

Risposta n. 636/2021

OGGETTO: IVA-Cessioni apparecchiature sanitarie da installare in locali da ristrutturare - nr 127 terdecies, Tabella A, parte III allegata al d.P.R. n. 633/72

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

QUESITO

La società ALFA (di seguito "Società", "Istante") afferma di operare nel settore della produzione e distribuzione di apparecchiature elettroniche. Come da visura del registro delle imprese, la Società ha per oggetto l'acquisto, la vendita, la locazione, la concessione a titolo di comodato d'uso, l'importazione, l'esportazione ed in generale il commercio oltre che la produzione di apparecchiature e materiali per la diagnostica per immagini, per l'endoscopia, per la radiografia e radiologia, per la diagnostica odontoiatrica, ecografica e di laboratorio, e di strumenti per le biotecnologie in generale, oltre ad altre tipologie di apparecchiature elettroniche.

Il caso dell'istante riguarda la cessione di apparecchi radiologici quali:

- Mammografi digitali;
- Tavoli radiologici per esami scheletrici (FDR Smart)
- Tavoli Telecomandati Polifunzionali con pannello digitale dinamico per radiografia e radioscopia.

La Società segnala di fornire abitualmente tali apparecchiature ad ospedali, case di cure e laboratori di radiologia privati. In particolare:

- il mammografo è una macchina radiologica per la diagnostica e la terapia, usata per l'individuazione di tumori e cisti alla mammella che possono essere anche causa di morte, funziona emettendo radiazioni ionizzanti (raggi x) potenzialmente pericolose per i lavoratori addetti al suo utilizzo e per i pazienti. L'apparecchio pesa circa 460 kg come risulta dalla scheda tecnica allegata (Allegato 3);

- Il tavolo radiologico per esami scheletrici (FDR Smart) invece, è una macchina radiologica per la per la diagnostica e la terapia utilizzato per l'esecuzione di esami radiografici e scheletrici il cui peso a seconda delle configurazioni può variare fino a 742 kg a seconda delle configurazioni.

- Il Tavolo Telecomandato Polifunzionale con pannello digitale dinamico per radiografia e radioscopia (SP- Visionary), è una macchina radiologica per l'esecuzione di esami sia statici che dinamici e per svolgere le sue funzioni necessita di un ancoraggio a terra poiché estremamente mobile con un peso complessivo di 980 kg.

La Società intende partecipare ad alcune gare per aggiudicarsi la fornitura di mammografi, tavoli radiologici per esami scheletrici (FDR Smart) e tavoli telecomandati (SP Visionary) nei confronti di laboratori di radiologia privati.

Gli studi radiologici potenziali acquirenti hanno preventivamente dichiarato alla Società di aver diritto all'applicazione dell'aliquota Iva del 10% in quanto l'acquisto di questi macchinari avverrebbe nell'ambito di interventi di ristrutturazione edilizia, per la predisposizione di una struttura che abbia le caratteristiche di un laboratorio radiologico. I lavori riguarderebbero locali specificamente destinati all'esame mammografico/radiologico e l'installazione dei sopra citati macchinari avverrebbe all'interno di un edificio già esistente.

Gli interventi sono individuabili nella demolizione dei muri, loro ricostruzione in altra parte interna, taglio delle pavimentazioni esistenti e dei muri per il passaggio di appositi impianti di climatizzazione, elettrico, idraulico e consolidamento delle solette

al fine di renderle idonee a sostenere il peso del macchinario oppure la fornitura di una piastra per la distribuzione del carico.

Infine sono necessari lavori di tinteggiatura, installazione di speciali infissi, dei pavimenti, dei sanitari etc..

