



LexFori

**LUOGO DI AGGIORNAMENTO ED INFORMAZIONE SULLE
NOVITÀ NORMATIVE E GIURISPRUDENZIALI,
NAZIONALI ED INTERNAZIONALI**

1/2020

22 APRILE 2020

IVA e Dispositivi Individuali di Protezione. Problematiche attuali e soluzioni attuabili

AVV. ENRICO T. PANERO
AVV. GIORGIO LICITRA

Alcune riflessioni sull'applicazione del 22% su mascherine e DPI (Dispositivi di Protezione Individuale). Gli Autori propongono l'emanazione di un decreto interministeriale, tra i dicasteri della Salute e dell'Economia, con cui potrebbe rimediarsi alla, si ritiene, illogica applicazione dell'IVA al 22% sulle mascherine, il cui utilizzo diffuso, fino alla scoperta di un efficace vaccino, sarà non soltanto condizione necessaria per il ritorno alla libera circolazione, ma anche strumento essenziale per poter minimizzare il rischio di contagio e la trasmissione del virus.

La presente riflessione involge la tematica dell'applicazione dell'I.V.A. sulla **produzione dei dispositivi medici, e di protezione individuale**, che molte aziende italiane hanno iniziato a produrre in seguito alle gravi conseguenze sanitarie incorse, **sull'intero territorio nazionale**, a causa della diffusione del virus Covid-19¹.

In particolar modo ci si chiede se l'attività di produzione di mascherine, ed altri dispositivi di protezione individuale, possa essere considerata esente ai fini IVA².

Occorre premettere che, nel sistema delineato dalla Direttiva n. **2006/112/CE**, le operazioni che beneficiano dell'esenzione I.V.A. non sono soltanto quelle specificamente elencate, ma anche quelle che la normativa considera ugualmente detassate in quanto ad esse "*strettamente connesse.*"

Orbene, iniziando a scorrere il catalogo delle operazioni considerate esenti, rinvenibile in forza della lettura dell'art. **132 co.1** della surriferita Direttiva comunitaria,

¹ Quali, ad esempio, le c.d. "mascherine" filtranti o i guanti in lattice.

² E ciò anche in considerazione degli effetti della decisione UE 2020/491 della Commissione Europea, che ha disposto l'esenzione dai dazi doganali e dall'IVA connesse all'importazione delle merci necessarie a contrastare gli effetti della pandemia provocata dal virus Covid-19.

emerge, *ictu oculi*, come un possibile aggancio interpretativo, idoneo a sostenere la tesi dell'esenzione, possa essere rinvenuto soltanto con riferimento alla lettera b).

Infatti, l'anzidetta disposizione prevede che gli Stati membri debbano esentare: *“L'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici ed altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti.”*

Ora, sul piano interno, la surriferita disposizione comunitaria è stata recepita nell'ambito dell'art. 10 n.18 del **D.P.R. n. 633/1972**, laddove viene operato un riferimento alle *“prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ai sensi dell'articolo 99 del testo unico delle leggi sanitarie, approvato con regio decreto 27 Luglio 1934 n. 1265, e successive modificazioni, ovvero individuate con decreto del Ministro della sanità, di concerto con il Ministro delle Finanze.”*

Orbene, sussistono, nell'ambito della giurisprudenza unionale, sufficienti riscontri alla tesi secondo cui la nozione di *“ospedalizzazione e cure mediche”* può essere estesa fino al punto di ricomprendersi anche la prestazione di servizi finalizzati, fra l'altro, al mantenimento della salute dei cittadini.

In effetti, la Corte di Giustizia Europea, con la sentenza del **21 Marzo 2013**, resa nella causa **C-91/12 (Skatteverket c. PFC Clinic AB)** ha stabilito che *“sebbene le cure mediche e le prestazioni mediche alla persona debbano avere uno scopo terapeutico, non ne consegue necessariamente che la finalità terapeutica di una prestazione debba essere intesa in una accezione particolarmente rigorosa (v. sentenza Future Health Technologies, cit., punto 40 e la giurisprudenza ivi citata). Risulta, pertanto, dalla giurisprudenza della Corte che le prestazioni mediche rese allo scopo di tutelare, e dunque anche di mantenere o di ristabilire, la salute delle persone possono beneficiare dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e c) della Direttiva IVA (v. sentenza Future Health Technologies, cit., punti 41 e 42 nonché la giurisprudenza ivi citata). Ne consegue che, nel contesto dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b) e c) della direttiva IVA [.....] detta esenzione è infatti diretta ad applicarsi alle prestazioni che hanno lo scopo di diagnosticare, curare o guarire malattie o problemi di salute o di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone (v. anche, in tal senso, sentenza Future Health Technologies, cit., punto 43).”*

Ciò significa, quindi, che **non è controvertibile in dubbio** la conclusione per cui, nell'ambito della giurisprudenza unionale, **la nozione di “ospedalizzazione” e “cure mediche”** possa essere estesa fino al punto di ricomprensione, al suo interno, anche quelle prestazioni di servizi il cui scopo sia quello di tutelare, e mantenere, la salute dei cittadini.

