

IL REGIME FISCALE DELLE OPERAZIONI SANITARIE

La classificazione delle operazioni sanitarie

La posizione della Corte di giustizia dell'Unione europea

Viene stabilito il principio fondamentale secondo cui occorre **individuare l'ambito in cui la prestazione sanitaria è resa** per stabilire la sua finalità principale e, di conseguenza, il regime da adottare ai fini dell'IVA (**criterio dello scopo principale**).

Il beneficio dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di cui all'art. 10, n. 18, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 va riconosciuto **esclusivamente** alle prestazioni di diagnosi, cura e guarigione di malattie e problemi di salute effettuate **direttamente** alla persona nell'esercizio delle professioni ed arti sanitarie sottoposto a vigilanza ex art. 99, R.D. 27 luglio 1934, n. 1265 (Testo unico delle leggi sanitarie), che presentano uno **scopo terapeutico**, conformemente alle disposizioni contenute nell'art. 13, Parte A, n. 1, lett. c), VI Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE (Corte di giustizia dell'Unione europea, sentenze 20 novembre 2003, in Causa C-212/01 e C-307/01, nonché sentenza 14 settembre 2000, causa C-348/98).

La Corte di giustizia dell'Unione europea, con le sentenze dinanzi richiamate, ha deciso che se lo scopo prioritario della prestazione sanitaria è quello di **fornire un parere richiesto prima di adottare una decisione** che produce effetti giuridici, l'operazione è imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Con la sentenza 10 settembre 2002, causa C-141-00, la Corte ha affermato che l'applicabilità dell'esenzione IVA alle prestazioni mediche va valutata tenendo conto della **natura oggettiva delle prestazioni fornite**, anche a prescindere dalla **forma giuridica** che riveste il soggetto che le effettua (ad esempio, società commerciale accreditata o meno presso l'A.S.L. oppure struttura pubblica o ancora casa di riposo o studio professionale).

I giudici comunitari hanno stabilito che per l'applicazione del regime esentativo alle prestazioni rese dai professionisti esercenti le attività paramediche si rende necessaria, innanzitutto, una **specificata previsione normativa a livello interno**.

In secondo luogo, viene riconosciuto il principio secondo cui, al fine di verificare se determinate prestazioni mediche sono di **uno stesso tipo**, occorre fare riferimento alle **qualifiche professionali in possesso** dei soggetti che le rendono (**principio di equivalenza**).

In sostanza, se i soggetti autori della prestazione non presentano **identiche qualifiche**, le relative prestazioni si possono considerare dello stesso tipo e,

quindi, analoghe ai fini IVA, solamente se sono caratterizzate da un livello di qualità equivalente nei confronti dei pazienti beneficiari.

L'applicabilità dei principi della Corte di giustizia a livello nazionale

È previsto un sistema di **applicazione uniforme dell'IVA** in tutti gli Stati membri dell'Unione europea allo scopo di impedire fenomeni distorsivi della **concorrenza** nella circolazione dei beni e servizi ex VI Direttiva n. 77/388/CEE.

Di conseguenza, l'Italia è tenuta a mettere in atto i **principi interpretativi** formulati dalla Corte di giustizia, anche quando le relative sentenze sono state pronunciate nei confronti di Stati diversi.

In caso contrario, tenuto conto degli obblighi assunti in ambito comunitario, l'Italia incorre nel rischio di **procedure d'infrazione per violazione** della IV Direttiva.

Vale il principio secondo cui **l'individuazione delle professioni ed arti sanitarie** che danno diritto all'esenzione è **demandata ai singoli Stati** (art. 13, VI Direttiva, n. 77/388/CEE).

Tale potere discrezionale non è, tuttavia, illimitato, ma **soggetto al vaglio del giudice**, a cui è attribuito il compito di valutare se l'Autorità nazionale ha rispettato le limitazioni previste dalla IV Direttiva.

