

Risposta n. 348/2021

OGGETTO: Iva prestazioni accessorie

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

QUESITO

L' Istante è un ente del Servizio Sanitario regionale dotato di personalità giuridica pubblica e di autonomia amministrativa, organizzativa, contabile, gestionale e tecnica attraverso il quale la Regione attua le proprie strategie di intervento nel Servizio Sanitario regionale per le funzioni di approvvigionamento di beni e servizi, magazzini e logistica distributiva, tecnologie dell'informazione e della comunicazione, tecnologie sanitarie, procedure concorsuali e selettive per il reclutamento del personale, processi per il pagamento delle competenze economiche del personale afferente al servizio sanitario regionale, gestione delle procedure di gara per la manutenzione, alienazione, concessione in locazione del patrimonio immobiliare delle aziende sanitarie, come previsto dall'art.101 della L.R. n. 40 del 2005.

Nello svolgimento delle proprie funzioni, con determinazione del Direttore del Dipartimento , l'istante ha proceduto all'indizione di una procedura aperta finalizzata alla conclusione di un accordo quadro biennale con più operatori economici per la

fornitura "*in placement*" di piattaforme robotiche, suddivise in due lotti, per ortopedia protesica di anca e ginocchio da destinare alle AA.SS della Regione X.

In particolare, il disciplinare di gara precisa che la fornitura sarà gestita *in placement* prevedendo quanto segue:

- fornitura della piattaforma robotica per ogni intervento necessario con la possibilità di concordare con le AA.SS, che ne faranno richiesta, in base al numero degli interventi previsti, di mantenere le piattaforme residenti presso la struttura delle AA.SS stesse, oppure di installare le piattaforme al bisogno per ogni singolo intervento e nei presidi indicati dalle AA.SS;

- assistenza full risk, comprensiva della fornitura di tutte le parti di ricambio ed erogazione di tutte le ore di manodopera necessarie senza limiti, per tutte le tipologie di guasto;

- aggiornamento costante di tutte le componenti sia hardware che software dei sistemi forniti;

- fornitura in conto deposito di tutti i materiali monouso e pluriuso, protesi comprese, dedicati all'intervento, i quali dovranno essere reintegrati entro e non oltre le 24h dalla comunicazione dell'avvenuto utilizzo, per i quali è previsto la stipula di un apposito contratto estimatorio;

- assistenza tecnico-ingegneristica e formazione agli operatori in loco, per tutti gli interventi programmati e per tutta la durata degli stessi, con la possibilità di proporre forme alternative di assistenza legate alla tipologia di tecnologia proposta.

Inoltre, come precisato nel disciplinare di gara, per la fornitura è stato chiesto il "costo ad intervento" per ciascun lotto di gara (protesi di anca e protesi di ginocchio) onnicomprensivo senza dettaglio, al suo interno, dell'incidenza riferita ai singoli costi delle voci dei componenti.

Il contratto in oggetto prevede, pertanto, che la fornitura delle protesi avvenga in modo unitario e inscindibile di tutti i pezzi, i componenti e le prestazioni che costituiscono cessioni e prestazioni accessorie alla fornitura principale rappresentata

dalle protesi; la finalità del contratto infatti è quella di ottenere una fornitura unica, uniforme e completa per ogni intervento (protesi di anca e protesi di ginocchio) con un unico costo onnicomprensivo, in linea con le formule di approvvigionamento recentemente introdotte nel mercato.

L'istante fa presente che l'utilizzo delle piattaforme robotiche rappresenta una innovativa tecnologia chirurgica di impianto e di posizionamento delle protesi di anca e di ginocchio.

Tale innovazione, che ottimizza la performance delle protesi, ha pertanto condotto gli acquirenti e i fornitori a richiedere e ad offrire un' unica fornitura ad un unico prezzo delle protesi e delle componenti accessorie per poter usufruire della protesi medesima.

Di conseguenza l'offerta delle ditte aggiudicatarie non è strutturata in maniera tradizionale, ossia prevedendo separatamente e dettagliatamente, i costi della fornitura delle protesi e dei kit monouso e i connessi costi di noleggio o di acquisto della strumentazione sanitaria (piattaforme robotiche), bensì è strutturata in modo innovativo facendo riferimento all'unico e intero costo a intervento/prestazione onnicomprensivo della protesi e kit monouso e delta strumentazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che nel caso in oggetto vi sia un rapporto inscindibile di accessorietà tra acquisto della protesi e acquisto e/o noleggio delle altre componenti oggetto dell'unica fornitura.

Al riguardo, sia la normativa comunitaria che quella interna non danno una vera e propria definizione di accessorietà. Pertanto, al fine di determinare la portata della categoria altre cessioni e prestazioni accessorie, è necessaria un'analisi caso per caso dei requisiti necessari per qualificare un'operazione come accessoria sulla base di quanto espresso dalla giurisprudenza comunitaria e dalla prassi nazionale.

