità di compilazione della dichiarazione IVA 2021, con riferimento alle predette operazioni, verranno fornite le opportune indicazioni nelle relative istruzioni da approvare entro il 15 gennaio 2021.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(firmato digitalmente)