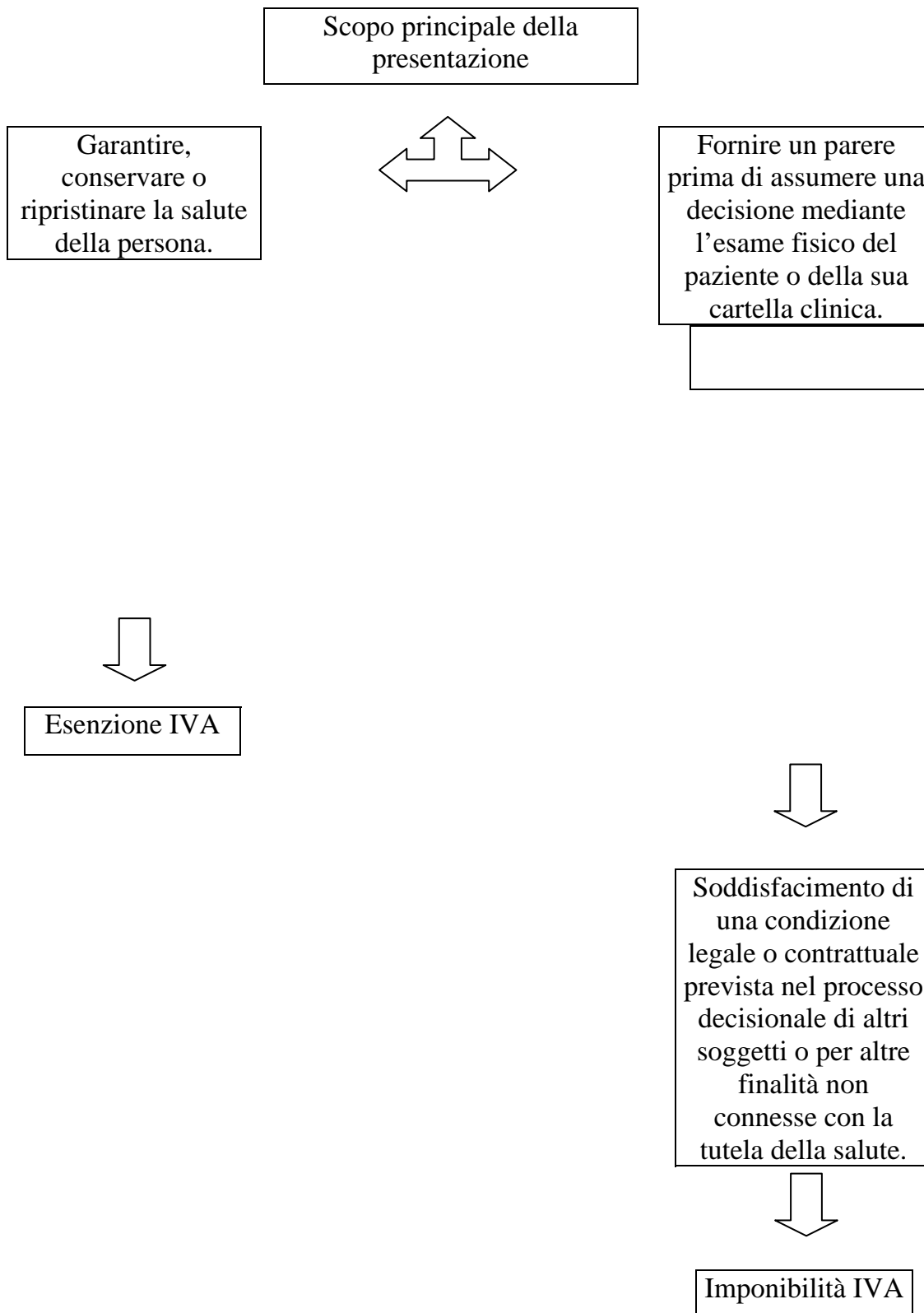
A tal fine, va osservato il **principio di neutralità fiscale** su cui è incentrato il sistema comune dell'IVA, in base al quale le prestazioni dello stesso tipo e concorrenziali tra loro devono essere assoggettate allo stesso trattamento agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.

Le norme comunitarie mirano a garantire che l'esenzione dall'IVA si applichi **esclusivamente alle prestazioni compiute dai soggetti** che rivestono le necessarie qualifiche professionali.

Compete al giudice nazionale stabilire se la qualità dei **trattamenti resi dal professionista** nel caso concreto può essere ritenuta **equivalente** a quella dei **trattamenti dello stesso tipo eseguiti dagli altri soggetti abilitati dal legislatore** (ad esempio, psichiatri o altri soggetti esercenti professioni mediche o paramediche), oltre che verificare se tali ultimi soggetti **godono o meno del regime esentativo IVA** nell'espletamento della loro attività (**principio di equivalenza**).

