

COVID-19

Circolare Ministeriale n. 26/E del 15 ottobre 2020

L'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 26/E del 15 ottobre 2020 ha fornito alcuni chiarimenti - nella forma delle domande e delle risposte - relativamente all'applicazione dell'articolo 124 del Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito Decreto) recante "*Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*".

NOTA BENE

L'**articolo 124 del Decreto** ha introdotto una disciplina IVA agevolata per l'acquisto dei beni considerati necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 (si vedano le nostre precedenti comunicazioni).

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

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

Tale elenco ha natura tassativa¹ e non esemplificativa, con la conseguenza che 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% a decorrere dal 1° gennaio 2021.

I chiarimenti forniti nella Circolare riguardano i seguenti temi.

1. DEFINIZIONE DI “TERMOMETRI”

Rientrano in questa definizione tutti i termometri per la misurazione della temperatura corporea. Anche i *termoscanner* rientrano nell'ambito oggettivo di applicazione della norma in commento.

Ai fini dell'importazione in esenzione da dazi e da IVA sino al 31 ottobre 2020 (salvo ulteriori proroghe), i termometri devono essere contraddistinti dai seguenti codici doganali (individuati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli) nella Circolare n. 12/D del 2020:

- ◆ *ex 9025 1120, ex 9025 1180, ex 9025 1900.*

2. DEFINIZIONE DI “DETERGENTI DISINFETTANTI PER MANI”

Con la dizione detergenti disinfettanti per mani il Legislatore ha voluto far riferimento ai **sol**i prodotti per le mani con potere disinfettante, e in particolare ai **biocidi o presidi medico-chirurgici**, a prescindere dalle dimensioni della confezione² (i.e. biocidi e presidi medico-chirurgici autorizzati per l'igiene umana (PT1) e quelli utilizzabili sia per l'igiene umana sia per disinfettare le superfici (PT1/PT2), il cui o i cui principi attivi devono rispettare le percentuali indicate dall'Istituto Superiore della Sanità nel Rapporto 19/2020 Rev).

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli nella citata Circolare n. 12/D ha associato alla voce “*detergenti disinfettanti per le mani*” i codici doganali:

- ◆ *ex 34011100, ex 34011900, ex 34012010, ex 34012090, ex 34013000, ex 34021200, ex 380894.*

NOTA BENE

Posto che si tratta di prodotti soggetti alla preventiva autorizzazione del Ministero della Salute, in assenza di questa autorizzazione o nelle more della stessa, la relativa cessione non potrà beneficiare dell'esenzione IVA prevista dall'articolo 124, comma 2, o “*a regime*” dell'aliquota IVA del 5%.

¹ Relativamente alla tassatività di tale elenco si è espressa anche l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli 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, cui è stato associato in TAR/IC il Codice Addizionale Q101 da indicare, fino al 31 dicembre 2020, nella casella 33 del DAU.

² Cfr. Rapporto COVID-19, n. 19/2020 Rev. del 13 luglio 2020 e n. 25/2020 del 15 maggio 2020 dell'Istituto Superiore della Sanità.

ATTENZIONE

I comuni igienizzanti per le mani sono esclusi dall'ambito oggettivo di applicazione dell'articolo 124.

3. DEFINIZIONE DI “MASCHERINE”

Solo le mascherine chirurgiche e quelle *Ffp2* e *Ffp3* rientrano nell'ambito oggettivo di applicazione dell'articolo 124, a prescindere dall'uso ospedaliero delle stesse.

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 dalle norme comunitarie (i.e. *UNI EN 14683:2019* e *UNI EN 149:2009*), **non possa beneficiare del trattamento IVA previsto dall'articolo 124.**

NOTA BENE

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%.

Ai fini dell'importazione, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha attribuito alle mascherine agevolate i seguenti codici:

- ◆ *ex 63079098 per le mascherine chirurgiche, ex 63079098 e ex 902000080 per le mascherine Ffp2 e Ffp3.*

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli 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.

Pertanto, sono stati introdotti i seguenti nuovi codici *TARIC*:

- ◆ *6307 90 98 11 per le mascherine Ffp2 e Ffp3; 6307 90 98 15 per le mascherine chirurgiche.*

NOTA BENE

- ◆ La cessione della mascherina riutilizzabile, venduta unitamente al relativo filtro **è esente da IVA** sino al 31 dicembre 2020 e successivamente imponibile con IVA al 5%, 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*;
- ◆ La cessione del singolo filtro può 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*).