Più in dettaglio, gli interventi si sostanziano nelle seguenti opere:

a) predisposizione attraverso lavori di muratura diretti alla redistribuzione dei volumi interni dell'appartamento per la realizzazione di appositi locali destinati a laboratorio di mammografia e di radiologia, a sala refertazione, a sala d'attesa per i pazienti, a servizi igienici e a spogliatoi che permettano al paziente di accedere direttamente senza abiti alla sala mammografica/radiologica;

b) verifica della capacità delle solette dell'edificio di sopportare il carico creato con l'installazione di questi macchinari, i quali pesano fino a 980 chilogrammi e rafforzamento delle stesse con opere murarie e/o mediante l'installazione di una "piastra di distribuzione" in acciaio la quale allarga la zona di sostegno del macchinario per distribuzione del carico;

c) predisposizione delle protezioni contro le radiazioni emesse dalle macchine durante l'esame. In particolare essendo tali strumenti macchine che producono radiazioni ionizzanti (raggi x) potenzialmente dannose per i suoi utilizzatori (medico radiologo, tecnico radiografico e paziente), il loro utilizzo fa emergere i seguenti rischi radiologici: i) radiazione emessa dal tubo (radiazione primaria), ii) radiazione diffusa dal paziente e iii) la radiazione di fuga dal complesso tubo - guaina (radiazione secondaria). Il rischio è limitato al periodo di accensione dell'apparecchiatura. Come emerge dal "Calcolo delle barriere schermanti", che si allega a titolo di esempio a supporto di quanto affermato (Allegato n. 4), si rende pertanto necessario predisporre apposite barriere piombate,

Ciò premesso, l'Istante formula una richiesta di parere in merito all'applicazione, condizionata al ricevimento da parte dell'acquirente della dichiarazione del fatto che l'acquisto è stato fatto nell'ambito di interventi di ristrutturazione edilizia, dell'aliquota

Iva nella misura del dieci per cento nella fattura di vendita dei:

- Mammografi digitali;
- Tavoli radiologici per esami scheletrici (FDR Smart)
- Tavoli Telecomandati Polifunzionali con pannello digitale dinamico per

radiografia e radioscopia,

in quanto l'operazione sarebbe riconducibile, a norma dell'articolo 16, comma 2 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, alla fattispecie di cui al n. 127 - *terdecies* della Tabella A, Parte Terza allegata al DPR del 26 ottobre 1972, n. 633.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante è del parere che gli interventi di ristrutturazione edilizia che l'acquirente dei beni di seguito elencati:

- Mammografi digitali,
- Tavoli radiologici per esami scheletrici (FDR Smart),
- Tavoli Telecomandati Polifunzionali con pannello digitale dinamico per

radiografia e radioscopia,

ha dichiarato di voler intraprendere rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 della Legge 5 agosto 1978 n. 457 rubricato "*Definizione degli interventi*". Il caso in esame è quello ricondotto alla lettera d dell'articolo sopra menzionato, così definito:

- *"interventi di ristrutturazione edilizia, quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, la eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti"*.

Gli interventi sono diretti alla predisposizione di un laboratorio per le analisi mammografiche/radiografiche e all'installazione dei beni di cui sopra.

A tal fine sono necessarie opere di muratura per la redistribuzione degli spazi interni dell'immobile, per la costruzione dei servizi igienici adeguati all'afflusso del pubblico, per il posizionamento di protezioni contro i raggi x e per l'inserimento di nuovi impianti elettrici, idraulici e di condizionamento al fine di ottenere le necessarie autorizzazioni per l'avvio dell'attività di laboratorio di analisi mammografiche in relazione anche alla pericolosità dei raggi x prodotti dalla macchina.

Date le caratteristiche citate degli interventi da eseguire, l'Istante ritiene che tali opere siano riconducibili nell'ambito degli interventi indicati nell'articolo 31, comma 1, lettera d) L. 457/1978 ovvero tra gli "*interventi di ristrutturazione edilizia*" i quali sono stati individuati come segue nella circolare dell'Agenzia delle Entrate del 24 febbraio 1998, n. 57/E-III-29636: "*Gli interventi di ristrutturazione edilizia sono quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino e la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, la eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti.*

Gli interventi di ristrutturazione edilizia sono caratterizzati da due elementi fondamentali: il primo determinato dalla "sistematicità" delle opere edilizie e il secondo, più rilevante, riguarda la finalità della trasformazione dell'organismo edilizio che può portare ad un edificio parzialmente o completamente diverso dal preesistente.

