

Mascherine e DPI con IVA a 0: acquisti, importazione e successiva cessione

di Giancarlo Modolo

Publicato il 5 giugno 2020

Il Decreto Rilancio ha introdotto un regime IVA agevolato per quei beni indispensabili per fronteggiare l'emergenza epidemiologica a cui stiamo assistendo: analizziamo l'operatività pratica dell'IVA agevolata in sede di fatturazione.



Mascherine e DPI: aspetti generali

Con l'art. 124 del **D.L. 19 maggio 2020, n. 34**, noto come "decreto Rilancio", in vigore dal 19 maggio 2020, nell'ambito normativo italiano è stato introdotto un nuovo particolare regime Iva operativo nei riguardi di alcune specifiche tipologie di beni indispensabili per contrastare l'emergenza Covid-19, tra cui mascherine e DPI.

Specificamente, con l'aggiunta del n. 1-ter.1 alla Tabella A, parte II-bis, del decreto Iva, è stata disposta l'applicazione dell'aliquota **Iva ridotta del 5%** alle cessioni dei beni indicati nel prospetto 1.

[Per approfondire...**"Incentivi per produrre dispositivi medici e di protezione individuale"** di Vincenzo D'Andò]

Prospetto 1 - Beni rientranti nell'ambito del n. 1-ter.1 alla Tabella A, parte II-bis, del decreto Iva (in ordine alfabetico)

- articoli di abbigliamento protettivo per finalità sanitarie quali:

- calzari;
- camici chirurgici;
- camici impermeabili;
- cuffia copricapo;
- guanti in lattice;

- guanti in nitrile;
 - e guanti in vinile;
 - occhiali protettivi;
 - soprascarpe;
 - tute di protezione;
 - visiere protettive;
- aspiratore elettrico;
 - attrezzature per la realizzazione di ospedali da campo;
 - carrelli per emergenza;
 - caschi per ventilazione a pressione positiva continua;
 - centrale di monitoraggio per terapia intensiva;
 - detergenti disinfettanti per mani;
 - dispenser a muro per disinfettanti;
 - ecotomografo portatile;
 - elettrocardiografo;
 - estrattori Rna;
 - laringoscopi;
 - maschere per la ventilazione non invasiva;
 - **mascherine chirurgiche;**
 - **mascherine Ffp2 e Ffp3**
 - monitor multiparametrico anche da trasporto;
 - perossido al 3% in litri;
 - pompe infusionali per farmaci;
 - pompe peristaltiche per nutrizione enterale;
 - provette sterili;
 - sistemi di aspirazione;
 - soluzione idroalcolica in litri;

- strumentazione per accesso vascolare;
- strumentazione per diagnostica per Covid-19;
- tamponi per analisi cliniche;
- termometri;
- tomografo computerizzato;
- tubi endotracheali;
- umidificatori;
- ventilatori polmonari per terapia intensiva e subintensiva.

N.B.: si rammenta che alle cessioni dei predetti beni è stato accordato in via transitoria “un regime di maggior favore, prevedendo che fino al 31 dicembre 2020, siano esenti da Iva”, anche se per i medesimi viene, in sostanza, riconosciuta l’applicazione di una aliquota Iva pari a zero”.

Al riguardo, in considerazione dello stato di emergenza sanitaria, le cessioni dei predetti beni, effettuate entro il 31 dicembre 2020, si devono ritenere “esenti Iva”, ma con diritto alla detrazione dell’imposta sugli acquisti e sulle importazioni ai sensi dell’art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Tale norma, come risulta confermato nella relazione illustrativa, è stata adottata in conformità a quanto comunicato dalla Commissione europea agli Stati membri con nota del 26 marzo 2020, in merito alle misure che possono essere immediatamente adottate per mitigare l’impatto della pandemia.

In tale contesto, e tenuto conto che nel gennaio 2018 è stata presentata una proposta di direttiva, attualmente in discussione in Consiglio, che modifica la disciplina delle aliquote Iva per permettere a tutti gli Stati membri di applicare:

- un’aliquota ridotta anche inferiore al 5%;

e:

- un’esenzione con diritto a detrazione dell’Iva versata a monte;

la Commissione europea ha fatto presente che gli Stati, per il periodo di emergenza sanitaria, si possono ritenere autorizzati ad applicare aliquote ridotte o esenzioni con diritto a detrazione alle cessioni dei materiali sanitari e farmaceutici necessari per contrastare il diffondersi dell’epidemia.

