

IVA

Aliquota Iva ridotta limitata alla fase di costruzione dell'opera di urbanizzazione

di Marco Peirolo

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta all'interpello n. 29 dell'8 febbraio 2019, ha esaminato i profili Iva dell'accordo in base al quale una società s'impegna a **cedere, con relativa installazione**, un centro di protonterapia e a erogare **servizi di manutenzione e supporto tecnico** per la funzionalità dello stesso.

Premesso che il centro di protonterapia è un'apparecchiatura medica per la cura delle malattie tumorali, in base agli accordi intercorsi con il cliente esso verrà installato in una nuova **costruzione di pertinenza** di un **ospedale**.

All'Agenzia è stato chiesto 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 sia applicabile l'**aliquota Iva del 10%** prevista per le **opere di urbanizzazione**, ai sensi del **n. 127-quinquies) e del n. 127-septies) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972**.

La risposta dell'Agenzia chiarisce, innanzi tutto, il trattamento impositivo della cessione, con relativa installazione, dell'apparecchiatura medica.

Il n. 127-quinquies) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972 prevede l'applicazione dell'aliquota Iva del 10%, 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 **n. 127-sexies) della medesima Tabella A, Parte III**, stabilisce, invece, che si applica la stessa aliquota Iva del 10% ai **"beni, escluse materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies"**.

Gli ospedali sono riconducibili alle **"attrezzature sanitarie"**, che costituiscono opere di urbanizzazione secondaria in base all'**articolo 44 L. 865/1971**, richiamato dal **n. 127-quinquies)**.

Nel caso di specie, 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, ma come una **nuova parte di un ospedale già esistente**. Secondo l'Agenzia delle Entrate, sussistono, pertanto, le condizioni per l'applicazione della previsione del n.

127-sexies), che considera soggette all'aliquota Iva del 10% i "beni (...) forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies".

La **cessione dell'apparecchiatura** in esame i riferisce, infatti, ad un bene che, senza perdere la propria individualità, è destinato a divenire un elemento funzionale di un ospedale, che è qualificabile, come detto, nell'ambito delle opere di urbanizzazione secondaria.

Passando ad analizzare il trattamento Iva delle prestazioni di servizi relative al centro di protonterapia, l'Agenzia ha escluso che le stesse siano riconducibili 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**)", che ai sensi del n. 127-septies) sono soggette all'**aliquota ridotta**.

L'accordo stipulato dalle parti ha, infatti, per oggetto **non solo l'acquisto, da parte del cliente, dell'apparecchiatura medica, ma anche dei servizi necessari per lo sviluppo, il funzionamento e la manutenzione della medesima**, mentre l'ambito applicativo del **n. 127-septies**) attiene solo alla costruzione delle opere di urbanizzazione (nella 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.

Resta, a questo punto, da chiarire se i servizi di manutenzione e di supporto tecnico possano qualificarsi come **prestazioni accessorie**, in quanto tali soggette alla stessa disciplina Iva dell'operazione principale, cioè la cessione, con installazione, dell'attrezzatura di protonterapia, ai sensi dell'[articolo 12 D.P.R. 633/1972](#).

Secondo la società istante, tali servizi appaiono inscindibilmente connessi alla realizzazione della struttura medica, 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, 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.

Di diverso avviso l'Agenzia delle Entrate, secondo cui i servizi di cui sopra **non si configurano neppure come operazioni accessorie alla cessione dell'impianto**, non presentando il nesso di dipendenza funzionale con la prestazione principale che è richiesto ai fini dell'accessorietà.

In base al consolidato orientamento della prassi amministrativa, il **principio 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**.

Nel caso in esame, i servizi di gestione, manutenzione, aggiornamento dei *software* e degli *hardware* dell'apparecchiatura medica, **non costituendo la necessaria integrazione e l'essenziale completamento della cessione dell'apparecchiatura stessa**, 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%, sono soggetti a Iva con l'aliquota ordinaria (22%).**

Seminario di specializzazione

LE NUOVE REGOLE IVA SUI VOUCHER

[Scopri le sedi in programmazione >](#)