Pertanto, gli effetti di tale trasformazione sono tali da incidere sui parametri urbanistici al punto che l'intervento stesso è considerato di "trasformazione urbanistica", soggetto a concessione edilizia e sottoposto al pagamento di oneri concessori. Attraverso gli interventi di ristrutturazione edilizia è possibile aumentare la superficie utile, ma non il volume preesistente.

A titolo esemplificativo, sono ricompresi nella ristrutturazione edilizia i seguenti interventi:

- *riorganizzazione distributiva degli edifici e delle unità immobiliari, del loro numero e delle loro dimensioni;*
- *costruzione dei servizi igienici in ampliamento delle superfici e dei volumi esistenti;*
- *mutamento di destinazione d'uso di edifici, secondo quanto disciplinato dalle leggi regionali e dalla normativa locale;*
- *trasformazione dei locali accessori in locali residenziali;*
- *modifiche agli elementi strutturali, con variazione delle quote d'imposta dei solai;*
- *interventi di ampliamento delle superfici".*

E' il caso di rilevare che gli interventi previsti in ciascuna delle categorie sopra richiamate sono, di norma, integrati o correlati ad interventi di categorie diverse: ad esempio, negli interventi di manutenzione straordinaria sono necessarie, per completare l'intervento edilizio nel suo insieme, opere di pittura e finitura ricomprese in quelle di manutenzione ordinaria. Pertanto, occorre tener conto del carattere assorbente della categoria superiore rispetto a quella "*inferiore*", al fine dell'esatta individuazione degli interventi da realizzare e della puntuale applicazione delle disposizioni in commento (sul punto si veda anche al risoluzione dell'1 marzo 1993, n. 531543).

In altri termini, gli interventi di ristrutturazione edilizia sono diretti alla trasformazione di un organismo edilizio mediante un sistema organico di opere (opere per la predisposizione dei locali atti ad ospitare un laboratorio di analisi mammografiche/radiologici, installazione di nuovi impianti, installazioni di protezioni contro le radiazioni, costruzione di nuovi servizi igienici) che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente (laboratorio mammografico/radiologico) con anche la possibile variazione catastale da uso abitazione ad uso ufficio e conseguente variazione della destinazione d'uso.

La Società ritiene che la cessione dei beni descritti in precedenza sia

riconducibile alla fattispecie di cui al n. 127 - terdecies della Tabella A, Parte Terza allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633 nella quale si precisa che l'aliquota Iva del dieci per cento è applicabile ai " *beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo;*".

In altri termini, si applica l'aliquota Iva del dieci per cento a tutte le cessioni di " *beni*" utilizzati per la realizzazione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31 lettere c), d) ed e) della legge 5 agosto 1978, n. 457 a prescindere dalla tipologia di immobile interessato (cfr. circolare 2 marzo 1994, n. 1, par. 8).

Nella citata circolare n. 1/E del 1994, par. 8, si precisa che " *Per quanto concerne il trattamento di aliquota applicabile alla cessione di beni finiti forniti per la realizzazione degli interventi di recupero, occorre fare riferimento all'art. 4, comma 2 del DL n. 557 del 1993 il quale, riformulando il n. 24 della parte seconda, e il n. 127 terdecies) della parte terza della Tabella A), allegata al DPR n. 633 del 1972, assoggettata all'aliquota del 9% [ora 10%] tutte le cessioni di beni finiti forniti per la realizzazione degli interventi di recupero agevolati (art. 31 lettere c), d) ed e) della L. n. 457 del 1978)*".

Quindi, nella circolare n. 1/E del 2 Marzo 1994 si chiarisce che il n. 127 terdecies della parte terza della Tabella A) si riferisce anche alle cessioni di " *beni finiti*" " *forniti per la realizzazione delle opere rientranti tra gli "interventi di ristrutturazione edilizia" di cui alla lettera d) della legge 457/1978.*

Inoltre, secondo la prassi, per " *beni finiti*", cui si applicano le aliquote agevolate, si intendono quelli che anche successivamente al loro impiego nella costruzione o nell'intervento di recupero non perdono la loro individualità, pur incorporandosi nell'immobile" e " *ne costituiscono elementi strutturali*" (cfr. circolare n. 1 del 1994 e la risoluzione del 6 dicembre 1989, n. 550439).