Conseguentemente, in questa sede, si ritiene opportuno porre in rilievo, per quanto attiene alle mascherine, che solamente quelle richiamate dalla norma si devono ritenere rientranti nell’ambito dello specifico regime Iva agevolato che di seguito sarà esaminato.

Pertanto, alle cessioni di mascherine diverse da quelle indicate nel prospetto 1, si renderà operativa l'aliquota Iva ordinaria del 22%.

Inoltre, poiché il disposto normativo in esame richiama espressamente i "dispenser a muro per disinfettanti", si ritiene che i "dispenser a piantana", anche se consentono l'erogazione a pedale non rientrano nella specifica "agevolazione".

Per i contribuenti Iva che applicano la detrazione sulla base del cosiddetto "pro-rata" (ex art. 19-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) ai fini del recupero a credito del tributo sugli acquisti e sulle importazioni, le operazioni esenti in argomento non incidono sull'individuazione e sul calcolo della percentuale di "pro-rata".

Nel caso di:

- **acquisti intracomunitari di beni**, per espressa disposizione dell'art. 42 del D.L. 30 agosto 1993, convertito nella 29 ottobre 1993, n. 427, possono essere:
 - non imponibili;
 - non soggetti;
 - esenti dall'imposta;

la cui cessione in Italia non è imponibile ex artt. 8, 8-bis e 9 del decreto Iva o esente ex art. 10 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Ne deriva, pertanto, che per quanto attiene ai beni dettagliati nel prospetto 1 che costituiscono oggetto di un acquisto intracomunitario, con decorrenza dal 19 maggio 2020, il soggetto passivo Iva italiano deve necessariamente procedere con l'applicazione del reverse charge in esenzione Iva;

- **importazioni dei beni indicati nel prospetto 1**, si ritiene opportuno precisare che l'Agenzia delle dogane e dei monopoli nell'informativa 22 maggio 2020, prot. 152373/RU ha puntualizzato che fino al 31 dicembre 2020, in applicazione degli artt. 124 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34 e 68, comma 1, lett. c), del decreto Iva, si devono considerare esenti da Iva.

Mascherine e DPI: operatività pratica in sede di fatturazione

Al fine della coerente e corretta applicazione della particolare esenzione Iva, assume particolare consistenza l'individuazione dell'effettiva data in cui si è concretizzata, ai fini Iva, l'esecuzione, dell'operazione (cosiddetto "momento impositivo" ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), che per le cessioni dei "beni mobili" coincide con la consegna o la spedizione.

Ai fini procedurali, è opportuno porre in rilievo che, ai fini Iva, per le consegne o per le spedizioni di mascherine chirurgiche poste in essere:

- **fino al 18 maggio 2020**, l'operazione rientra tra quelle imponibili con applicazione dell'aliquota IVA ordinaria del 22%;

- **dal 19 maggio 2020 al 31 dicembre 2020**, l'operazione si deve ritenere esente Iva ex art. 124, D.L. 34/2020, tenendo presente che, se risulta di entità superiore a € 77,47, deve necessariamente essere assolta l'imposta di bollo nella misura pari a € 2,00.
Al riguardo, si ritiene opportuno porre in rilievo che, specificare l'aliquota pari a zero, che, di regola, non trova applicazione nei sistemi gestionali e nelle liquidazioni periodiche e annuali, oltre che potrebbe essere esplicitamente rifiutata dai controlli del Sdl-sistema di interscambio per la mancanza dell'aliquota Iva, è opportuno specificare un codice "Natura". Ai fini semplificativi per l'utente, tali operazioni possono essere individuate nella fattura elettronica utilizzando il codice Natura "N4 (esente)", oltre a specificare nel "riferimento normativo" l'annotazione "fattura emessa ai sensi dell'art. 124 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34";
- **dal 1° gennaio 2021**, l'operazione rientrerà tra quelle imponibile con applicazione dell'aliquota Iva ridotta nella misura del 5%.

Schematicamente la situazione può essere così rappresentata:

Cessione di mascherine e altri DPI-dispositivi di protezione individuale

Se la data di consegna o di spedizione rientra nell'ambito del periodo	si rende operativo il regime Iva
dal 1° gennaio 2020 al 18 maggio 2020	con aliquota del 22%
dal 19 maggio 2020 al 31 dicembre 2020	di esenzione Iva (operazioni "esenti Iva", ma con diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti e sulle importazioni ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).
dal 1° gennaio 2021	con aliquota ridotta del 5%

Mascherine e DPI: fatturazione delle operazioni

Ai fini operativi è opportuno valutare con particolare attenzione le regole dettate dall'art. 21 del decreto Iva in materia di fatturazione delle operazioni.