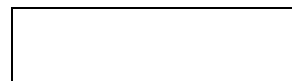
Tavola n. 1 – La classificazione delle prestazioni sanitarie

a) Il criterio dello scopo principale



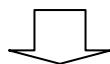
b) Il principio di equivalenza

Scopo principale della
presentazione



Sono equivalenti e, quindi hanno lo stesso trattamento di esenzione IVA se le qualifiche professionali dei soggetti che lo rendono sono identiche o presentano un livello qualitativo equivalente per i soggetti destinatari.

Non sono equivalenti e, quindi, non beneficiano dell'esenzione IVA se le qualifiche professionali dei soggetti che le rendono non sono identiche e non presentano un livello qualitativo equivalente per i soggetti destinatari.



La valutazione di volta in volta dell'equivalenza e della spettanza del regime esentativo per le prestazioni rese dal professionista è affidata al giudice del singolo Stato aderente all'Unione europea.

La legislazione nazionale e la prassi ministeriale

L'ambito di applicazione dell'art. 10, n. 18, D.P.R. n. 633/1972, concerne **esclusivamente** le prestazioni mediche di **diagnosi, cura e riabilitazione** la cui finalità primaria consiste nel tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone, includendo in tale scopo anche i trattamenti o esami medici aventi **natura di prevenzione** nei confronti delle persone che non soffrono di alcuna malattia.

Diventa così indispensabile **identificare**, nell'ambito delle professioni sanitarie, quelle che presentano **i requisiti che le qualificano per l'esenzione** da quelle imponibili in base all'interpretazione della Corte di giustizia, secondo quanto stabilito dalla Circ. Agenzia Entrate 28 gennaio 2005, n. 4/E, che fornisce una mappa dettagliata, anche se **non esaustiva**, delle prestazioni mediche non sottoposte ad IVA (**criterio dello scopo principale**).

La prestazione medica o paramedica in esenzione dall'IVA è quella resa dai soggetti sottoposti a vigilanza ex art. 99, R.D. 27 luglio 1934, n. 1265, oppure identificati con Decreto interministeriale 17 maggio 2002.

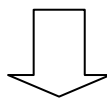
Sono assoggettate ad IVA le **prestazioni di natura peritale**, che mirano a riconoscere lo status del richiedente per l'attribuzione del diritto all'indennizzo o ad un beneficio amministrativo o economico (ad esempio, le certificazioni peritali per infortuni redatte su modulo specifico o la certificazione per il riconoscimento dell'invalidità civile).

La Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 1° agosto 2003, n. 167, chiarisce, infatti, che beneficiano dell'esenzione solo le **prestazioni sanitarie** rese da **soggetti in possesso delle qualifiche professionali** richieste dal legislatore.

Da ultimo, sono irrilevanti ai fini IVA, per mancanza dei presupposti applicativi, **le prestazioni, obbligatorie per legge** in quanto strettamente correlate alla natura dell'attività espletata dal medico, per le quali **non è prevista l'erogazione di un corrispettivo** (dichiarazioni di nascita, denunce penali, notifica di casi di AIDS).

Tavola n. 2 – I requisiti soggettivi per l'esenzione

Soggetti ex Decreto interministeriale 17 maggio 2002, che sono cittadini italiani o stranieri esercenti la professione sanitaria in base ai titoli conseguiti in Italia o in Paesi aderenti all'Unione europea o anche in Paesi extracomunitari e riconosciuti ai fini dell'esercizio professionale ex L. n. 752/1984, D.Lgs. n. 286/1998 e D.P.R. n. 394/1999.