Quindi, il " *bene finito*" è quell'apparecchio che, pur se strutturalmente

incorporato nell'immobile, mantiene una propria autonoma identificabilità come, ad esempio, l'ascensore, gli infissi, in sanitari e gli impianti (cfr. circolare n. 1 del 1994).

Con specifico riferimento agli apparecchi radiologici per diagnostica e terapia, tra i quali sono annoverabili tutti i beni oggetto del presente interpello (Mammografi digitali; Tavoli radiologici per esami scheletrici (FDR Smart), Tavoli Telecomandati Polifunzionali con pannello digitale dinamico per radiografia e radioscopia), l'istante osserva che è già stato precisato nella risoluzione del 6 dicembre 1989, n. 550439 che *"possono assumere le caratteristiche di elementi strutturali dei costruendi fabbricati in quanto per la relativa installazione e sicura utilizzazione si rende necessaria l'esecuzione di consistenti lavori edili specifici"*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il n. 127-terdecies della Tabella A, Parte III, allegata al Decreto IVA prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento alla cessione dei *"beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo"*.

La prassi amministrativa ha chiarito che il n. 127-terdecies della Tabella A, parte III, si riferisce anche alle cessioni di *"beni finiti"* forniti per la realizzazione delle opere rientranti tra gli *"interventi di ristrutturazioni edilizia"* di cui alla lettera d) della Legge n. 457/1978.

Dall'esposizione delle previsioni sopra richiamate discende, in sostanza, che alla cessione dei *"beni finiti"*, diversi, quindi, dalle materie prime e semilavorate, è applicabile l'aliquota IVA del 10 per cento, quando, fra l'altro, gli stessi sono forniti per la realizzazione di specifici interventi di recupero.

Secondo quanto chiarito dalla Circolare n. 1/E del 2 marzo 1994, paragrafo 14 (cfr. anche risoluzione 22/E del 30 marzo 1998), per *"beni finiti"* cui si applicano le

aliquote IVA agevolate *"si intendono quelli che anche successivamente al loro impiego nella costruzione o nell'intervento di recupero non perdono la loro individualità, pur incorporandosi nell'immobile. [...] Sono da considerare beni finiti, a titolo esemplificativo, gli ascensori, i montacarichi, gli infissi, i sanitari, i prodotti per gli impianti idrici, elettrici, a gas eccetera [...]". Non esiste, dunque, un'elencazione tassativa dei beni finiti".*

La Risoluzione n. 39 del 9 marzo 1996, ad esempio, ha chiarito che le scale a chiocciola, a giorno o retrattili in legno o altro materiale possono essere annoverate tra i *"beni finiti"* sia da un punto di vista funzionale che strutturale, trattandosi di *"beni aventi caratteristiche tali da poter essere sostituiti in modo assolutamente autonomo dalla struttura della quale fanno parte e che conservano, quindi, la propria individualità"*.

Con la Risoluzione n. 353485 del 18 ottobre 1982 è stato specificato che anche i caminetti possono essere considerati *"beni finiti"* in quanto, anche se devono incorporarsi nel fabbricato per divenire funzionali, tuttavia non perdono la loro individualità né si trasformano in beni diversi.

A titolo esemplificativo, sono stati considerati *"beni finiti"* altresì *"le porte, gli ascensori, i lavandini ecc., in quanto, anche se devono incorporarsi nel fabbricato per divenire funzionali, tuttavia non perdono la loro individualità né si trasformano in beni diversi. Viceversa sono da considerare materie prime e semilavorate, le tegole, le maioliche, i mattoni, in quanto, unitamente ad altri beni, concorrono a formare il tetto, i pavimenti, i muri"* (Risoluzione n. 353485 del 18 ottobre 1982).