In sede di emissione:

- **della fattura immediata**, si rende operativo il regime vigente in quello specifico momento individuabile nella precedente schematizzazione;
- **della fattura differita** per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta attestata da un ddt-documento di trasporto o da altro documento analogo, nel qual caso sussiste la possibilità di procedere alla fatturazione entro il giorno 15 del mese successivo a quello di consegna o di spedizione dei beni, tenendo in considerazione che il differimento del termine di emissione dell'addebito non cambia il momento impositivo di effettuazione dell'operazione di cessione del bene.

Ne deriva, di conseguenza, che per l'individuazione del regime Iva applicabile, è necessario fare riferimento alla data in cui la cessione del bene deve essere considerata avvenuta e cioè alla data del ddt (o documento equipollente) che attesta il momento della consegna o della spedizione dei beni e, quindi, non a quella della fattura.

A chiarimento dell'assunto, si formulano quattro semplici esemplificazioni numeriche.

Caso 1

Si consideri la cessione di n. 100 mascherine Ffp2 con evidenziato il marcio "CE" al prezzo unitario di € 6,00 la cui consegna è avvenuta in data 12 maggio 2020 per n. 60 unità e il 15 maggio 2020 per le ulteriori 40 unità, la cui fattura differita risulta emessa nei primi 15 giorni del mese di giugno 2020.

Soluzione: le n. 100 mascherine ffp2 dovranno essere fatturate con l'addebito dell'Iva nella misura del 22%, in quanto la consegna dell'intero quantitativo si è verificata prima del 19 maggio 2020.

Caso 2

Si consideri la cessione di n. 100 mascherine Ffp2 con evidenziato il marcio "CE" al prezzo unitario di € 6,00 la cui consegna è avvenuta in data 20 maggio 2020 per n. 60 unità e il 28 maggio 2020 per le ulteriori 40 unità, la cui fattura differita risulta emessa nei primi 15 giorni del mese di giugno 2020.

Soluzione: le n. 100 mascherine ffp2 dovranno essere fatturate in "esenzione Iva" (operazione "esente Iva", ma con diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti e sulle importazioni ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), in quanto la consegna dell'intero quantitativo si è verificata dopo il 19 maggio 2020 (e, ovviamente, entro il 31 dicembre 2020). L'operazione non è soggetta all'imposta di bollo nella misura pari a € 2,00, in quanto l'entità complessiva non è superiore a € 77,47.

Caso 3

Si consideri la cessione di n. 100 mascherine Ffp2 con evidenziato il marcio "CE" al prezzo unitario di € 6,00 la cui consegna è avvenuta in data 15 maggio 2020 per n. 60 unità e il 28 maggio 2020 per le ulteriori 40 unità, la cui fattura differita risulta emessa nei primi 15 giorni del mese di giugno 2020.

Soluzione: le n. 100 mascherine ffp2 dovranno essere fatturate per:

- 60 unità, con l'addebito dell'Iva nella misura del 22%, in quanto la consegna di tali unità si è verificata prima del 19 maggio 2020;

- 40 unità, in “esenzione Iva” (operazione “esente Iva”, ma con diritto alla detrazione dell’imposta sugli acquisti e sulle importazioni ai sensi dell’art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), in quanto la consegna di tali unità si è verificata dopo il 19 maggio 2020. L’operazione non è soggetta all’imposta di bollo nella misura pari a € 2,00, in quanto l’entità complessiva non è superiore a € 77,47.

Caso 4

Si consideri la cessione di n. 100.000 mascherine Ffp2 con evidenziato il marcio “CE” al prezzo unitario di € 6,00 la cui consegna è avvenuta in data 28 maggio 2020, la cui fattura differita risulta emessa nei primi 15 giorni del mese di giugno 2020.

Soluzione: le n. 100 mascherine ffp2 dovranno essere fatturate in “esenzione Iva” (operazione “esente Iva”, ma con diritto alla detrazione dell’imposta sugli acquisti e sulle importazioni ai sensi dell’art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), in quanto la consegna di tali unità si è verificata dopo il 19 maggio 2020.

L’operazione è soggetta all’imposta di bollo nella misura pari a € 2,00, in quanto l’entità complessiva è superiore a € 77,47.

Attenzione, però, se e anteriormente all’effettuazione dell’operazione individuabile nei periodi temporali in argomento risulta:

- emessa la fattura (cosiddetta “anticipata”);
o:
- effettuato il pagamento in misura parziale o complessiva;

l’operazione, ai fini Iva, si deve ritenere eseguita, per espresso disposto di cui al comma 4 dell’art. 6 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, alla data della fattura o del pagamento, limitatamente all’entità fatturata o corrisposta.