4. DEFINIZIONE DI “DISPENSER A MURO PER DISINFETTANTI”

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).

Rientrano in questa categoria anche le piantane dotate di sistemi di fissaggio.

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

L’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli nella 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 né compresi altrove in questo capitolo”.*

5. DEFINIZIONE DI “SOLUZIONE IDROALCOLICA IN LITRI”

Nella nozione di “*soluzione idroalcolica in litri*”³ rientrano i disinfettanti a base alcolica, certificati/autorizzati come PMC o biocidi, normalmente utilizzati per la pulizia di rilevanti superfici oppure in ambito sanitario.

Solo questo tipo di prodotti ha un’azione virucida, e dunque è in grado di rispettare la *ratio* dell’articolo 124.

NOTA BENE

Considerato 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%, sono **esclusi** dall’ambito oggettivo di applicazione dell’articolo 124 i PMC e i biocidi con etanolo inferiore alla predetta percentuale.

Ai fini dell’importazione, nella citata Circolare n. 12/D del 2020, 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.*

³ Come precisato nella Circolare, “[...] 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”.

6. DEFINIZIONE DI “PEROSSIDO AL 3 PER CENTO IN LITRI”

Sono agevolati i PMC e i biocidi a base di perossido di idrogeno al 3% (i.e. “acqua ossigenata”). La formulazione dell’articolo 124 **non** consente di ammettere altre tipologie di disinfettanti.

Ai fini dell’importazione, l’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha classificato tale prodotto alla voce doganale ex 28470000 “Perossido di idrogeno (acqua ossigenata) anche solidificato con urea”, indipendentemente dal tipo di concentrazione.

Nell’ambito di tale voce doganale, potranno beneficiare del trattamento agevolato in commento **solo** i prodotti con perossido al 3%, indipendentemente dal formato della confezione.

7. DEFINIZIONE DI “STRUMENTAZIONE PER DIAGNOSTICA PER COVID-19”

Come specificato nella Nota n. 3662 del 9 giugno 2020 del Ministero della Salute, rientrano tra la “strumentazione per diagnostica per COVID-19” anche i Saturimetri (i.e. 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, la citata 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 38220000, ex 9018 90, ex 9027 80, ex 9027 8080

Per quanto concerne 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 -, **gli stessi potranno godere del regime agevolato in commento a condizione che siano classificabili nei Codici doganali richiamati dalla Circolare 12/D.**

8. DEFINIZIONE DI “ATTREZZATURE PER LA REALIZZAZIONE DI OSPEDALI DA CAMPO”

Rientrano in questa categoria i letti ospedalieri, le tende, ivi incluse quelle in plastica in quanto beni che, in base all’elenco allegato alla citata Decisione (UE) 2020/491 del 3 aprile 2020, sono “attrezzature di ospedali da campo”.

Si è espressa in senso conforme anche l’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli che ha classificato questi beni alle voci doganali:

- ◆ letti ospedalieri ex 9402 9000, tende 6306 22 00 - 6306 2900, tende di plastica 3926 9097

9. PRODOTTI UTILIZZATI PER MITIGARE L'IMPATTO DELLA PANDEMIA NON ESPRESSAMENTE MENZIONATI NELL'ELENCO DI CUI ALL'ARTICOLO 124

Come già detto, l'elenco previsto dall'articolo 124, comma 1, è **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.

10. PRODOTTI UTILIZZABILI SIA CON RIFERIMENTO A CASI DI COVID-19 CHE CON RIFERIMENTO AD ALTRI CASI

È stato specificato che l'elenco dei prodotti che beneficiano a regime dell'aliquota IVA del 5% è stato inserito dal Legislatore nel Decreto IVA, mediante l'aggiunta del n. *1-ter.1* alla Parte II-bis della Tabella A.

Ne deriva che a partire dal 1° gennaio 2021, i beni ivi espressamente indicati **non** possano ricevere un trattamento differente qualora 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"*.