La Risoluzione n. 22 del 30 Marzo 1998 ha annoverato nella categoria di *"bene finito"* anche le traverse in cemento armato e le rotaie utilizzate, nel caso specifico, per la costruzione di una tratta di linea ferroviaria di alta velocità.

Un'ulteriore caratteristica distintiva dei beni finiti è quella ricordata sia nella Risoluzione n. 353485 del 1982, sia nella n. 269/E del 27 settembre 2007, relativa al posizionamento degli stessi solo una volta avvenuta l'ultimazione del processo

produttivo.

Da ciò deriva che tali beni si trovano, per definizione, nella fase finale della commercializzazione.

Dall'analisi della normativa e della prassi emerge che, seppur non esista una elencazione categoria tassativa di "*bene finito*", è possibile comunque individuare le caratteristiche necessarie affinché un bene possa essere definito tale; devono, in particolare, ricorrere le seguenti condizioni:

- la funzionalità del bene rispetto alla costruzione/ristrutturazione dell'opera principale (essere utile ai fini del completamento dell'opera, come, ad esempio, dei menzionati montacarichi, ascensori, scale, impianti);
- l'essere il bene stesso parte integrante dell'infrastruttura/edificio, anche se indipendente da esso (il bene, cioè, deve incorporarsi nei fabbricati, senza perdere la propria individualità, costituendone elemento strutturale come espressamente riconosciuto dalla Risoluzione n. 550439 del 06/12/1989);
- la necessità di consistenti lavori edili specifici per la sua installazione (cfr. Risoluzione n. 550439 del 06/12/1989).

Tanto premesso, alla luce della posizione contenuta nei diversi documenti sopra menzionati, nei quali l'Amministrazione finanziaria si è espressa in senso favorevole alla applicazione di un'aliquota agevolata, nel caso in esame è necessario stabilire se i beni da fornire ai potenziali clienti, oggetto dell'istanza, possano essere ricompresi o meno tra quelli considerati "*beni finiti*" nel senso sopra chiarito.

Con specifico riferimento agli apparecchi radiologici per diagnostica e terapia l'amministrazione ha riconosciuto che gli stessi possono assumere le caratteristiche di elementi strutturali degli edifici in cui sono incorporati "*in quanto per la relativa installazione e sicura utilizzazione si rende necessaria l'esecuzione di consistenti lavori edili specifici*" (Risoluzione, Min. Finanze, n. 550439 del 6 dicembre 1989).

Pertanto alle cessioni dei suddetti macchinari può applicarsi il trattamento agevolato ai fini IVA dei "*beni finiti*" a condizione, tuttavia, che per la loro

installazione siano eseguiti gli interventi di recupero di cui al n. 127-terdecies, Tabella A, parte terza, DPR 26 ottobre 1972 (cfr. risoluzione, Min. Finanze, 24 settembre 1991, n. 431328; risoluzione, Min. Finanze, 2 ottobre 1991, n. 551450; risoluzione, Min. Finanze, 29 febbraio 1992, n. 431318).

Le apparecchiature che la Società intende fornire ai propri potenziali clienti (Mammografi digitali, Tavoli radiologici per esami scheletrici e Tavoli Telecomandati Polifunzionali con pannello digitale dinamico per radiografia e radioscopia) possono essere considerate affini a quelle citate nella Risoluzione n.550439 del 6 dicembre 1989, sopra menzionata.

Alla luce del quadro sopra delineato si può concludere che alle operazioni di fornitura delle apparecchiature oggetto dell'istanza potrà applicarsi l'aliquota IVA nella misura del 10 per cento, ai sensi del n. 127-terdecies, Tabella A, parte terza, DPR 26 ottobre 1972, n. 633 purché:

- tali apparecchiature siano incorporate strutturalmente e funzionalmente negli edifici in cui sono installati, ossia siano qualificabili come "beni finiti" nel senso e nei termini descritti dalla prassi citata;
- l'installazione richieda l'esecuzione sugli immobili di lavori edili qualificabili come interventi di restauro e di risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, ristrutturazione urbanistica.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)