Ne deriva, di conseguenza, che nell’ipotesi di ricevimento di un acconto per l’acquisto di mascherine Ffp2 con evidenziato il marcio “CE”:

- **in data 17 maggio 2020**, la fattura immediata per lo stesso deve necessariamente evidenziare l’applicazione dell’aliquota Iva ordinaria del 22%;
- **in data 28 maggio 2020**, la fattura immediata per il medesimo deve risultare emessa in “esenzione Iva” (operazione “esente Iva”, ma con diritto alla detrazione dell’imposta sugli acquisti e sulle importazioni ai sensi dell’art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

Analogo discorso in caso di fatturazione anticipata.

Infatti, nell’ipotesi di emissione di una fattura anticipata per la vendita di mascherine Ffp2 con evidenziato il marcio “CE”:

- **in data 17 maggio 2020**, la fattura immediata deve necessariamente evidenziare l'applicazione dell'aliquota Iva ordinaria del 22%;
- **in data 28 maggio 2020**, la fattura immediata deve risultare emessa in "esenzione Iva" (operazione "esente Iva", ma con diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti e sulle importazioni ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

Mascherine e DPI: le problematiche dei commercianti al dettaglio

Per i commercianti al dettaglio e soggetti assimilati che sono esonerati dall'obbligo di emissione della fattura e che, quindi, certificano i corrispettivi con documento commerciale tramite un RT-registratore telematico o mediante ricevuta fiscale o scontrino fiscale con il "vecchio" registratore di cassa ai sensi dell'art. 22 del decreto Iva, per la corretta individuazione dell'imposta sul valore aggiunto devono necessariamente procedere allo scorporo della medesima dagli incassi, suddivisi in relazione all'aliquota (ex art. 27, comma 4, del decreto Iva), mediante utilizzo del cosiddetto metodo matematico (corrispettivo : 104 - corrispettivo : 110 - corrispettivo : 122).

A seguito della fattispecie di esenzione in argomento, sussiste la necessità di porre in essere l'aggiornamento del RT-registratore telematico, in modo da pervenire alla corretta e abilitazione della gestione del nuovo particolare regime Iva.

Per i soggetti che, ai sensi dell'art. 24 del decreto Iva, applicano la cosiddetta "ventilazione", per la quale:

- i corrispettivi vengono annotati globalmente in un unico importo giornaliero (Iva inclusa) senza la necessità di dover suddividere per aliquota di imposta, tenendo distinte le vendite effettuate tramite emissione di fattura che devono, invece, risultare annotate separatamente e distintamente per aliquota applicabile nel registro dei corrispettivi;
- le registrazioni degli acquisti devono avvenire distinti per aliquota, con la sola avvertenza di dividere gli acquisti di merci da "ventilare" (beni da destinarsi al commercio al minuto) da quelle di altri beni e servizi e dei beni ammortizzabili;
- in sede di liquidazione Iva periodica (mensile o trimestrale) è necessario determinare il totale (comprensivo di Iva) degli acquisti di beni da "ventilare", suddiviso per aliquota. Tale totale si deve riferire non solo al mese/trimestre oggetto di liquidazione, ma deve comprendere tutti gli acquisti dei mesi/trimestri effettuati dall'inizio dell'anno fino alla fine del mese/trimestre.

Per quanto attiene al trattamento da riservare alle operazioni in argomento, riguardanti i beni evidenziati nel precedente prospetto 1, non si riscontra una situazione analoga a cui fare riferimento.

In merito, si ritiene opportuno rammentare che il Ministero delle finanze nella risoluzione 24 agosto 1981, n. 1216, in relazione alle cessioni dei beni espressamente richiamati dalla lett. l) del comma 3 dell'art. 2, del decreto Iva (pane, altri prodotti della panetteria ordinaria, ecc.)

aveva puntualizzato che si devono “considerare assoggettate all’aliquota zero e concorrono nel calcolo della ventilazione” (tali beni, già dall’1 gennaio 1985, risultano soggetti all’aliquota ridotta del 4% ai sensi del n. 3 e 15 della Tabella A, parte II, decreto Iva).

Da tale chiarimento si ritiene possibile sostenere che, dal momento in cui è annotato un acquisto esente, in sede di liquidazione IVA periodica una corrispondente quota dei corrispettivi sarà in esenzione IVA.

A cura di Giancarlo Modolo

Venerdì 5 giugno 2020

Copyright © 2020 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l