- Medici, anche operanti nell'ambito della sicurezza sui luoghi di lavoro, ex art. 6, comma 10, L. n. 133/1999;
- Esercenti una professione sanitaria o un'arte ausiliaria delle professioni sanitarie indicate nell'art. 99, R.D. n. 1265/1934;
- Odontoiatri, ex L. n. 409/1985;
- Biologi;
- Psicologi;
- Operatori abilitati all'esercizio delle professioni elencate nel Decreto del Ministero della Sanità 29 marzo 2001, quando eseguono una prestazione sanitaria prevista dai decreti ministeriali che individuano i rispettivi profili (*):
 1. Esercenti le professioni sanitarie infermieristiche e la professione sanitaria ostetrica (infermieri, ostetriche/i, infermieri pediatrici);
 2. Esercenti le professioni sanitarie riabilitative (podologi, fisioterapisti, logopedisti, ortottisti-assistenti di oftalmologia, terapisti della neuro e psicomotricità dell'età evolutiva, tecnici della riabilitazione psichiatrica, terapisti occupazionali, educatori professionali);
 3. Esercenti le professioni tecnico sanitarie (tecnici audiometristi, tecnici sanitari di laboratorio biomedica, tecnici sanitari di radiologia medica, tecnici di neurofisiopatologia, tecnici ortopedici, tecnici audioprotesisti, tecnici della fisiopatologia cardiocircolatoria e per la fusione cardiovascolare, igienisti dentali, dietisti);
 4. Esercenti le professioni tecniche della prevenzione (tecnici della prevenzione nell'ambiente e nei luoghi di lavoro, assistenti sanitari).

(*) le prestazioni rese da tali soggetti sono esenti da IVA solo se svolte dietro prescrizione medica

Le prestazioni sanitarie effettuate abusivamente

Le prestazioni odontoiatriche e, più in generale, quelle per cure mediche e paramediche rese nell'esercizio di professioni ed arti sanitarie sottoposte a vigilanza ex art. 99, R.D. n. 1265/1934, se sono svolte in modo abusivo e, quindi, senza il possesso dei requisiti professionali abilitativi prescritti, sono imponibili ai fini IVA, dal momento che in tale evenienza, non è più applicabile il dettato dell'art. 10, n. 18, D.P.R. n. 633/1972.

Tavola n. 3 – Regime di esenzione ai fini IVA

Finalità principale	Tutela, mantenimento o ripristino della salute della persona, compresi i trattamenti o esami medici di natura profilattica effettuati nei confronti di persone che non soffrono di alcuna malattia (ad esempio, salute dei lavoratori, sicurezza sanitaria nei luoghi di lavoro, benessere psico-fisico del soggetto beneficiario):
Natura giuridica del prestatore	Individuale o societaria, sempre che sussistano i requisiti professionali previsti.
Requisiti soggettivi	In Italia si tratta dei seguenti soggetti: <ul style="list-style-type: none"> – Medici, anche operanti nell'ambito della sicurezza sui luoghi di lavoro (art. 6, comma 10, Legge 13 maggio 1999 n. 133);

	<ul style="list-style-type: none"> – Odontoiatri ex Legge 24 luglio 1985, n. 409; – Biologi; – Psicologi; – Esercenti le professioni sanitarie infermieristiche e la professione sanitaria ostetrica (infermieri, ostetriche/i, infermieri pediatrici); – Esercenti le professioni sanitarie riabilitative (podologi, fisioterapisti, logopedisti, ortottisti-assistenti di oftalmologia, terapisti della neuro e psicomotricità dell'età evolutiva, tecnici della riabilitazione psichiatrica, terapisti occupazionali, educatori professionali); – Esercenti le professioni tecnico sanitarie (tecnici audiometristi, tecnici sanitari di laboratorio biomedica, tecnici sanitari di radiologia medica, tecnici di neurofisiopatologia, tecnici ortopedici, tecnici audioprotesisti, tecnici della fisiopatologia cardiocircolatoria e per la fusione cardiovascolare, igienisti dentali, dietisti); – Esercenti le professioni tecniche della prevenzione (tecnici della prevenzione nell'ambiente e nei luoghi di lavoro, assistenti sanitari).
Natura delle prestazioni	Sanitaria in quanto resa da soggetti in possesso delle qualifiche professionali richieste dalla legge.
Requisiti oggettivi	<ul style="list-style-type: none"> – Controlli medici regolari istituiti dai datori di lavoro o dalle compagnie assicurative, compresi i prelievi di sangue o di altri campioni corporali per accertare la presenza di virus, infezioni o altre malattie. – Rilascio di certificati di idoneità fisica, ad esempio a viaggiare, nonché di certificati di idoneità fisica finalizzati a dimostrare a terzi che lo stato di salute di una persona impone delle limitazioni ad alcune attività ovvero richiede che alcune attività siano svolte in condizioni particolari. – Controlli medici eseguiti dall'INAL sui lavoratori a scopo profilattico o per stabilirne l'idoneità fisica a svolgere determinate mansioni o a rientrare al lavoro. – Valutazione dell'idoneità alla guida di soggetti disabili o affetti da patologie potenzialmente pericolose per la guida ex art. 119, comma 4, D.Lgs. n. 285/1992. – Visite mediche per il rilascio o il rinnovo di patenti a soggetti non affetti da disabilità. – Prestazioni dei medici di famiglia nell'ambito delle proprie attività convenzionali e istituzionali, comprese quelle a carattere certificativo direttamente connesse con l'attività clinica resa ai propri assistiti e funzionalmente collegate alla tutela della salute delle persone, intesa anche come profilassi (certificati per esonero da educazione fisica, certificazioni di idoneità per attività sportiva, certificati per invio di minori in colonie o comunità, certificati di avvenuta vaccinazione). – Prestazioni rese dai medici competenti nell'ambito dell'attività di sorveglianza sanitaria sui luoghi di lavoro. – Prestazioni mediche di chirurgia estetica. – Prestazioni di fisiocinesiterapia, massoterapia, fisioterapia, e di chiropratica (o chiroterapia) rese sotto la direzione tecnico sanitaria di un medico (R.M. 23 dicembre 1997, n. 233) – Visite fiscali effettuate da medici incaricati dall'INPS (Risoluzione Agenzia delle Entrate 9 gennaio 2006, n. 7/E) e dall'INAIL (Risoluzione Agenzia delle Entrate 13 marzo 2006, n. 36/E).