Nel contesto della prassi nazionale, la R.M. 6/1998 ha identificato i requisiti necessari per qualificare un'operazione come accessoria, che sussistono quando:

- sia l'operazione principale che quella presunta accessoria convergono verso la realizzazione di un unico obiettivo;

- esiste un nesso di dipendenza funzionale dall'operazione accessoria da quella principale. In particolare, occorre che le prestazioni accessorie siano effettuate proprio per il fatto che esiste una prestazione principale, in combinazione con la quale possono portare a un determinato risultato perseguito;

- l'operazione accessoria viene posta in essere dal medesimo soggetto che realizza l'operazione principale;

- l'operazione accessoria è effettuata nei confronti del medesimo destinatario dell'operazione principale;

- l'operazione accessoria ha lo scopo di integrare, completare o rendere possibile l'operazione principale.

Requisiti che, secondo l'Ente istante, sarebbero tutti rispettati nella fattispecie in esame.

Inoltre, in ambito comunitario, la Corte di Giustizia, con la sentenza 29103/2007, C-111/02, ha evidenziato che *"si è in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi forniti dal soggetto passivo al cliente sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale"*. Inoltre, sempre secondo la Corte *"nell'ipotesi di un'unica operazione composita, una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore"*.

Alla luce di quanto espresso, il principio di accessorietà comporta che una prestazione unica composta da più elementi distinti, uno principale e altri accessori, che se fossero prestati separatamente sarebbero assoggettati ad aliquote iva differenti,

deve essere tassata alla sola aliquota iva applicabile a tale prestazione unica, determinata in funzione dell'elemento principale, anche qualora il prezzo di ciascun elemento che compone il prezzo totale versato da un consumatore per poter beneficiare di tale prestazione possa essere identificato.

L'istante precisa che la cessione delle protesi rappresenta l'elemento principale dell'operazione sia sotto il profilo funzionale e contrattuale che sotto il profilo economico. In tal senso, l'incidenza percentuale delle protesi di anca può essere stimata in un valore pari a circa il 70% e quello della protesi di ginocchio in un valore pari a circa il 57% rispetto al costo complessivo.

Per quanto sopra l'istante ritiene che, nel caso illustrato, possa essere applicata l'aliquota Iva agevolata al 4% all'intera fornitura in oggetto in considerazione del fatto che le protesi e gli apparecchi di ortopedia godono della aliquota del 4% e che le altre parti componenti la stessa fornitura sono accessorie alla prestazione principale rappresentata dalle protesi medesime.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto ciascuna operazione assume autonoma rilevanza agli effetti dell'IVA secondo il regime impositivo proprio (*i.e.* imponibilità o esenzione).

Tale regola generale, tuttavia, può essere derogata in presenza di operazioni complesse in relazione alle quali è necessario verificare se le stesse costituiscano, da un punto di vista economico-funzionale, un *unicum* inscindibile.

In linea di principio, più prestazioni, formalmente distinte, devono essere considerate come una prestazione unica quando sono:

- tra loro collegate attraverso un vincolo di accessorietà, caratterizzato dalla miglior fruizione di un servizio grazie ad un altro ad esso ancillare;
- strettamente connesse al punto da formare, oggettivamente, un' unica

prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (*cf.* CGE sentenza del 29 marzo 2007, causa C-111/05).

Al riguardo, l'articolo 12 del d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che «*le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuate direttamente dal cedente o prestatore, ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggette autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale*». In base al principio secondo cui "*accessorium sequitur principale*", le operazioni accessorie concorrono, pertanto, alla formazione della base imponibile dell'operazione principale, ne assumono lo stesso trattamento fiscale e sono soggette alla medesima aliquota IVA.

Sul punto, l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di chiarire che si considerano accessorie le operazioni che:

- integrano, completano o rendono possibile l'operazione principale;
- sono rese dal medesimo soggetto che esegue l'operazione principale, anche a mezzo di terzi, ma per suo conto e a sue spese;
- sono rivolte al medesimo soggetto nei cui confronti è resa l'operazione principale (*cf.*, risoluzione n. 337/E del 2008).

In altri termini, perché si delinei un vincolo di accessorietà tra due operazioni è necessario che le stesse convergano verso la realizzazione di un unico obiettivo, rispondendo all'esigenza di offrire al cliente, secondo le proprie specifiche esigenze, il miglior risultato possibile.

Sul punto, la risoluzione n. 230/E del 15 luglio 2002 ha precisato che, ai fini del riconoscimento della natura accessoria di un'operazione, non è sufficiente che la stessa renda possibile o più agevole l'operazione principale, dovendo costituire un *unicum* economico con la stessa.

Anche la Corte di Giustizia europea (*cf.* sentenza 25 febbraio 1999, causa C-349/96, punti 29 e 30) si è espressa in materia, precisando che "*tenuto conto della duplice circostanza che, da un lato, dall'art. 2, n. 1 della sesta direttiva, discende che*

ciascuna prestazione di servizio deve essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che, dall'altro, la prestazione costituita da un unico servizio sotto il profilo economico non deve essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA, occorre individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi per stabilire se il soggetto passivo fornisca al consumatore, considerato come consumatore medio, più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione. Va sottolineato che si configura una prestazione unica in particolare nel caso in cui uno o più elementi devono essere considerati nel senso che costituiscono la prestazione principale, mentre uno o alcuni elementi devono essere considerati come una prestazione accessoria o alcune prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. Una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (sentenza 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, Madgett e Boldwin, Rac. pag. I-6229, punto 24)".