11. ARTICOLI DI ABBIGLIAMENTO PROTETTIVO PER FINALITÀ SANITARIE

Assume rilevanza la finalità sanitaria dei beni⁴, da intendersi in senso oggettivo: sono quindi agevolati i beni che possiedono le caratteristiche tecniche idonee a garantire *"in primis"* la protezione degli operatori sanitari dalla diffusione del virus.

NOTA BENE

Anche gli operatori obbligati al rispetto di Protocolli di sicurezza adottati nei diversi settori economici (ad esempio, Protocolli di sicurezza adottati nel settore dell'industria alimentare, della grande distribuzione e della scuola) possono acquistare tale tipologia di abbigliamento usufruendo della disciplina agevolativa in commento.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli 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;*

⁴ 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 socio-sanitarie (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.

ATTENZIONE

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.**

Per completezza, si osserva che la Circolare ha fornito alcuni chiarimenti anche in relazione all'articolo 125 del Decreto⁵ (è stato specificato che l'ambito oggettivo di applicazione di tale norma **si sovrappone** in parte a quella dell'articolo 124, nel senso che vi figurano le spese per l'acquisto di prodotti e beni compresi nell'elenco del citato comma 1 dell'articolo 124), ai pezzi di ricambio e ai beni accessori, alla c.d. "*Ventilazione dei corrispettivi*"⁶, e alla compilazione delle Comunicazioni delle liquidazioni IVA periodiche e della Dichiarazione IVA annuale.

Con riferimento a tale ultimo tema, è stato precisato che le operazioni relative ai beni elencati nell'articolo 124, comma 1, devono essere riportate nella Comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA secondo le seguenti modalità:

- ◆ il cedente indica l'ammontare delle cessioni nel rigo **VP2**;
- ◆ il cessionario indica l'ammontare degli acquisti nel rigo **VP3**.

Per ulteriori approfondimenti:

Pirola Pennuto Zei & Associati – Ufficio Studi

- ◆ **Dott. Luca Occhetta:** luca.occhetta@studiopirola.com

⁵ I.E. L'articolo 125 del Decreto riconosce un credito di imposta ai soggetti esercenti attività di impresa, arti e professioni, agli enti non commerciali, compresi gli Enti del Terzo settore e gli Enti religiosi civilmente riconosciuti, nella misura del 60% 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.

⁶ I soggetti che applicano il meccanismo della ventilazione devono espungere dal totale globale dei corrispettivi la quota degli stessi che si ritiene riconducibile alle cessioni dei beni di cui all'articolo 124 effettuate fino al 31 dicembre 2020, e sulle quali non è stata applicata l'IVA.

TABELLA RIASSUNTIVA

Beni considerati necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19	Codici Doganali - Codici TARIC
Termometri	ex 9025 1120, ex 9025 1180, ex 9025 1900
Detergenti disinfettanti per mani	ex 34011100, ex 34011900, ex 34012010, ex 34012090, ex 34013000, ex 34021200, ex 380894
Mascherine	ex 63079098 per le mascherine chirurgiche, ex 63079098 e ex 9020000080 per le mascherine Ffp2 e Ffp3. Codici TARIC: 6307 90 98 11 per le mascherine Ffp2 e Ffp3; 6307 90 98 15 per le mascherine chirurgiche
Dispenser a muro per disinfettanti	ex 8479 8997 della Nomenclatura combinata, cioè, "altri" di "altri", nell'ambito della voce 8479 "Macchine ed apparecchi con una funzione specifica, non nominati né compresi altrove in questo capitolo"
Soluzione idroalcolica in litri	ex 2207 1000, ex 2207 2000, ex 2208 9091 ed ex 2208 9099
Perossido al 3 per cento in litri	ex 28470000 "Perossido di idrogeno (acqua ossigenata) anche solidificato con urea", indipendentemente dal tipo di concentrazione
Strumentazione per diagnostica per COVID-19	ex 3002 1300, ex 3002 1400, ex 3002 1500, ex 3002 9090, ex 38220000, ex 9018 90, ex 9027 80, ex 9027 8080
Attrezzature per la realizzazione di ospedali da campo	letti ospedalieri ex 9402 9000, tende 6306 22 00 - 6306 2900, tende di plastica 3926 9097
Articoli di abbigliamento protettivo per finalità sanitarie	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.