Orbene, appare indiscutibile il fatto che le prestazioni di servizi aventi ad oggetto i dispositivi medici, e per la protezione individuale, finalizzati al contrasto della diffusione del virus *“Covid 19”*, possa rientrare nella superiore nozione di cure mediche.

Del resto **non v'è chi non veda come sia da ritenersi pressoché certo il fatto che, fin tanto che non sarà trovato un efficace vaccino, l'utilizzo degli anzidetti dispositivi diventerà condizione necessaria sia per poter tornare alla libera circolazione quanto per poter minimizzare il rischio di contagio e trasmissione del virus.**

È quindi indubbia la sussistenza, nel caso di specie, della finalità enucleata dalla giurisprudenza comunitaria, consistente nell'attività di protezione e mantenimento della salute, pubblica ed individuale, dei cittadini.

Pur tuttavia ciò che, nel caso di specie, osta all'applicabilità piena dell'esenzione, è rappresentato dall'insufficienza del **perimetro soggettivo** della disposizione regolatrice dell'esenzione, che non può estendersi fino al punto di ricomprendere anche soggetti economici privati, non espressamente menzionati³.

Infatti la disposizione unionale fa riferimento soltanto ad enti di diritto pubblico e/o a quest'ultimi direttamente assimilabili.

Senonché **una ragionevole soluzione al problema potrebbe giungere dalla forza espansiva**, tutt'ora rimasta inespressa, **dell'inciso contenuto nell'art. 10 co.1 n.18 del D.P.R. n. 633/1972** che, ai fini della definizione del perimetro soggettivo di applicazione dell'esenzione, fa riferimento, oltre ai soggetti che esercitano professioni sanitarie soggette a vigilanza, anche agli ulteriori soggetti individuati con decreto del Ministro della Sanità, di concerto con il Ministro delle Finanze⁴.

Ora, a parere di chi scrive, **il problema oggetto della presente riflessione potrebbe essere risolto in via amministrativa**, in forza del superiore richiamo normativo, **grazie ad un intervento coordinato dei Ministeri della Salute e dell'Economia**.

Infatti, agli occhi del redigente, nulla osterebbe al fatto che i Ministeri interessati possano, con un proprio Decreto, integrare la succitata disposizione, allargando il novero dei soggetti beneficiari del diritto all'esenzione fino a ricomprendervi anche i soggetti economici privati che, nell'attuale frangente storico, producono dispositivi medici e di protezione individuale.

Queste le ragioni.

In primo luogo non v'è dubbio alcuno in ordine al fatto che la produzione di dispositivi medici e/o di protezione individuale costituisca una attività soggetta alla vigilanza statale.

Infatti è vero che, formalmente, non è richiesta una autorizzazione ministeriale per la produzione dei suindicati dispositivi.

Senonché lo Stato, attraverso l'Istituto Superiore di Sanità, ha il potere/dovere di controllare la conformità dei suindicati prodotti al rispetto dei requisiti sanitari e costruttivi fissati dalla legislazione vigente, sì da poter impedire la commercializzazione e la produzione in caso di mancata osservanza dei medesimi⁵.

³ E che del resto, in quanto tali, perseguono un legittimo scopo di lucro.

⁴ La disposizione infatti recita, sul punto "Ovvero individuate con decreto del Ministro della Sanità, di concerto con il Ministro delle Finanze."

⁵ Si veda a tal fine, a solo titolo di esempio, l'elenco delle autorizzazioni concesse, ed in via di concessione, dall'Istituto Superiore di Sanità per quanto concerne la produzione dei suindicati dispositivi, rinvenibile al seguenti link:
https://www.iss.it/documents/20126/0/20200421_Autorizzazioni+Rilasciate.pdf/09608132-f550-3075-822d-7c667e00fe75?t=1587485302862

Conseguentemente, atteso il potere dell'Amministrazione sanitaria nazionale di impedire, nell'ipotesi di riscontro dell'inosservanza dei requisiti tecnico-sanitari previsti, tanto la produzione quanto il commercio dei suindicati dispositivi, appare congruo ritenere che l'anzidetta attività sia soggetta ad un preciso regime amministrativo autorizzatorio⁶.

Orbene, tanto posto e premesso, se si tiene conto dell'ampia interpretazione offerta dalla giurisprudenza unionale in ordine all'enucleazione del concetto di cure mediche, nonché del suindicato quadro normativo, non può che giungersi ad una conclusione.