Secondo la Corte di Giustizia, dunque, si è in presenza di una unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso (cfr. sentenza 18 gennaio 2018, C-463/16, punto 22).

Nella fattispecie in esame, per qualificare l'oggetto principale della prestazione e la eventuale accessorietà delle altre prestazioni e/o cessioni occorre esaminare la determinazione del Direttore del Dipartimento, in assenza del contratto di appalto.

Tale determinazione ha ad oggetto l'"*indizione di una procedura aperta per la stipula di un accordo quadro biennale per la fornitura in placement di piattaforme robotiche per ortopedia protesica da destinare alle AA.SS della Regione X*".

Come evidenziato sia nella summenzionata determina che per l'aggiudicazione della fornitura, l'oggetto della fornitura è costituito dalle piattaforme robotiche.

La fornitura "*in placement*" comporta non soltanto la messa a disposizione delle piattaforme robotiche ma prevede:

- la fornitura della piattaforma robotica per ogni intervento necessario con la possibilità di concordare con le AASS, che ne faranno richiesta, in base al numero degli interventi previsti, di mantenere le piattaforme residenti presso la struttura delle AASS stesse, oppure di installare le piattaforme al bisogno per ogni singolo intervento e nei presidi indicati dalle AASS;

- l'assistenza *full risk*, comprensiva della fornitura di tutte le parti di ricambio ed erogazione di tutte le ore di manodopera necessarie senza limiti, per tutte le tipologie di guasto;

- l'aggiornamento costante di tutte le componenti sia hardware che software dei sistemi forniti;

- la fornitura in conto deposito di tutti i materiali monouso e pluriuso, protesi comprese, dedicati all'intervento, i quali dovranno essere reintegrati entro e non oltre le 24h dalla comunicazione dell'avvenuto utilizzo, per i quali è previsto la stipula di un apposito contratto estimatorio;

- l'assistenza tecnico-ingegneristica e formazione agli operatori in loco, per tutti gli interventi programmati e per tutta la durata degli stessi, con la possibilità di proporre forme alternative di assistenza legate alla tipologia di tecnologia proposta.

La lettura di tali elementi contrattuali evidenzia, ad avviso della scrivente, che l'oggetto principale dell'accordo quadro è costituito dalla fornitura delle piattaforme robotiche e di una serie di ulteriori prestazioni che potrebbero qualificarsi accessorie a quest'ultima (es. assistenza *full risk*, aggiornamento delle componenti software ed hardware ecc.) anche ai fini della corretta aliquota iva da applicare al relativo corrispettivo, che nel caso in esame è quella ordinaria del 22%.

Pertanto, si ritiene, diversamente da quanto affermato dall'istante, che la cessione delle protesi non possa essere considerata l'elemento principale dell'operazione e la fornitura delle piattaforme robotiche prestazione a questa accessoria, così da applicare

all'intera fornitura l'aliquota Iva del 4%.

Dall'esame della documentazione allegata all'istanza si evince che la cessione delle protesi e quella delle piattaforme robotiche nonché degli altri elementi che compongono la fornitura non sono in rapporto di stretta funzionalità (*rectius* necessaria connessione); la fornitura di protesi è un'operazione che, ai fini Iva, è da considerarsi autonoma rispetto all'intera fornitura e non può neppure essere considerata accessoria rispetto all'oggetto principale del contratto che si ribadisce, è rappresentato dalla fornitura di piattaforme robotiche.

Per la fornitura in conto deposito di tutti i materiali monouso e pluriuso, protesi comprese, è infatti previsto la stipula di un apposito contratto estimatorio.

L'articolo 6 del capitolato tecnico disciplina le condizioni per la fornitura del materiale tecnico prevedendo che il fornitore si obbliga a stipulare il contratto estimatorio e a consegnare all'azienda i dispositivi medici oggetto del contratto nella qualità e quantità concordata.

Tale ultima circostanza, unitamente ad altre derivanti dalla lettura delle clausole contrattuali nonché dalle informazioni fornite in istanza in merito alla circostanza che tradizionalmente la fornitura delle protesi e delle componenti accessorie è stata gestita dai fornitori con contratti in cui sono stati separati e dettagliati i costi della fornitura delle protesi e dei kit monouso e i connessi costi di noleggio o di acquisto della strumentazione sanitaria (piattaforme robotiche), conduce la scrivente a ritenere che se il contratto attuativo della fornitura in esame dovesse prevedere non un unico corrispettivo per l'intera fornitura ma corrispettivi distinti per le diverse fattispecie che lo compongono, la cessione delle protesi in quanto non accessoria rispetto alla fornitura delle piattaforme robotiche potrà avvenire con l'aliquota agevolata ai sensi del n. 41-*quater* della Tabella A, parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello ed esula, altresì, da ogni valutazione circa fatti e/o circostanze non rappresentate nell'istanza e riscontrabili

nella eventuale sede di accertamento.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)