Tavola n. 4 – Regime di imponibilità IVA

Finalità principale	Diversa da quella di tutela, mantenimento o ripristino della salute di una persona o di profilassi nei confronti di persone che non soffrono di alcuna malattia (ad esempio, ottenimento di un beneficio economico o amministrativo o di un indennizzo).
Requisiti oggettivi	<ul style="list-style-type: none">– Consulenze medico legali sullo stato di salute di persone miranti all'attribuzione di una pensione o assegno di invalidità ordinaria o civile o di una pensione di guerra.– Esami medici finalizzati a liquidare l'entità dei danni nei giudizi di responsabilità civile o ad avviare un'azione giurisdizionale in ordine ad errori medici (ad esempio, prestazione dei medici legali come consulenti tecnici d'ufficio presso i tribunali).– Esami medici, prelievi di sangue o di altri campioni corporali per consentire al datore di lavoro di decidere se assumere o assegnare determinate funzioni ad un lavoratore dipendente oppure per permettere ad una compagnia di assicurazione di stabilire il premio da richiedere ad un assicurato o di liquidare un danno.– Prestazioni mediche miranti a stabilire con analisi biologiche le affinità genetiche di individui al fine dell'accertamento della paternità (perizie).– Accertamenti medico legali svolti dall'INAIL, in base a convenzioni stipulate con aziende a fronte del pagamento di corrispettivi, in relazione alle istanze di riconoscimento delle cause di servizio presentate dai lavoratori dipendenti in relazione ad infortuni, stati di infermità, inabilità assoluta o permanente.– Prestazione di un parere medico per sostenere o invalidare una richiesta di riconoscimento di una pensione di invalidità o di guerra.– Prestazioni rese direttamente dai chiropratici (o chiroterapisti) nei propri ambulatori privati o presso il domicilio del paziente (R.M. n. 233/1997).– Prestazioni rese nell'esercizio di professioni sanitarie non riconosciute dal legislatore nazionale (ad esempio, prestazioni di operatori shiatsu e di osteopati).– Prestazioni sanitarie svolte abusivamente.
Aliquota IVA	Ordinaria del 20%

Tavola n. 5 – Regime di estraneità ai fini IVA

Finalità principale	Assolvimento di un obbligo imposto dalla legge in base alla natura dell'attività esercitata.
Natura giuridica del prestatore	Medici.
Requisiti oggettivi	<ul style="list-style-type: none">– Dichiarazione di nascita o di morte.– Denunce penali o giudiziarie.– Denunce di malattie infettive o diffuse.– Notifica di casi di AIDS.– Denuncia di malattie veneree.– Segnalazioni di tossicodipendenti al servizio pubblico.– Denuncia di intossicazione da antiparassitario.– Denuncia della condizione di minore in stato di abbandono.– Certificati per il rientro a scuola in seguito ad assenza per malattia.

Fonte Pratica Fiscale
Studio Associato Pisano & Amato
Claudio.pisano@tin.it