L'attività di produzione di mascherine, nonché di altri dispositivi di protezione individuale, deve essere considerata come una prestazione sanitaria, finalizzata al ristabilimento ed al mantenimento della salute individuale dei cittadini, colpiti dalla tragica pandemia, soggetta ad autorizzazione e vigilanza statale, ed in quanto tale rientrante a pieno titolo nel perimetro posto dall'art. 10 n. 18 del D.P.R. n. 633/1972.

A parere di chi scrive, quindi, **il Ministero dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministero della Salute, ben potrebbe esentare l'attività di produzione di mascherine filtranti, e di altri dispositivi di protezione individuale, inserendo i relativi produttori nell'elenco richiamato dall'art. 10 co.1 n.18 del D.P.R. 26 Ottobre 1972 n. 633.**

Tale scelta, del resto, troverebbe piena conferma e riscontro anche in una serie di ulteriori elementi normativi di matrice comunitaria, rinvenibili sulla scorta di una attenta lettura della c.d. "*Sesta direttiva*"⁷.

L'art. **13 Parte A n. 2** della **Sesta direttiva** prevede infatti che la concessione delle esenzioni dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, in favore di soggetti diversi dagli enti pubblici, può avvenire soltanto se quest'ultime non siano tali "*da provocare distorsioni di concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'imposta sul valore aggiunto.*"

Nel caso di specie è vero esattamente il contrario, atteso che la recente concessione, da parte della Commissione UE, dell'esenzione I.V.A. per le importazioni di dispositivi medici e di protezione individuali da produttori collocati in territori extra UE, paradossalmente, favorisce quest'ultimi in danno di quelli interni.

Infatti, stante il quadro applicativo dell'I.V.A. fin qui delineato, appare evidente come un ente pubblico italiano sia indotto, *naturaliter*, a preferire l'acquisto da produttori collocati in paesi siti al di fuori del territorio comunitario, anziché da produttori interni, proprio per il fatto che quest'ultimi, a differenza dei primi, scontano l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Inoltre l'art. **13 Parte A n. 1 lett. c)** della **Sesta Direttiva** enuclea chiaramente il principio dell'oggettività delle prestazioni rese dagli esercenti le prestazioni sanitarie, e della necessità di interpretazione delle norme di esenzione in termini analogamente oggettivi.

⁶ Ed, in particolar modo, ben può parlarsi, nel caso di specie, a giudizio di chi scrive, di "*autorizzazioni in funzione di controllo*".

⁷ E cioè della Direttiva 77/388/CE, le cui disposizioni sono state recepite proprio attraverso il D.P.R. n. 633/1972, costituente l'attuale base della legislazione fiscale italiana in materia di IVA.

Infine, come riconosciuto da ampia giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, l'esenzione delle prestazioni mediche dal regime di applicazione dell'IVA deve essere letto in armonia con l'obiettivo perseguito dal Legislatore comunitario della riduzione dei costi per cure mediche (*Ex plurimus*: **Corte di Giustizia UE, Sentenza C 76-99**).

In altri termini, ai fini del riconoscimento del diritto all'esenzione anche in favore di soggetti professionali costituita in forma societaria, non osta il peculiare status di quest'ultimi, né, tantomeno, il fatto che si tratti di organismi societari, e non di persone fisiche di per sé esercenti le suindicate attività sanitarie.

In effetti, come riconosciuto, anche in questo caso con certezza, dalla giurisprudenza unionale, l'applicazione dell'esenzione IVA alle prestazioni sanitarie deve essere valutata in relazione alla natura delle prestazioni fornite, ed in relazione ai soggetti prestatori, indipendentemente dalla forma giuridica del soggetto che fornisce le suindicate prestazioni.

Il Giudice comunitario ha infatti stabilito che: *“il principio di neutralità fiscale osta in particolare a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA. Ne deriva che tale principio sarebbe infranto ove la possibilità di invocare l'esenzione prevista per le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche dipendesse dalla forma giuridica mediante la quale il soggetto passivo svolge la propria attività.”* (**Corte di Giustizia, sentenza in Causa C141/00 del 10 Settembre 2002**).

In altri termini questo significa che l'esenzione prevista dall'art. **10 n.18** del Decreto IVA deve essere letta in termini rigorosamente oggettivi, avendo riguardo soltanto alla natura della prestazione ed alla qualifica professionale del soggetto prestatore.

Sarebbe pertanto irragionevole, oltretutto in aperta violazione del principio di neutralità fiscale, un trattamento fiscale che differenziasse in questo modo prestazioni identiche rese da soggetti aventi una differente veste giuridica.

Si conclude la suesposta riflessione ritenendo che il Ministero della Salute, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, possa(no) integrare, con proprio Decreto (interministeriale), l'elenco dei soggetti destinatari della misura di esenzione dall'applicazione dell'I.V.A., nei sensi e per gli effetti di cui all'art. **10 co. 1 n. 18** del **D.P.R. n. 633/1972**.

AVV. ENRICO T. PANERO
AVV. GIORGIO LICITRA